

LA RECAUDACIÓN EJECUTIVA EN LA HACIENDA LOCAL

Universidad Autónoma de Madrid

Área de Derecho Financiero y Tributario.

Departamento de Derecho Público y Filosofía Jurídica

**Tesis Doctoral presentada para la obtención del grado de Doctor por el
Licenciado en Derecho D. Juan Rodríguez Zapico, bajo la dirección del Dr.
D. Andrés García Martínez, Profesor Titular de Derecho Financiero y
Tributario de la Universidad Autónoma de Madrid**

Madrid – Abril 2021

El proceso no ha terminado y, si ardua es la realización de las obras, el proceso de correcta recaudación de los gastos ocasionados es labor de titanes; si la oposición de los ciudadanos a la realización de las obras, obstinada, la resistencia a satisfacer su importe una vez ejecutadas, numantina.

CALVO SALES, Teresa, *Manual práctico de la ejecución subsidiaria de obras por incumplimiento del deber de conservación. Aspectos urbanísticos y recaudatorios*. El Consultor de los Ayuntamientos, Madrid, 2005. En su introducción a las cuestiones recaudatorias.

A mi familia.

ÍNDICE

ABREVIATURAS	5
INTRODUCCIÓN. Antecedentes y objetivos	8
Cap. 1. Potestad organizativa y modelos de organización	13
1.1 La delegación de competencias-----	17
1.2 La colaboración interadministrativa -----	23
1.3 Los órganos de recaudación y el personal a su servicio-----	33
1.3.1 La Jefatura del servicio de recaudación-----	33
1.3.2 Naturaleza y funciones del personal adscrito a la recaudación----	37
1.4 Las entidades colaboradoras y las empresas auxiliares de recaudación-----	43
1.5 Derechos y garantías de los deudores y obligados-----	52
Cap. 2. La recaudación en período ejecutivo. El procedimiento de apremio	
2.1 Iniciación del procedimiento de apremio -----	58
2.1.1 La providencia de apremio-----	65
2.1.2 Notificación de la providencia de apremio -----	70
2.1.2.1 Especial referencia a la notificación electrónica -----	83
2.1.3 Motivos de oposición a la providencia de apremio-----	87
2.2 Suspensión del procedimiento de apremio -----	94
2.3 Principio de conservación de las actuaciones -----	107
2.4 Aplazamiento y fraccionamiento de la deuda en periodo ejecutivo-----	111
2.5 La ejecución de garantías aportadas para la suspensión de procedimiento-----	126
Cap. 3. El embargo	
3.1 Normas y requisitos-----	130
3.2 Práctica del embargo.	
3.2.1 El embargo de dinero en efectivo o en cuentas c. -----	158
3.2.2 Créditos, efectos y valores realizables a corto plazo -----	172
3.2.3 Sueldos, salarios y pensiones-----	192
3.2.4 El embargo de bienes inmuebles-----	202
3.2.4.1 La diligencia de embargo-----	203
3.2.4.2 Anotación en el registro de la propiedad -----	208

3.2.5	Intereses, rentas y frutos de toda especie -----	224
3.2.6	Establecimientos mercantiles o industriales -----	228
3.2.7	Metales preciosos, joyería, antigüedades-----	231
3.2.8	Bienes muebles y semovientes -----	232
3.2.9	Créditos, efectos y valores realizables a largo plazo-----	236

Cap. 4. La enajenación

4.1	El depósito de los bienes embargados-----	238
4.2	Actuaciones preparatorias o previas a la enajenación -----	242
4.3	La subasta -----	249
4.4	El concurso-----	260
4.5	La adjudicación directa-----	261
4.6	Adjudicación de bienes a la Hacienda Pública-----	265
4.7	Actuaciones posteriores a la enajenación-----	268
4.8	Responsabilidad civil y penal por delitos contra la Hacienda Pública -----	273
4.9	El cobro de deudas de otras administraciones públicas -----	277
4.10	El problema de la territorialidad -----	281
4.11	Concurrencia de procedimientos-----	286
4.11.1	El concurso de acreedores -----	289
4.11.2	Las tercerías -----	307

Cap. 5. Sucesores de la deuda y otros responsables..... 313

5.1	Sucesores de las personas físicas-----	316
5.2	Sucesores de las personas jurídicas y de entidades sin personalidad -----	321
5.2.1	Sucesión sociedades disueltas y liquidadas-----	324
5.2.2	Sucesión sociedades disueltas y no liquidadas-----	326
5.2.3	Sucesión en la disolución de fundaciones-----	327
5.2.4	Sucesión de las entidades a las que alude el art. 35.4 LGT -----	327
5.3	Responsables solidarios-----	329
5.3.1	Los causantes o colaboradores en infracciones -----	332
5.3.2	Participes o cotitulares en entidades sin personalidad juríd. -----	336
5.3.3	Sucesores explotaciones o actividades económicas-----	336
5.3.4	Causantes o colaboradores en la ocultación de bienes-----	342
5.3.5	Los que incumplan órdenes de embargo-----	343

5.3.6	Participes o colaboradores en el levantamiento bienes emb. ----	344
5.3.7	Los depositarios que colaboren o consientas en el levantam. ----	344
5.4	Responsables subsidiarios-----	347
5.4.1	Administradores por omisión y/o consentimiento en la infr. ----	348
5.4.2	Administradores de personas jurídicas tras cese actividad -----	350
5.4.3	Administradores concursales por negligencia -----	355
5.4.4	El adquirente de bienes afectos -----	356
5.4.5	Quienes controlen empresas creadas con el fin de defraudar ----	357
5.5	El procedimiento de derivación de responsabilidad-----	360
Cap. 6. La finalización del procedimiento de apremio.....		366
6.1	El pago. Distintas cuestiones -----	369
6.1.1	Los recargos del período ejecutivo -----	380
6.1.2	El interés de demora -----	383
6.1.3	Las costas del procedimiento -----	387
6.2	La insolvencia del crédito-----	393
6.3	Otras formas de finalización	
6.3.1	Prescripción-----	399
6.3.2	Compensación -----	405
6.3.3	Deducción sobre transferencias -----	408
6.3.4	Condonación -----	410
Cap. 7. Las medidas cautelares y las garantías del crédito tributario		
7.1	Introducción: las garantías del Código Tributario-----	411
7.2	Las medidas cautelares -----	414
7.3	Derecho de prelación-----	429
7.4	Hipoteca legal tácita -----	431
7.5	Otras hipotecas y derechos reales -----	435
7.6	La afección -----	438
CONCLUSIONES		448
Legislación aplicable.....		469
Bibliografía		474

ABREVIATURAS UTILIZADAS

AAPP	Administración Pública
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
Art./s.	Artículo/s
BOE	Boletín Oficial del Estado
BOP	Boletín Oficial de la Provincia
CE	Constitución Española
REDF	Revista Española de Derecho Financiero
DA	Disposición Adicional
DT	Disposición Transitoria
EELL	Entidades Locales
<i>Et al.</i>	Y otros
FEMP	Federación Española de Municipios y Provincias
FJ	Fundamento Jurídico
Ib.:	Ibídem, en el mismo lugar
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
LC	Ley Concursal
LGP	Ley General Presupuestaria
LGT	Ley General Tributaria
TRLRHL	Ley de Haciendas Locales
LJCA	Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa

LMMGL	Ley de medidas para la modernización del gobierno local
LOPDgdd	Ley Orgánica de Protección de Datos personales y de garantías de los derechos digitales.
LPACAP	Ley del Procedimiento Administrativo Común de las AAPP
LRBRL	Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local
LRJSP	Ley del Régimen Jurídico del Sector Público.
LSC	Ley Sociedades de Capital.
núm.	Número
<i>op. cit.</i>	<i>Opus citatum</i> (Obra citada)
pág.	Página
RD	Real Decreto
RBEL	Reglamento de Bienes de las Entidades Locales
RDFHP	Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública
RDGRN	Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado.
RGPD	Reglamento UE Protección de Datos Personales
rec.	Recurso.
RGGI	Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos
RGR	Reglamento General de Recaudación
RH	Reglamento Hipotecario
ROF	Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Entidades locales

RGRVA	Reglamento de Desarrollo de Revisión de Actos en Vía Administrativa.
SAREB	La Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria.
ss.	Siguientes
SMI	Salario Mínimo Interprofesional
STC (SSTC)	Sentencia (Sentencias) del Tribunal Constitucional
STS (SSTS)	Sentencia (Sentencias) del Tribunal Supremo
STSJ (SSTSJ)	Sentencia (Sentencias) del Tribunal Superior de Justicia
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TSJUE	Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea.
TRLRHL	Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales
Vid.	Véase

ANTECEDENTES Y OBJETIVOS DEL PRESENTE ESTUDIO

Incipiendum aliquando, o traducido a nuestra lengua cervantina alusión al hecho de que “principio quieren las cosas”, y es que no se me ocurre mejor manera de empezar este trabajo de investigación que presento para la obtención del grado académico de doctor, que explicando los objetivos que se persiguen en la elección de esta temática.

El primero es, sin duda, el de elaborar un estudio de naturaleza jurídica, lo más completo posible, que abarque la totalidad de las actuaciones y procedimientos que componen o inciden en la recaudación ejecutiva, enfocado a la casuística municipal, y al objeto de que pueda servir como obra de consulta en cualquiera de los más de ocho mil Ayuntamientos que componen nuestra realidad local, con independencia de su tamaño o situación geográfica. Se pretende con ello contribuir, en la medida de la posible, a la mejora de los distintos servicios y departamentos dedicados a la recaudación ejecutiva, en el contexto, y propósito, del programa a cuyo amparo se desarrolla esta investigación: “Gobierno y políticas públicas”.

Ello supone abarcar un extenso paradigma de actuaciones, algunas de las cuales podrían constituirse por sí mismas en temática para el desarrollo de una tesis, por lo que deberemos, en aras de la extensión de la obra, abreviar en distintos apartados, entendiendo que la parte más completa y específica del estudio es la que se corresponde con los Capítulos 3 y 4, dedicados al embargo y a la enajenación, pero de manera que, en el resto de los temas abordados, la obra no pierda su naturaleza de tesis, presentando un serio análisis jurídico de todas las materias que se abordan, y cuya mención resulta imprescindible en el análisis de la recaudación ejecutiva, toda vez que sin su estudio este trabajo no resultaría completo.

Desde luego ha sido una tarea difícil de gestionar, y posiblemente provoque en el lector la sensación de que, a su gusto, debería haber incidido más, o dedicado más recursos, al desarrollo de determinados capítulos de la obra, algo lógico, por lo que pido disculpas, argumentando en mi defensa que finalmente nos hemos visto obligado a retirar partes del trabajo que entendíamos daban demasiada voluminosidad a aspectos no esenciales del procedimiento.

Así, y como he relatado, se pretende, con esta investigación, cubrir la escasez de estudios monográficos que sobre la recaudación ejecutiva existen¹, salvo manuales y artículos doctrinales que han servido para recoger las distintas modificaciones que en la materia se producen. Es por ello que, tal vez, este trabajo investigador que presentamos sea una de las primera tesis doctorales que sobre la Recaudación Ejecutiva en los Ayuntamientos se realiza en cualquier universidad española.

Y si bien nos hallamos todavía en la introducción de la obra, tal vez convenga ir perfilando el campo de actuación en el que centraré mis esfuerzos, al objeto de delimitar la extensa tarea que se acomete.

Para ello partiremos del concepto de gestión recaudatoria para acercarnos, desde la generalidad, al más particular de recaudación ejecutiva; así, el art. 2 del Reglamento General de Recaudación define el concepto de gestión recaudatoria como “*el ejercicio de la función administrativa conducente al cobro de las deudas, sanciones tributarias y demás recursos de naturaleza pública que deban satisfacer los obligados al pago*”².

Esta función administrativa goza de las prerrogativas y limitaciones propias de la Administración Pública. Así, y entre las primeras, destacamos la facultad de autotutela de los ayuntamientos en sus dos vertientes, declarativa y ejecutiva, y dentro de las segundas, de la vinculación de los mismos a sus propios actos declarativos de derechos en virtud del principio *venire contra factum proprium no valet*³, y las posibilidades excepcionales de suspensión del procedimiento recaudatorio⁴.

Como ya hemos adelantado, constituye el objeto de la actividad recaudadora el cobro de las deudas de derecho público del Ayuntamiento, incluyendo tal concepto tanto las tributarias como las no tributarias, así como las sanciones.

¹Esta situación ha sido definida por algunos autores como de “*orfandad doctrinal*” señalando que “*se observa una pertinaz carencia de estudios sobre la recaudación quizás debida a la opinión negativa que sobre la misma se tiene*”, SERRANO ANTÓN F., *La oposición a la vía de apremio*, Aranzadi, Pamplona, 1998, págs. 27 y 29. En el mismo sentido el mismo autor en la obra *Recaudación Ejecutiva y Hacienda Local*, Civitas, Pamplona, 2008, pág. 23 y 25.

² Ampliando el espectro de lo dispuesto en el art. 160 LGT donde, de manera lógica, únicamente hace referencia a las deudas tributarias.

³ Doctrina de los actos propios que recoge el principio general que prohíbe que una persona pueda ir contra su propio comportamiento, mostrado con anterioridad, para limitar los derechos de otra.

⁴ MARTINEZ LUCAS, José Antonio, “La revisión de oficio de los actos de gestión recaudatoria en el ámbito de la Seguridad Social”, *Actualidad Administrativa* núm. 47, diciembre 1.996, pág. 1.009.

Esta gestión recaudatoria se lleva a cabo en dos fases distintas: período voluntario de ingreso y período ejecutivo. Basándose esta distribución de las distintas consecuencias jurídicas que se derivan, para el deudor y para la propia Administración, en la circunstancia de que la deuda se encuentre en una u otra situación, y aludiendo, además, a la disimilitud entre ambos períodos, fundada tanto en la voluntariedad, o no, del sujeto pasivo a la hora de acometer el pago, como en el momento procedimental en el que se efectúa el pago⁵, y que afectará, entre otros, a los componentes de la deuda.

Llegamos así al período ejecutivo de ingreso y, por ende, a la ejecución forzosa, materia objeto del trabajo. Como es evidente, la recaudación ejecutiva constituye uno de los pilares del sistema tributario, pues de nada sirve establecer tributos sin la posibilidad de recaudarlos mediante algún tipo de procedimiento coactivo; en el caso español, la Administración goza de la prerrogativa de la autotutela ejecutiva, conceptualizada como el privilegio de ejecutar por sí misma sus propias decisiones en el procedimiento administrativo de apremio, con las limitaciones que la propia ley impone.

Anhelando, además, que este trabajo no sólo sea un análisis jurídico de todas las actuaciones que componen el procedimiento administrativo de apremio, me he propuesto, como segundo objetivo, llamar la atención, de quien sea tan amable como para leer la obra, sobre la falta de medios con la que algunos ayuntamientos afrontan esta actividad, principalmente en la Comunidad de Madrid⁶.

Y es que no es fácil, y en algunos municipios está por conseguir, encajar dos principios constitucionales básicos: el de autonomía local y el de suficiencia financiera, partiendo de los credos recogidos en la Constitución y de los establecidos por la Carta Europea de Autonomía Local.

Muchos han sido los trabajos y estudios realizados sobre distintas cuestiones relativas a la autonomía, competencia y suficiencia financiera de las Entidades Locales, pero, y es aquí donde pretendo centrar el debate con el propósito de que el mismo tenga una proyección de utilidad en la esfera de los Municipios ¿están realmente preparados los

⁵ Si bien podría alegarse que en la fase del período ejecutivo en el que se aplica el recargo reducido (cinco por ciento) el deudor afronta, en ocasiones, de manera voluntaria la deuda, sin que medie aviso coercitivo, si bien no es menos cierto, y por eso hemos añadido en ocasiones, que ya se producen actuaciones coercitivas como es el de la compensación de oficio.

⁶ Cuyas circunstancias son las que mejor conozco al haber desarrollado en ellos la mayor parte de mi vida laboral.

Ayuntamientos para asumir esta “carga” que resulta de la gestión, inspección y recaudación de sus tributos propios, al objeto de cumplir con los principios de autonomía y suficiencia financiera consagrados en los arts. 133.2 y 142 de la C.E.?

Las características más significativas del mapa local español son, en palabras de DIAZ ALONSO⁷ “*la fragmentación, la heterogeneidad y la atomización, lo que conlleva la existencia de un alto número de municipios de muy reducido tamaño poblacional, de extensión territorial limitada y de base esencialmente rural, además de una manifiesta tendencia a la creación de nuevos municipios*”.

Al objeto de posicionar y seguir centrando la cuestión, señalaremos que de los 8.131 municipios que existen actualmente en España, según datos referidos al año 2019 y proporcionados por el INE⁸, 7.718 cuentan con menos de 20.000 habitantes⁹. Este hecho conlleva que estos Ayuntamientos no dispongan, en la mayor parte de los casos, de los medios humanos y técnicos necesarios para desarrollar de manera satisfactoria la gestión recaudatoria. Y no entro, siquiera, a plantear la situación de las casi 4.000 entidades de ámbito territorial inferior al municipio que existen, y que participan del sistema tributario gravando y exigiendo distintas tasas y precios públicos¹⁰.

Como en el resto de España, los 179 ayuntamientos que conforman la Comunidad de Madrid muestran una gran disparidad de población, que va desde los poco más de cuarenta habitantes de Madarcos a los más de tres millones del Ayuntamiento de Madrid, y a todos impone y concede la Ley las mismas competencias y obligaciones en el ejercicio de las actuaciones derivadas de la recaudación municipal.

Así, y sirviéndonos de la población para graduar o estimar el nivel de recursos de un municipio, mientras los 145 ayuntamientos que cuentan con menos de 20.000 habitantes suman menos del 10 por ciento de la población, los 34 que sobrepasan esta cifra albergan más del 90 % de los habitantes de la Comunidad de Madrid, según datos referidos al ejercicio 2020 ¹¹(INE).

⁷ DIZ ALONSO, María Teresa, *La modernización de la gestión tributaria en España*, Trabajo de fin de Grado en Ciencias Políticas y Gestión Pública, Universidad Internacional de la Rioja, A Coruña, 2017. Pág. 19.

⁸https://www.ine.es/daco/daco42/codmun/cod_num_muni_provincia_ccaa.htm

⁹ De los que 1.352 tienen menos de 100 habitantes, y sólo 340 están comprendidos en la ratio de entre 10.000 y 20.000 habitantes.

¹⁰ Por aprovechamientos de montes, subastas de caza, etc....

¹¹<https://www.ine.es/jaxiT3/Tabla.htm?t=2881&L=0>

Naturalmente, no es esta una cuestión que no haya sido anteriormente denunciada, TORNOS MAS¹² dice, refiriéndose a los pequeños municipios, que: *“sobre éste recaen competencias cuyo ejercicio no puede asumir con la eficacia requerida, por lo que de inmediato el mismo ordenamiento que le ha atribuido las competencias debe ofrecer vías de solución a esta situación.”*

De modo que, como queda expuesto, han sido criterios de necesidad, de reivindicación y, por qué no decirlo, de gustos personales, los que han justificado la elección de esta materia para el desarrollo de la tesis que ahora les presento, y si el esfuerzo realizado sirve de ayuda, en sus labores cotidianas, a quienes se acerquen a este trabajo doy por bien invertidas todas las horas que en su elaboración he consumido.

¹² TORNOS MÁS, Joaquín, “Prólogo” a la obra de BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel, *Gestión Tributaria y Relaciones Interadministrativas en los Tributos Locales*, Montecorvo y UAM Ediciones, Madrid, 1999. pág. 18.

RESUMEN - ABSTRACT

Este trabajo de investigación pretende cumplir, desde su concepción, dos objetivos claros, muy por encima de la multitud de aspectos que, en el desarrollo de la obra, se debaten, y en las que el autor acaba tomando partido, y estos son: Primero, elaborar un estudio jurídico completo, que abarque todas las fases del procedimiento administrativo de apremio, y Segundo, denunciar la falta de medios, y principalmente de asistencia, que sufren los Ayuntamientos con menos recursos.

Se identifican las distintas posibilidades de organización de las que disponen las Entidades Locales para la recaudación de sus tributos, y las fórmulas de colaboración con otras Administraciones Públicas que, a este objeto, prevé la Ley, para su auxilio en tales tareas. En el desarrollo de la acusación a la que anteriormente hacíamos alusión, señalamos a la Comunidad de Madrid por no asumir la delegación de las competencias de gestión tributaria y recaudación, a la que le obliga la Ley, y a la Agencia Tributaria, por no permitir la adhesión al Convenio suscrito con la Federación Española de Municipios y Provincias, para la recaudación ejecutiva de sus deudas, de aquellos Ayuntamientos con menos de 20.000 habitantes, que son precisamente los que más ayuda precisan.

Iniciamos la parte de la tesis más fundamentada en el análisis jurídico de las actuaciones que se desarrollan, desde el estudio de la situación en la que se encuentra la deuda con la finalización del período voluntario de ingreso, analizando la naturaleza del período ejecutivo, destacando la importancia de la Providencia de Apremio, el de su correcta notificación, y haciendo mención expresa a cuanto doctrina y jurisprudencia han dictado sobre este particular, marcando el paradigma de tales actuaciones.

El embargo y la enajenación de bienes y derechos son las partes más significativas de la obra, y posiblemente las que presenten una mayor novedad en relación a los escasos estudios que sobre estas fases del procedimiento se hayan podido realizar. El estudio de todas las actuaciones que en su desarrollo se puedan producir es pormenorizado,

abarcando cuantas discrepancias, teóricas y prácticas, se observan en su desarrollo, e intentando tomar postura, fundamentada, en cada una de los conflictos que se advierten.

Ocurre, con frecuencia, que la deuda acaba siendo reclamada a terceros distintos a aquellos a los que originalmente fue girada, por lo que dedicamos un capítulo de la obra al análisis del instituto jurídico de la responsabilidad, ligado a las garantías, o privilegios de los que gozan las deudas tributarias, a cuyo análisis se dedica otro Capítulo.

Y como quiera que no siempre el expediente finaliza con el pago de la deuda, procede también detenerse en el análisis de las distintas posibilidades de conclusión que tiene el expediente administrativo de apremio, y que van desde la compensación (figura de éxito, para la Administración tributaria, equivalente al cobro), a la declaración de fallido del crédito, y a su data en cuentas.

Las conclusiones, localizadas al final de la obra, suponen una reflexión personal, y, en ocasiones, una propuesta de actuación, sobre las distintas actuaciones “fallidas”, o poco eficaces, y “conflictivas”, por mor de posturas doctrinales y resolución judiciales contradictorias, detectadas en el desarrollo del procedimiento administrativo de apremio.

Potestad organizativa y modelos de organización

Todos debemos contribuir al sostenimiento del gasto público, este principio constitucional¹³ conforma el espíritu que rige nuestro sistema tributario, constituyéndose en el objetivo último de la gestión recaudatoria. Enzarza, lo expuesto, con lo señalado en el artículo 149 del mismo texto legal, donde el Estado se reserva para sí determinadas actuaciones legislativas, al objeto de garantizarse una potestad originaria de organización en el establecimiento y exigencia de los tributos, y preservando ciertos principios vertebradores que garantizan al conjunto de los españoles un tratamiento igual ante todas las Administraciones tributarias.

Las Entidades Locales fundamentan su legitimación activa, en la organización y desarrollo de la recaudación, en el marco de la Ley 7/1985, de 2 de Abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (en adelante LRBRL), en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT)¹⁴, en el Real Decreto 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante TRLRHL), y destacando, en materia de recaudación, entre el resto de la normativa que desarrolla la legislación citada o la complementa, el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante RGR), auténtico texto de cabecera en el desarrollo del procedimiento administrativo de apremio. Añadimos, por completar la cita legislativa, la Ley 22/2006, de 4 de julio, de Capitalidad y de Régimen Especial de Madrid, y la Ley 1/2006, de 13 de marzo, por la que se regula el Régimen Especial del municipio de Barcelona.

La existencia de diferentes niveles de gobierno y administración obliga a su interrelación, basándose ésta en los principios de unidad estatal y autonomía. En la gestión tributaria y en la inspección, nos vamos a encontrar con distintos grados de actuación del Estado dependiendo del tipo de figura impositiva de la que se trate, sin embargo, en la

¹³ Artículo 31.1 CE: “*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*”.

¹⁴ Que en su artículo 1 establece su aplicabilidad a todas las Administraciones.

gestión recaudatoria ejecutiva, y una vez resueltas las cuestiones que sobre las actuaciones de liquidación se planteen, son los Ayuntamientos los que llevan en exclusiva el impulso de la tarea, salvo en ciertos grados de colaboración y de asistencia mutua, que analizaremos más adelante, y que son una muestra, en muchos casos, de la insuficiencia de medios con los que cuentan los municipios.

Centrándonos ya en la materia sobre la que versa este trabajo, señalaremos que el artículo 106.3 de la LRBRL establece que: “*es competencia de las Entidades locales, la gestión, recaudación e inspección de sus tributos propios*”.

Sobre el desarrollo de esta competencia, y en cuanto a la forma de llevar a cabo la organización de la actividad recaudadora, indicaremos que ésta puede llevarse a cabo directamente por las entidades locales y sus organismos autónomos, por otras administraciones mediante la delegación de las competencias propias del Ayuntamiento, o a través de la firma de un convenio de colaboración con otra Administración Pública, aludiéndose expresamente a la posibilidad de que la recaudación la realice la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) en el artículo 8.3 del RGR.

Así, y en este ámbito organizativo, el art. 12 TRLRHL, en su apartado dos, señala que las Entidades Locales podrán, a través de sus ordenanzas fiscales, adaptar lo dispuesto en la LGT y en el resto del ordenamiento jurídico al régimen de organización y funcionamiento interno propio de cada una de ellas, sin que tal adaptación pueda contravenir el contenido material de dicha normativa.

Dicho lo cual, observamos que los Ayuntamientos tienen¹⁵, cuatro opciones al objeto de organizar directamente, y por sus propios medios, la recaudación municipal:

¹⁵ De conformidad con lo señalado en el art. 85.2 de la Ley 7/1985, donde: “*Los servicios públicos de competencia local habrán de gestionarse de la forma más sostenible y eficiente de entre las enumeradas a continuación:*

A) Gestión directa:

- a) Gestión por la propia Entidad Local.*
- b) Organismo autónomo local.*
- c) Entidad pública empresarial local.*
- d) Sociedad mercantil local, cuyo capital social sea de titularidad pública.*

Solo podrá hacerse uso de las formas previstas en las letras c) y d) cuando quede acreditado mediante memoria justificativa elaborada al efecto que resultan más sostenibles y eficientes que las formas dispuestas en las letras a) y b), para lo que se deberán tener en cuenta los criterios de rentabilidad económica y recuperación de la inversión. Además, deberá constar en el expediente la memoria justificativa del asesoramiento recibido que se elevará al Pleno para su aprobación en donde se incluirán los informes sobre el coste del servicio, así como, el apoyo técnico recibido, que deberán ser publicitados. A estos efectos, se recabará informe del interventor local quien valorará la sostenibilidad financiera de las

- a) Gestión directa, creando el departamento de recaudación¹⁶ dentro de la estructura administrativa del propio ayuntamiento, fórmula a la que se han acogido la mayor parte de los municipios que no han delegado este servicio.
- b) Mediante un organismo autónomo local¹⁷, justificando su existencia en las específicas necesidades que la gestión de un departamento altamente especializado necesita, y, también, en la dimensión del ente o entes a los que sirve. Como señala BARQUERO ESTEVAN “*El organismo autónomo, y las entidades instrumentales en general, son fórmulas de personificación que responden a la idea de la construcción de la organización de determinados servicios de manera independiente del ente matriz, en busca de una mayor adecuación de tales organizaciones respecto de las características específicas de determinados servicios y, consecuentemente, de mayores cotas de eficacia y economía en su gestión*”.¹⁸
- c) Sociedad Mercantil, con capital íntegramente local¹⁹. La creación de estas sociedades, bajo sistemas de funcionamiento privado²⁰, no pueden oponerse a la necesidad de que el personal que autorice y firme las actuaciones administrativas sea funcionario²¹, al estar tales actos reservados a funcionarios, o al hecho de que determinadas actuaciones impliquen un ejercicio de la autoridad por quien las realiza. GARCÍA DE ENTERRÍA²² justifica la

propuestas planteadas, de conformidad con lo previsto en el artículo 4 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

B) Gestión indirecta, mediante las distintas formas previstas para el contrato de gestión de servicios públicos en el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre.

¹⁶ Aquí las posibilidades son también varias. Así, y entre otras, algunos Ayuntamientos distinguen unidades administrativas para la gestión tributaria, la recaudación voluntaria y la recaudación ejecutiva, y otros agrupan el servicio en una única unidad denominada Oficina del Contribuyente, Agencia Tributaria Municipal, etc.

¹⁷ Diputación de Badajoz, Barcelona, Ayuntamiento de Cáceres, etc.

¹⁸ BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel “La Organización de las Administraciones Locales para el desarrollo de sus competencias de gestión tributaria”. *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica* núm. 276, 1998, pág. 109.

¹⁹ Ayuntamientos de Alcobendas, Vera, etc....

²⁰ El art. 85 ter LRRL, señala que: “*Las sociedades mercantiles locales se regirán íntegramente, cualquiera que sea su forma jurídica, por el ordenamiento jurídico privado, salvo las materias en que les sea de aplicación la normativa presupuestaria, contable, de control financiero, de control de eficacia y contratación.*”

²¹ Tema que trataremos profusamente en el Cap. 1.3 *Los órganos de recaudación y el personal a su servicio*, con las limitaciones que se exponen en el Cap. 1.5 *Las entidades colaboradoras y las empresas auxiliares de recaudación.*

²² GARCIA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo I*, Civitas, Madrid, 1998. págs. 383 y ss.

creación de estas sociedades en la necesidad de crear una organización técnica de naturaleza especial, distinta de la EELL que la crea, dotándolas de cierta independencia financiera y administrativa, toda vez que se rigen por sus propios estatutos, lo que ha llevado a que algunos autores, entre los que se encuentra el citado, a que las califiquen como de una “*huida del derecho administrativo*”. Y si bien no es el cometido central de este trabajo abordar estas cuestiones, importantes pero alejadas de la esfera del análisis de la recaudación ejecutiva, sí debemos evidenciar, tal y como pone de manifiesto BARQUERO ESTEBAN²³, que existe una clara controversia doctrinal entre aquellos que entienden que la creación de estos organismos, bajo la premisa de una mayor eficacia, supone en la práctica la quiebra de los principios constitucionales que dirigen la actuación de las AAPP²⁴, y sobre los que piensan que el control que las propias EELL realizan sobre dichos organismos impiden esta ruptura²⁵.

- d) Mediante el auxilio de empresas privadas especializadas en la recaudación, lo cual no puede suponer la gestión indirecta del servicio, pero si la contratación de determinados trabajos administrativos que por su naturaleza no están reservados a personal con la condición de funcionario.

Sin embargo, los Ayuntamientos más pequeños, y por lo tanto con menos recursos, pues son estas circunstancias que suelen ir de la mano, se encuentran imposibilitados para prestar directamente este servicio, por lo que deberán acudir a la figura de la delegación, o a la colaboración interadministrativa, e, incluso, en los términos que comentaremos, a la gestión indirecta. Pero, y adelantamos nuestro mensaje de denuncia, advirtiendo que numerosas administraciones locales no podrán recurrir a estos modelos de auxilio, que ha creado la Ley en aras de ayudarles a superar su insuficiencia administrativa, por la negativa de las otras AAPP a asumir dicha gestión delegada, o de participar en la recaudación ejecutiva, en régimen de colaboración²⁶.

²³ BARQUERO ESTEBAN, Juan Manuel “La Organización de las Administraciones...” op. cit. pág. 124

²⁴ SALA ARQUER, José Manuel, “Huida al Derecho privado y huida del Derecho”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 75 (julio-septiembre), 1992, págs. 399-416.

²⁵ BORRAJO INIESTA, Ignacio, “El intento de huir del Derecho administrativo” *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 78, 1993, págs. 233-250.

²⁶ Ya veremos que el ámbito geográfico y la falta de población condicionan este auxilio.

1.1. La delegación de competencias

Partiendo de lo expuesto en el artículo 106.3 de la Ley 7/1985, según el cual: “*es competencia de las entidades locales la gestión, recaudación e inspección de sus tributos propios, sin perjuicio de las delegaciones que puedan otorgar a favor de las entidades locales de ámbito superior o de las respectivas Comunidades Autónomas, y de las fórmulas de colaboración con otras Entidades locales, con las Comunidades Autónomas o con el Estado, de acuerdo con lo que establezca la legislación del Estado*”, observamos que el legislador entendió que Diputaciones, Comunidades Autónomas y el propio Estado acudirían al auxilio de aquellos municipios que no contando con medios suficientes, decidieran hacer uso de esta posibilidad de delegar la recaudación ejecutiva.

De igual manera, y en desarrollo del art. 5 de la Ley General Tributaria, el artículo 8 RGR señala que la recaudación de las entidades locales podrá llevarse a cabo bien directamente por las propias entidades locales, bien por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, así como por otros entes territoriales a cuyo ámbito pertenezcan las primeras “*con la distribución de competencias que en su caso se haya establecido entre la Entidad local titular del crédito y el ente territorial que desarrolle la gestión recaudatoria*”.

Esta posibilidad de delegación intersubjetiva se incluye, también, en el art. 7 TRLRHL, señalando, en su apartado 2, que el acuerdo que adopte el Pleno de la Corporación habrá de fijar el alcance y contenido de la referida delegación, publicándose para general conocimiento.

De esta suerte que los pequeños municipios, de casi todos los lugares de España (salvo excepciones, como por ejemplo los de la Comunidad de Madrid, a quienes no se les da esa opción²⁷), tienen delegada la gestión, recaudación e inspección de sus tributos en sus respectivas Diputaciones Provinciales o Comunidades Autónomas, o en Cabildos y Consejos insulares, en los casos de Canarias y Baleares.

Debemos tener en cuenta que el legislador, cuando articula los distintos mecanismos de delegación y colaboración entre las distintas administraciones, lo hace

²⁷ Justificaremos en este mismo apartado el porqué de esta afirmación.

siempre en la idea de alcanzar una mayor eficacia y eficiencia en la prestación de los servicios. Así, la eficacia, como criterio orientador de la actuación administrativa, conlleva la exigencia de que el sistema sea efectiva y correctamente aplicado, tal y como señala BARQUERO ESTEVAN, cuando, refiriéndose a la gestión tributaria, afirma que *“la efectiva y correcta aplicación de las normas que integran el sistema tributario constituye la exigencia fundamental del principio constitucional de eficacia”*²⁸.

Por su parte, la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local, dispone en su preámbulo: *“Esto se lleva a cabo mediante la coordinación por las Diputaciones de determinados servicios mínimos en los municipios con población inferior a 20.000 habitantes o la atribución a éstas de nuevas funciones como la prestación de servicios de recaudación tributaria, administración electrónica o contratación centralizada en los municipios con población inferior a 20.000 habitantes”*, materializándose este propósito, a efectos de la recaudación, en el artículo 36.1.f) LBRL, donde se atribuye a las Diputaciones la asistencia en la prestación de los servicios de gestión de la recaudación tributaria, en período voluntario y ejecutivo, y de servicios de apoyo a la gestión financiera de los municipios con población inferior a 20.000 habitantes.

No olvidemos, y aquí cito a ACÍN FERRER²⁹, con quien comparto de manera absoluta las afirmaciones que realiza sobre este particular, que la delegación de la recaudación puede tener efectos muy ventajosos para los Ayuntamientos, así:

1º.- “La estructura de los ingresos locales requiere aplicar un sistema de gestión complejo, frecuentemente sometido a variaciones normativas que implican cambios organizativos y técnicos cuasi-inmediatos, de muy difícil asunción por buena parte de los ayuntamientos. Las Administraciones Supramunicipales << y pensamos que en primer término las Diputaciones, a las cuales nos referiremos para simplificar>> han de estar preparadas y dispuestas para dotarse de los medios técnicos, tanto personales como de instalaciones y tecnológicos, necesarios para realizar una gestión tributaria moderna,

²⁸ BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel, “La Organización de las Administraciones Locales...”, *op. cit.*, pág. 107.

²⁹ ACÍN FERRER, Ángela, “La Delegación de la Recaudación”, *Boletín de Derecho Local* núm. 2. Mayo 2009.

eficiente, que consiga un buen nivel de recaudación y simplifique el cumplimiento de los deberes formales de los contribuyentes.

Poniendo a disposición de todos los ayuntamientos las plataformas de servicios ofrecidas por las Diputaciones, se conseguirá en buena medida que todos los ciudadanos puedan acceder a servicios tributarios de similar nivel a los ofrecidos por municipios de gran población. Las economías de escala conseguidas cuando la gestión de los ingresos de diversos municipios corresponde a la Diputación son obvias, derivándose beneficios tales como notable reducción de costes, o posibilidad de formalizar interesantes convenios de colaboración inter- administrativa, fruto del papel representativo que pueden asumir los Entes que por delegación gestionan pluralidad de conceptos de ingresos locales.

2º.- Un atributo significativo de la gestión realizada por las Diputaciones es su ámbito territorial, que posibilita que las actuaciones de inspección y recaudación ejecutiva puedan llevarse a cabo en el ámbito provincial, mientras que si el Ayuntamiento gestiona directamente, no pueden sus actuaciones extenderse más allá del territorio municipal.

3º.- Cuando el Ayuntamiento carece de los medios precisos para realizar directamente la gestión y recaudación de sus ingresos, la delegación a favor de la Administración Supramunicipal es casi la única vía de que dispone el Municipio para ejercer legalmente las funciones que le corresponden.”

Pero, y como ya veníamos anunciando, no todos los municipios pueden acceder a solicitar de su Diputación³⁰ auxilio en esta materia, y ello, nuevamente, porque el legislador incurre en imprecisión a la hora de especificar el alcance de esta competencia, provocando que, por ejemplo, los Ayuntamientos de la Comunidad de Madrid no tengan la posibilidad real de delegar la gestión tributaria y/o la recaudación, toda vez que ésta no ha creado los instrumentos necesarios para asumir esta gestión, desentendiéndose de esta obligación con la cesión de los programas informáticos que componen el Proyecto GEMA³¹.

³⁰ O Comunidad Autónoma en el caso de las uniprovinciales.

³¹ Entre los que se incluye una aplicación para la gestión tributaria y la recaudación.

A este proyecto de Apoyo a la Mecanización de la Gestión Municipal (GEMA), se han adherido, en distintas fases, 178 municipios (todos los de la Región, excepto Madrid), además de 40 mancomunidades intermunicipales, 2 entidades locales menores, Belvis del Jarama y Real Cortijo de San Isidro, 14 organismos autónomos, 4 empresas municipales y 5 consorcios³².

Pero, y volviendo de nuevo al contenido del artículo 7 del TRLRHL, el legislador establece, a mi entender, imperativamente esta posibilidad de Delegación, cuando señala que: *“las entidades locales podrán delegar en la comunidad autónoma o en otras entidades locales en cuyo territorio estén integradas, las facultades de gestión, liquidación, inspección y recaudación tributarias que esta ley les atribuye”*. No parece, del literal del mandato, que influya aquí la voluntad de la Comunidad Autónoma, o de la Diputación en su caso, para organizar o no el servicio, toda vez que parece que esa posibilidad de cesión debe existir siempre para los municipios.

Esta misma oportunidad de delegación debemos entenderla también referida a los organismos autónomos de las Entidades Locales, merced a su inclusión en el art. 8 del RGR.

En cuanto al instrumento que formaliza esta delegación éste es el Convenio, del que, sin extendernos en su estudio, sí valoraremos que con la entrada en vigor de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (en adelante LRJSP) se ha producido una regularización del mismo por ley, que sustituye a la del año 1992, donde apenas se detallaba esta figura.

Así, en el Capítulo VI de LRJSP se sistematiza su marco legal y tipología, y se establecen los requisitos para su validez, desarrollando un régimen completo de los convenios, que fija su contenido mínimo, clases, duración, extinción y asegura su control por el Tribunal de Cuentas. La propia Ley, cosa que antes no hacía, define ahora el Convenio como un acuerdo: *“con efectos jurídicos adoptados por las Administraciones Públicas, los organismos públicos y entidades de derecho público vinculados o*

³² http://www.madrid.org/cs/Satellite?c=CM_InfPractica_FA&cid=1142312439033&language=es&pagename=ComunidadMadrid%2FEstructura

dependientes o las Universidades públicas entre sí o con sujetos de derecho privado para un fin común”.

El art. 48 LRJSP regula sus requisitos de validez y eficacia, de tal modo que, en ningún caso, pueden suscribirse convenios que supongan cesión de la titularidad de la competencia, debiendo la celebración de los mismos suponer una mejora de la eficiencia en la gestión pública, facilitar la utilización conjunta de medios y servicios públicos, contribuir a la realización de actividades de utilidad pública y cumplir con la legislación de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera. A estos efectos se prevé que cuando el convenio tenga por objeto la delegación de competencias en una Entidad Local, deberá cumplir con lo dispuesto en la LBRL³³.

En este detalle del contenido al que hacíamos alusión, el art. 49 recoge el englobado mínimo de los convenios administrativos (sujetos, competencia, objeto, obligaciones, compromisos económicos, consecuencias en caso de incumplimiento, criterios para determinar indemnización en su caso, mecanismos de seguimiento del mismo, régimen de modificación y plazo de vigencia³⁴).

Al convenio es necesario acompañar una memoria justificativa donde se analice su necesidad y oportunidad, su impacto económico, y el carácter no contractual de la actividad en cuestión, determinándose sobre su extinción que éstos finalizan por su cumplimiento o por incurrir en causa de resolución, siendo causas de la misma: el transcurso del plazo de vigencia, el acuerdo unánime de las partes, el incumplimiento de las obligaciones por alguno de los firmantes, por decisión judicial, o por cualquier otra causa prevista en la legislación, o en el propio convenio.

Aunque el tema de la Protección de Datos personales es una constante en cualquier procedimiento, en el acto de la delegación interadministrativa se suele plantear la cuestión de si es, o no, necesario contar con el consentimiento de los titulares de los datos a la hora de ceder los mismos a, por ejemplo, una Diputación tras la firma de un Convenio para la Delegación de la Recaudación Ejecutiva.

³³ Aludiendo a los arts. 7 y 27 del texto legal, donde se regulan competencias municipales y su posibilidad de delegación.

³⁴ Los ya suscritos, y que tuvieran un plazo de vigencia superior, o no lo tuvieran, tendrán un plazo de vigencia de cuatro años, desde la entrada en vigor de la Ley, por la adaptación automática que de éste realiza la Disposición Adicional Octava.

Esta cuestión ya fue resuelta por la Agencia Española de Protección de Datos en Informe 267/2010, donde, además de aclarar que habitualmente la Entidad Delegada pasará a ser a la vez Encargada y Responsable de los tratamientos³⁵, manifiesta que la cesión se encuentra amparada en la legislación española³⁶, por lo que no será necesario para la cesión de los datos el consentimiento de los afectados, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 6 del Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos (en adelante RGPD), así como con lo señalado en el art. 8 de la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y de garantía de los derechos digitales, que bajo el epígrafe (en adelante LOPDgdd): *Tratamiento de datos por obligación legal, interés público o ejercicio de poderes públicos*, plantea la misma cuestión.

³⁵ FJ 3º: “en caso de que por parte de la Administración a quien se encomienda la gestión tributaria por parte de varias Administraciones Públicas se proceda a la creación de tratamientos específicos para el desempeño de su actividad que supongan una organización interna de los datos facilitados por la Administración “delegante”, de forma que es la propia Administración “delegada” la que decide sobre el tratamiento, su contenido y los usos que han de darse a los mismos (como sucedería por ejemplo, cuando dicha aplicación pudiera ser objeto de consulta por parte de otros órganos de esa Administración), la administración “delegada” sería responsable de un nuevo tratamiento, encontrándose sometida a todas las obligaciones que la Ley impone a la misma, entre ellas la de notificar ese tratamiento al Registro General de Protección de Datos. Así se ha pronunciado la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en Sentencia de 16 de noviembre de 2001, aclarada por Auto de 8 de enero de 2002.”

³⁶ FJ 4º: “Tratándose de datos con trascendencia tributaria relacionados con la gestión de tributos locales, el artículo 2.2 de la Ley 39/1988 consagra el principio de que “para la cobranza de los tributos y de las cantidades que como ingresos de Derecho público debe percibir la Hacienda de las Entidades locales, de conformidad con lo previsto en el apartado anterior, dicha Hacienda ostentará las prerrogativas establecidas legalmente para la Hacienda del Estado, y actuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes”. Por otra parte, la propia Ley de Haciendas Locales prevé, como se ha analizado detenidamente, la posibilidad de encomendar la gestión tributaria a otra Administración Pública, lo que supondría que la propia Ley de Haciendas Locales estaría dando cobertura a la cesión que en este supuesto se plantearía, que sería complementaria de lo establecido en el artículo 113 de la Ley General Tributaria. “

1.2. La colaboración interadministrativa, - especial referencia a los convenios de la AEAT-

El artículo 103.1 de la Constitución somete la actuación de las distintas AAPP a los principios de eficacia y coordinación, concretándose esta colaboración, en materia tributaria, en el art. 8 del TRLRHL³⁷, donde se ordena la prestación de auxilio o colaboración con las entidades locales “*en todos los órdenes de gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales*”.

Citando a LUCAS DURÁN³⁸, podemos señalar que: “*la idea de coordinación se encuentra relacionada con la idea de cooperación para una mayor eficiencia del sistema,*

³⁷ Que reproducimos íntegramente por su interés, en el desarrollo que haremos de este apartado.

1. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 106.3 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, las Administraciones tributarias del Estado, de las comunidades autónomas y de las entidades locales colaborarán en todos los órdenes de gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales.

De igual modo, las Administraciones a que se refiere el párrafo anterior colaborarán en todos los órdenes de gestión, liquidación, inspección y recaudación de los restantes ingresos de derecho público de las entidades locales.

2. En particular, dichas Administraciones:

- *a) Se facilitarán toda la información que mutuamente se soliciten y, en su caso, se establecerá, a tal efecto la intercomunicación técnica precisa a través de los respectivos centros de informática.*
- *b) Se prestarán recíprocamente, en la forma que reglamentariamente se determine, la asistencia que interese a los efectos de sus respectivos cometidos y los datos y antecedentes que se reclamen.*
- *c) Se comunicarán inmediatamente, en la forma que reglamentariamente se establezca, los hechos con trascendencia para los tributos y demás recursos de derecho público de cualquiera de ellas, que se pongan de manifiesto como consecuencia de actuaciones comprobadoras e investigadoras de los respectivos servicios de inspección.*
- *d) Podrán elaborar y preparar planes de inspección conjunta o coordinada sobre objetivos, sectores y procedimientos selectivos.*

Lo previsto en este apartado se entiende sin perjuicio del régimen legal al que están sometidos el uso y la cesión de la información tributaria.

3. Las actuaciones en materia de inspección o recaudación ejecutiva que hayan de efectuarse fuera del territorio de la respectiva entidad local en relación con los ingresos de derecho público propios de ésta, serán practicadas por los órganos competentes de la correspondiente comunidad autónoma cuando deban realizarse en el ámbito territorial de ésta, y por los órganos competentes del Estado en otro caso, previa solicitud del presidente de la corporación.

4. Las entidades que, al amparo de lo previsto en este artículo, hayan establecido fórmulas de colaboración con entidades locales para la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos y demás ingresos de derecho público propios de dichas entidades locales, podrán desarrollar tal actividad colaboradora en todo su ámbito territorial e incluso en el de otras entidades locales con las que no hayan establecido fórmula de colaboración alguna.”

³⁸ LUCAS DURÁN, Manuel, “Nuevas figuras tributarias en el ámbito municipal ante la crisis financiera actual y su coordinación con la Hacienda autonómica y estatal”, en MERINO JARA, Isaac (Coordinador), *La Hacienda Local: cuestiones actuales*, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2013, pág. 253.

esto es, ordenar las políticas públicas de los distintos entes territoriales en un misma dirección, de manera que sumen y no se contrarresten unas con otras, lo cual en el ámbito tributario puede conllevar intercambio de información tributaria y aunar esfuerzos contra el fraude fiscal en los distintos tributos (estatales, autonómicos y locales).”

Este deber de colaboración es un principio fundamental de entre los señalados en el art. 3 LRJSP, y ya anteriormente incorporado y expresado en términos positivos³⁹ en la Ley de Bases del Régimen Local, donde se ordena ajustar la relación de las Entidades Locales y de las demás Administraciones Públicas a los deberes de colaboración⁴⁰ y asistencia⁴¹.

Cuando el principio que invoquemos sea el de cooperación, deberá suscribirse un convenio entre las partes, que debe perseguir como objetivos mejorar la eficiencia de la gestión pública, eliminar duplicidades administrativas y cumplir con la legislación de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera, según reza el artículo 57 LBRL.

En materia de intercambio o suministro de información, y según lo expresado en los artículos 93 y 94 de la LGT, todas las entidades públicas están obligadas a proporcionar al resto de administraciones cuanta información con trascendencia tributaria les sea solicitada, así como a prestar su auxilio cuando sea pretendido⁴².

Es importante destacar en este apartado, que el legislador ha previsto el conflicto que se produce a la hora de recabar información sobre el contribuyente con la necesidad

³⁹ Para distinguir lo que la doctrina ha denominado dimensiones positivas y negativas de la colaboración administrativa vid. BARQUERO ESTEBAN, J.M., *Gestión Tributaria y Relaciones Interadministrativas en los Tributos Locales*, Montecorvo y UAM, Madrid, 1.999, págs. 52 – 55, o acudir a la conclusión sobre la cuestión perfectamente expresada por GARCIA MARTÍNEZ, Andrés, cuando afirma que: “*El principio o deber general de colaboración interadministrativa tiene una dimensión negativa y una dimensión positiva. En su dimensión negativa constituye un límite jurídico constitucional a la actuación legítima de cada instancia, en el sentido de que el principio o deber de colaboración exige que las distintas instancias, cuando ejercen sus competencias, deben tomar en consideración los intereses del conjunto y deben respetar también los intereses propios de las demás. En su dimensión positiva, el principio o deber de colaboración exige a las partes una determinada actitud constructiva para con el conjunto y con las demás. Dicha actitud se traduce en “un deber de actuar sus propios poderes en beneficio de las otras instancias cuando ello resulte necesario para que éstas puedan cumplir eficazmente con sus propias responsabilidades”*”. “La Colaboración Interadministrativa en la Recaudación Ejecutiva de los Tributos Locales”, *Revista Jurídica Universidad Autónoma Madrid*, núm. 28, 2013. Pág. 72.

⁴⁰ Art. 10.1, donde: “*La Administración local y las demás Administraciones públicas ajustarán sus relaciones recíprocas a los deberes de información mutua, colaboración, coordinación y respeto a los ámbitos competenciales respectivos*”.

⁴¹ Art. 55.e): “*Prestar, en el ámbito propio, la cooperación y asistencia activas que las otras Administraciones pudieran precisar para el eficaz cumplimiento de sus tareas*”.

⁴² Este tema es objeto de desarrollo en esta misma obra, en el Cap. 1.3. Los Órganos de recaudación y el personal a su servicio.

de que éste exprese su consentimiento para la cesión de sus datos, señalándose tal excepción en el art. 95 LGT, quedando así incorporada en los términos del art. 6 RGPD, donde se indica que no será necesario el consentimiento cuando esta cesión esté autorizada por alguna ley⁴³.

En el ámbito de la Comunidad de Madrid, este “auxilio” en materia de recaudación ejecutiva se limita a la gestión de 24 diligencias de embargo de cuentas corrientes y de salarios con carácter mensual⁴⁴, según solicitud que debe realizarse a la Subdirección General de Recaudación, dependiente de la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid. La regulación jurídica de esta colaboración la encontramos en la Orden 502/1995, de 24 de marzo, de la Consejería de Hacienda, sobre colaboración de la Comunidad de Madrid con las Entidades Locales en determinadas actuaciones del procedimiento de recaudación ejecutiva que hayan de efectuarse fuera del ámbito territorial de las mismas.

De hecho, y en la práctica, el solicitar el embargo de cuentas corrientes o salarios a través de la Comunidad de Madrid implica paralizar esos expedientes de apremio, toda vez que la contestación, positiva o negativa, puede tardar meses en producirse.

Poco más entusiasmo encontramos en la Agencia Tributaria. Así, el convenio de colaboración para la gestión de la recaudación ejecutiva suscrito en el año 2011 con la

⁴³ El art. 6.1.e) del Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de abril de 2016 relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos, sobre la licitud del tratamiento, nuevamente viene a incidir en que no será necesario el consentimiento del interesado cuando la cesión de datos realizada lo sea porque el tratamiento es necesario para el cumplimiento de una misión realizada en interés público o en el ejercicio de poderes públicos conferidos al responsable del tratamiento. A sensu contrario, y sobre materia tributaria, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 1 de octubre de 2015 declaró que la Administración Tributaria debe informar a los interesados de las cesiones de datos que realicen a otras administraciones, lo que en palabras de BOCOS REDONDO, y analizando las consecuencias de dicha Sentencia, exige “una adecuación normativa porque si algo parece claro es que el ciudadano ha de ser informado cuando se produzca una cesión de datos entre Administraciones, excepto en cuestiones de seguridad nacional o con motivo de una persecución de un delito penal.” BOCOS REDONDO, Pedro, “Comentarios a una Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre cesión de datos personales entre Administraciones Públicas.” *El consultor de los Ayuntamientos* núm. 15-16, Agosto 2016. Señalar que no comparto la opinión expresada con anterioridad, pues la cuestión planteada por el gobierno rumano se refiere a la necesidad de comunicación al interesado como norma general, principio que comparte la LOPD y el RGPD, pero marcando determinadas excepciones, y una de la que nos ocupa es la contemplada en el art. 6 RGPD y en el art. 95 LGT, y que se refieren a que esta cesión de datos se realice en cumplimiento de una obligación legal.

⁴⁴ Cantidad determinada por arbitrio de los funcionarios que realizan tal misión, y que en situaciones de exceso de trabajo ralentizan o advierten de retrasos en su desarrollo, toda vez que no queda determinada tal cantidad, ni ninguna otra, en la Orden 502/1995, de 24 de marzo, de la Consejería de Hacienda, que debería regir el procedimiento de este auxilio.

Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP) es modificado mediante *Resolución de 11 de julio de 2014, del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se publica la Adenda al Convenio con la Federación Española de Municipios y Provincias para la recaudación en vía ejecutiva de los recursos de derecho público de las corporaciones locales*, al objeto de permitir la adhesión de los municipios de más de 20.00 habitantes (según datos INE 2013) lo que supone un avance desde los 50.000 censados exigidos en un principio, pero que sigue excluyendo a los municipios más necesitados, que únicamente podrán adherirse al convenio genérico de intercambio de información y retención de devoluciones (según convenio con la FEMP del año 2003).

Sin embargo, y al objeto de exigir la inclusión de nuestros pequeños ayuntamientos en ese Convenio para la Recaudación Ejecutiva, debemos señalar que la Ley no distingue ni de habitantes ni de medios, cuando impone el deber de colaboración por encima de la voluntad de quien está obligado a prestarlo, y así lo establece el propio Tribunal Supremo cuando en Sentencia de 29 de noviembre de 1995 (Rec. Núm. 704/1993) señala, en su FJ 4º, que: *“la prestación de colaboración entre Administraciones Públicas es un principio esencial en toda organización integrada por una variedad de entes que, por lo que se refiere a la Administración General del Estado, la de las Comunidades Autónomas y las entidades que integran la Administración Local está expresamente impuesta en el artículo 4 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, sin que para ello sea preciso un acuerdo expreso para su efectividad, y sin que sea aceptable la negativa de la entidad cuya colaboración se solicita, basada en razones diferentes de la simple imposibilidad de atender al auxilio requerido”*.

En función de lo expuesto resulta claro que las actuaciones de colaboración constituyen un deber genérico, predeterminado por la norma, para la Administración cuyo auxilio se solicita; de manera que ésta únicamente podría fundamentar su negativa a prestar la asistencia requerida en base a las siguientes justificaciones:

1. No le correspondan por territorialidad.
2. Le faltan recursos para realizar la actuación solicitada.
3. Que su realización conlleva un grave perjuicio a sus intereses.

Pese a lo expuesto, la AEAT ha venido negándose también al auxilio en la ejecución del embargo de bienes inmuebles fuera de la Comunidad Autónoma,

argumentando que dicha petición debe realizarse al amparo de los convenios suscritos con la FEMP (a los que los municipios de menos de 20.000 habitantes no tienen acceso), o a través de la Comunidad Autónoma⁴⁵ (pese a que el municipio que solicitó esta asistencia lo hizo a la AEAT porque la ejecución del bien embargado excedía el ámbito territorial de su Comunidad Autónoma).

Entendemos que aludir a la necesidad de que, para poder realizar esta colaboración, desde un punto de vista jurídico, sea necesario desarrollar el contenido del artículo 8 TRLRHL, que es lo que en la práctica supone el Convenio suscrito entre la AEAT y la FEMP, es negar el obligado cumplimiento que para todas las AAPP tiene dicho precepto, y dejar a la discreción de la parte a la que se solicita el auxilio la prestación, o no, del mismo.

A mayor abundamiento en la improcedencia de dicha contestación, es importante apuntar que continua vigente la Circular 4/1990, de 12 de noviembre de la Dirección General de Recaudación (hoy Departamento de Recaudación de la AEAT), en la que se establece el procedimiento para la colaboración entre la Administración del Estado y las Entidades Locales para la recaudación ejecutiva, señalando que ésta es efectiva con la simple solicitud del Alcalde de la Corporación, que es quien debe solicitar el auxilio al Delegado Provincial de la AEAT.

No debemos olvidar que ya la disposición normativa que creó la Agencia Tributaria⁴⁶, contempla la posibilidad de que esta Organización Administrativa recaude recursos de otras Administraciones distintas del Estado, encomendándosele dicha gestión por Ley o por Convenio.

En estos supuestos, la competencia sobre las actuaciones realizadas, aunque excedan del término municipal, sigue siendo de la EELL; el Estado y las CA sólo la ejercen en virtud del deber de colaboración, y es siempre el Ayuntamiento quien tiene la

⁴⁵Argumentación extraída de escritos dirigidos al Ayuntamiento de Alpedrete, en enero y junio de 2014, por el Subdirector General de Coordinación y Gestión de la AEAT, negando la colaboración solicitada para la ejecución de una anotación preventiva de embargo, realizada en Puebla de Montalbán, Toledo, toda vez que: *“Ante esta situación, se recuerda que la colaboración establecida en la legislación de régimen local se articula en la actualidad a través del Convenio suscrito con fecha 28 de abril de 2011 de Prestación de Servicios entre la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y la Federación Española de Municipios y Provincias para la recaudación en vía ejecutiva de los ingresos de derecho público de las corporaciones locales.”*

⁴⁶ Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos para 1991, según redacción dada por Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

decisión de ejecutar o no, dicha competencia, fuera del término municipal⁴⁷, es decir, el que habilita a la AEAT o al Estado a realizar esta actividad. Este traslado del ejercicio de la competencia supondría una encomienda de gestión, no de carácter general sino para una particular actuación.

El punto 3, del citado artículo 8 del TRLRHL, se limita a señalar que la solicitud de colaboración se realizará previa solicitud del presidente de la Corporación, lo que puede plantear el debate de qué es lo que ocurre cuando es la Entidad Delegada, por ejemplo, una Diputación, la que debe solicitar el auxilio de la Comunidad Autónoma, o de la AEAT, para realizar una actuación de embargo como consecuencia de un tributo municipal⁴⁸.

Llegamos así a la mención del Protocolo de Colaboración firmado y suscrito entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Federación Española de Municipios y Provincias el 15 de abril de 2003, al que se unieron una serie de convenios, y que supuso un importante avance para los municipios al poder localizar cuentas corrientes de sus deudores (aunque tal conocimiento no significa que se tenga acceso a la traba, como veremos cuando tratemos el problema de la territorialidad), y por la posibilidad de embargar las devoluciones que por cualquier motivo tuviera que realizar el Estado a los deudores a la Hacienda Municipal; los convenios son:

- a) *Convenio de colaboración entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Federación Española de Municipios y Provincias en materia de suministro de información de carácter tributario.*
- b) *Convenio de colaboración entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Federación Española de Municipios y Provincias en materia de intercambio de información tributaria y colaboración en la gestión recaudatoria con las Entidades Locales, al que se le añadió adenda del 13 de diciembre de 2006.*
- c) *Convenio de colaboración entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Federación Española de Municipios y Provincias para la recaudación ejecutiva de los tributos de las Entidades Locales por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.* Este convenio fue sustituido el 28 de abril de 2011

⁴⁷ BARQUERO ESTEBAN, J.M., *Gestión Tributaria y Relaciones Interadministrativas en los Tributos Locales, op., cit.* pág. 70.

⁴⁸ Pareciendo lo lógico que, siguiendo el criterio que se aplica sobre otros procedimientos delegados, sea el órgano competente de la entidad delegada el que realice la solicitud.

por el Convenio entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Federación Española de Municipios y Provincias para la recaudación en vía ejecutiva de los recursos de derecho público de las Corporaciones Locales, y modificado por Adenda de 27 de junio de 2014, que permite a los Ayuntamientos de más de 20.000 habitantes adherirse ahora al mismo (encontrándose hasta entonces esta posibilidad limitada a los de más de 50.000). Es éste un convenio competencial, pues, en palabras de GARCÍA MARTÍNEZ “*la función principal de este Convenio estriba en atribuir a la AEAT el ejercicio de las competencias que se especifican en el mismo respecto a la recaudación ejecutiva de los tributos locales.... Respecto a ese traslado del ejercicio competencial, se ha calificado por la doctrina como una encomienda de gestión, si bien de caracteres atípicos, muy cercana, en cualquier caso, a la delegación intersubjetiva ascendente*⁴⁹”.

Como ya hemos venido denunciando en este trabajo, el Convenio para la recaudación ejecutiva, que podría ser una solución para la falta de medios que sufren los pequeños municipios, tiene una limitación importante: y es que no puede ser suscrito por aquellos municipios más necesitados de esta medicina, esto es, por los que tienen menos de 20.000 habitantes, situación que se ve agravada en la Comunidad de Madrid al no poder encomendarse tampoco esta competencia a la Comunidad Autónoma⁵⁰.

Este acuerdo contiene otras limitaciones importantes en la esfera de las Haciendas Locales, como aquella que afecta al importe de las deudas (60 euros de principal para las tributarias, y 1.500 euros para las no tributarias), lo que no permite el seguimiento de una gran parte de las liquidaciones que se generan en la Administración Local (IVTM, Tasa de basura, Licencias, etc.). Otra es la referida a la exclusión de aquellos tributos cuya gestión recaudatoria hubiese sido asumida previamente por la Comunidad Autónoma (lo que como reiterativamente advertimos, no es el caso de los municipios de la Comunidad de Madrid).

⁴⁹ GARCÍA MARTÍNEZ, Andrés, “La Colaboración Interadministrativa en la Recaudación Ejecutiva de los Tributos Locales”, *op. cit.* pág. 78.

⁵⁰ Toda vez que, como venimos denunciando en esta obra, la Comunidad de Madrid no acepta esta delegación de competencias en materia de gestión tributaria y recaudación de los municipios que la integran, y el convenio suscrito entre ésta y la AEAT tiene como objeto la recaudación sus ingresos de derecho público y el de otras administraciones cuya gestión recaudatoria hubiese asumido. https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/DOPRI/Fisterritorial/Autonomica/Comun/ContRelacionados/Colaboracion_Convenios/cuadro_convenios_recaudacion_ejecutiva.pdf

Lógicamente, la realización de este trabajo por la AEAT está retribuido, y no escasamente, a mi entender. Así, se fija un importe fijo de 3 euros por cada deuda incorporada al SIR, el porcentaje del 9 por ciento de las deudas recaudadas y el 4 por ciento de los importes cancelados por cualquier motivo distinto a la data por cobro.

En la actualidad han suscrito este Convenio para la recaudación ejecutiva, en el ámbito de la Comunidad de Madrid, los Ayuntamientos de Algete, Aranjuez, Boadilla del Monte, Fuenlabrada, Leganés, Madrid, Majadahonda, Parla, Pinto, Pozuelo de Alarcón, Rivas-Vaciamadrid, San Sebastián de los Reyes, Torrejón de Ardoz, Torrelorones y Valdemoro⁵¹.

Ante la imposibilidad de aspirar a una gestión integral de la recaudación ejecutiva, los pequeños municipios han venido obligados a adherirse al *Convenio de colaboración entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Federación Española de Municipios y Provincias en materia de intercambio de información tributaria y colaboración en la gestión recaudatoria con las Entidades Locales*, que les permite el embargo de devoluciones tributarias gestionadas por la AEAT.

En cuanto a la Seguridad Social, ésta ha desarrollado un proceso normalizado de suministro de información sobre la situación laboral de los trabajadores (empresa en la que presta sus servicios el deudor) que permite el intercambio de información masiva, de manera rápida y eficaz, siempre y cuando se respeten los protocolos de acceso e intercambio de información, actuación que sí permiten y contemplan las aplicaciones informáticas suministradas por la Comunidad de Madrid a través del proyecto GEMA.

Con escasa repercusión en la esfera de los tributos locales⁵², pero con incidencia en nuestro ordenamiento, debemos mencionar la existencia de la normativa de la Unión Europea imponiendo la colaboración entre las distintas Administraciones Tributarias en el ámbito del suministro de información. Así, el 11 de marzo de 2011 fue publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea la Directiva 2011/16/UE⁵³, dirigida a impulsar la asistencia entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros y configurada como un instrumento para superar los efectos negativos de la creciente

⁵¹ https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Colaboradores/Colaboracion_con_las_Administraciones_Publicas/Convenios_de_colaboracion_suscritos_con_la_FEMP/Relacion_de_entidades_locales_adheridas/Comunidades_autonomas/Madrid.shtml

⁵² Salvo, tal vez, en los municipios turísticos.

⁵³ Derogando la 77/799/CEE.

internacionalización de los mercados⁵⁴. Y es que como se señala en la exposición de motivos de la Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, que modifica la anterior en lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático⁵⁵ de información en el ámbito de la fiscalidad: *“Las rentas no declaradas y no gravadas comportan una reducción significativa de los ingresos fiscales nacionales. Urge, por tanto, mejorar la eficiencia y la eficacia de la recaudación de impuestos. El intercambio automático de información constituye una herramienta importante a este respecto y, en su Comunicación de 6 de diciembre de 2012, relativa a un plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal, la Comisión destacó la necesidad de promover enérgicamente el intercambio automático de información como el futuro estándar europeo e internacional de transparencia e intercambio de información en el ámbito fiscal.”*

Además del intercambio de información estas Directivas permiten el auxilio en actuaciones ejecutivas (embargos o medidas cautelares) formulando la posibilidad de “peticiones de cobro”, estableciendo como límites en la solicitud de las mismas el que tales actuaciones sean subsidiarias de otros intentos de embargo realizados en el territorio nacional, y que las deudas a trabar tengan una cuantía mínima de 1.500 euros.

En cuanto a la colaboración entre los Estados de la Unión Europea la directiva 2010/24/UE permitió la asistencia mutua en materia de tributos locales y autonómicos, algo que no contemplaba anteriormente la normativa comunitaria⁵⁶.

Para finalizar este apartado de la colaboración internacional , señalar que la Disposición adicional decimotercera LOPDgdd da cobertura a tales comunicaciones indicando que las transferencias de datos tributarios entre España y otros Estados o entidades internacionales o supranacionales, se regularán por los términos y con los límites establecidos en la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados de la Unión

⁵⁴ Las nuevas obligaciones de información que recoge tienen por finalidad conocer las cuentas que los obligados tengan abiertas en el extranjero, así como la existencia de determinados bienes y derechos.

⁵⁵ Ampliando el espectro de situaciones en los que se plantea la obligatoriedad del intercambio automático de información entre los Estados miembros sobre determinadas categorías de renta y de patrimonio, en particular las de carácter no financiero, que los contribuyentes mantienen en Estados miembros distintos de su Estado de residencia. Exigiendo un esfuerzo en la automatización en los procedimientos del intercambio de información.

⁵⁶ Así el art. 2, denominado “ámbito de aplicación” establece: *“el conjunto de impuestos y derechos de todo tipo recaudados por un Estado miembro, sus subdivisiones territoriales o administrativas, comprendidos los entes locales, o en su nombre, o por cuenta de la Unión.”*

Europea, o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales, así como por las normas sobre la asistencia mutua establecidas en el Capítulo VI del Título III de la Ley General Tributaria.

Como resumen de lo observado señalaremos que la colaboración interadministrativa es necesaria en dos situaciones:

1. Cuando la escasez municipal de medios, técnicos y/o humanos, para hacer frente a sus competencias tributarias así lo aconsejen, y
2. Ante la imposibilidad de ejercitar dichas competencias fuera del ámbito geográfico en el que el Ayuntamiento puede desarrollar las mismas, esto es el término municipal.

Y como conclusión de la delación, que hemos convertido en bandera de esta tesis, citaremos a ACÍN FERRER cuando dice: *“Los principios de cooperación, colaboración y coordinación entre las Administraciones Públicas se han reiterado en dichas normas hasta convertirlos en <<cuasi-retóricos>> por inaplicados”*.⁵⁷

⁵⁷ ACÍN FERRER, Ángela, “Algunas reflexiones sobre la autonomía tributaria local”, *El Consultor de los Ayuntamientos* núm. 1, enero 2019 pág. 1.

1.3. Los órganos de recaudación y el personal a su servicio

Hemos hecho alusión a los problemas de medios técnicos que tienen los pequeños Ayuntamientos, y nos vamos a centrar a continuación en el análisis de alguno de los aspectos que se refieren a los recursos humanos de los que disponen.

1.3.1. La jefatura de los servicios de recaudación

Dentro de esta mención que estamos haciendo del sistema organizativo, debemos señalar que la Jefatura de los Servicios de Recaudación corresponde, de conformidad con lo señalado en el artículo 5.1. Real Decreto 128/2018⁵⁸, de 16 de marzo, por el que se regula el régimen jurídico de los funcionarios de Administración Local con habilitación de carácter nacional, a los Tesoreros, partiendo de la hipótesis de que esta figura recae en funcionarios con habilitación nacional de la subescala Intervención-tesorería⁵⁹, por la propia norma que regula tal principio.

Así se ha venido a poner remedio a la situación, que por mor de la falta de medios que venimos señalando, y por la propia legislación reguladora de la actividad, permitía que fuera un concejal el que realizara estas funciones de tesorero en los municipios de menos de 5.000 habitantes⁶⁰. En este supuesto, a la lógica falta de conocimientos técnicos se sumaba el problema de la condición de la persona que desempeña el cargo, ya que ésta venía a desarrollar actuaciones (dictar providencias de apremio, actuaciones de embargo, etc.) reservadas a funcionarios. Anteriormente a esta modificación, en los municipios de entre 5.000 y 20.000 habitantes el Tesorero podía ser un funcionario, con o sin habilitación nacional.

⁵⁸ Al que en su nueva redacción añade, sobre lo dispuesto en el mismo artículo del Real Decreto 1174/1987, de 18 de septiembre, la jefatura de la gestión de ingresos (departamento de rentas o gestión tributaria).

⁵⁹ Si bien en los municipios de menos de 5.000 habitantes las funciones de Tesorería recaerán en los funcionarios de la subescala Secretaría-intervención, en los municipios de gran población se estará a lo dispuesto en el Título X de la LBRL, y en los municipios de Madrid y Barcelona deberá estarse a su regulación específica.

⁶⁰ Art. 2.f del ya derogado (por el 128/2018 reseñado) Real Decreto 1732/1994, de 29 de julio, de provisión de puestos de trabajo reservados a funcionarios con habilitación de carácter nacional

Buscando una mayor profesionalización de la figura del Tesorero, y desde luego su condición de funcionario, la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local, reservó la Tesorería en todos los Ayuntamientos a funcionarios de administración local con habilitación de carácter nacional. La imposibilidad material que tuvieron los menos preparados, normalmente todos aquellos que no llegaban a los 20.000 habitantes, para crear u ocupar estas plazas (incluso por falta de habilitados) motivó que el propio gobierno pospusiera la entrada en vigor de estas medidas hasta el 1 de enero de 2017⁶¹. Llegados a esta fecha, sin que los Ayuntamientos hayan podido cumplir la medida propuesta, el propio Ministerio de Hacienda y Función Pública se vio obligado a señalar unos Criterios para el ejercicio de las funciones de Tesorería en Corporaciones Locales de menos de 20.000 habitantes a partir del 1 de enero de 2017⁶², que señala:

1. Sobre los ayuntamientos con secretaría clasificada en clase 2ª (entre 5.000 y 20.000 habitantes) que: *“los funcionarios de la corporación que venían desempeñando el puesto de tesorería, podrán continuar en el ejercicio de las funciones asignadas al mismo, de modo que se permita el funcionamiento ordinario de la Corporación y la salvaguarda de los intereses generales. Una vez que el puesto quede reservado a funcionario de administración local con habilitación de carácter nacional.... La Comunidad Autónoma, a instancias de la Corporación, podrá proceder a la cobertura del puesto de tesorería mediante un nombramiento accidental o interino, de acuerdo con el artículo 92.bis).7 de la Ley 7/1985 y artículos 33 y 34 del Real Decreto 128/2018, de 29 de julio. Este nombramiento puede efectuarse en un funcionario propio de la Corporación local que viniese ejerciendo el puesto de Tesorero.”*
2. Ayuntamientos con secretaría clasificada en clase 3ª (menos de 5.000 habitantes): *“En estas corporaciones no existe obligación de crear un puesto de tesorería como puesto independiente reservado a funcionario de administración local con habilitación de carácter nacional.... Pudiendo acudirse para ello a alguna de las siguientes opciones:*

⁶¹ Mediante la modificación de la disposición transitoria séptima de la Ley 27/2013, por ley 18/2015, de 9 de julio, por la que se modifica la Ley 37/2007, de 16 de noviembre, sobre reutilización de la información del sector público.

⁶² <https://boletinjuridico.gtt.es/wp-content/uploads/2017/02/Informe-del-Ministerio-de-Hacienda.pdf>

- *Nombramiento mediante acumulación de funciones a otro funcionario de administración local con habilitación de carácter nacional de otra entidad local.*
- *Ejercicio de las funciones por los servicios de asistencia de las Diputaciones Provinciales.*
- *Creación por la Comunidad Autónoma de una agrupación de municipios para el sostenimiento de un puesto de Tesorería, en los mismos términos indicados para los Ayuntamientos de clase 2ª.*
- *En caso de no resultar posible ninguna de las opciones anteriores, ya sea por carecer de disponibilidad presupuestaria, ya sea por inexistencia o inaplicación de los restantes mecanismos, las funciones de tesorería podrán ejercerse por el funcionario de administración local con habilitación de carácter nacional de la subescala de secretaria-intervención, que desempeña el puesto de secretaria, clase 3ª, y en su defecto por un funcionario de la Corporación local que ejerza estas funciones a título accidental.*
- *En este mismo sentido, los secretarios interinos y con nombramiento accidental que actualmente desempeñen los puestos de secretaria, clase 3ª en Ayuntamientos y Agrupaciones de Municipios constituidas para tal fin, podrán seguir ejerciendo, igualmente, las funciones de tesorería, como propias de dichos puestos.⁶³”*

Estos criterios fueron criticados tanto por la FEMP⁶⁴, que reclamaba la retirada de la norma, como por el Colegio de Secretarios, Interventores y Tesoreros⁶⁵, que solicitaba

⁶³ Lo cual crea a mi entender un problema al menos tan grave como el que pretende evitar, pues no garantiza una mayor especialización del puesto, toda vez que hasta la fecha los secretarios-interventores no han recibido formación adecuada en materia tributaria, y mucho menos recaudatoria, y sin mejorar (al menos de manera demostrable) estas funciones, nos encontramos con la ruptura de un mantra hasta ahora incuestionable, y es el de que no deben coincidir en la misma persona la figura del gestor y la del interventor de esa gestión, así me permito traer a colación lo expuesto en Informe de Cuentas de Castilla y León 2006, donde: “*En relación con lo informado por el Ayuntamiento sobre el desempeño de las funciones de Tesorería, hay que hacer las siguientes consideraciones: 1. La acumulación de las funciones de Tesorería al puesto de Intervención no es posible, dado que la normativa de régimen local establece la obligatoriedad de la firma de los tres “Claveros” (Ordenador de Pagos, Interventor, y Tesorero) en los movimientos de fondos de los Ayuntamientos (art. 5.2.c) del RJFHN). Además, existiría incompatibilidad entre ambos puestos, ya que entre las atribuciones de la Intervención se incluye la intervención material del pago, siendo el Tesorero el encargado de realizar materialmente los pagos (art. 4 y 5 del RJFHN).*”

⁶⁴ <http://www.femp.es/comunicacion/noticias/el-presidente-de-la-femp-reclama-al-gobierno-que-retire-la-norma-que-exige>

⁶⁵ <http://www.cosital.es/noticias-y-actualidad/1037-2017-02-03-13-32-06.html>

una interpretación más restrictiva de las modificaciones bloqueando el acceso al puesto a otros funcionarios que no fuesen habilitados. De cualquier manera, el nuevo Reglamento Regulator del Régimen Jurídico de los Funcionarios de Administración Local con Habilidadación de carácter nacional, aun respetando las particularidades existentes en la actualidad, apuesta decididamente por la mayor profesionalización de la figura del responsable de los servicios de recaudación y gestión tributaria, encomendándole la jefatura del servicio a un habilitado nacional.

Conviene comentar, en este apartado dedicado a la figura del Tesorero, que cuando la recaudación ejecutiva está delegada en otra AAPP, la doctrina ha venido estudiando y discutiendo sobre quien tiene la facultad de dictar la providencia de apremio y la providencia que autoriza la subasta de bienes: si el Tesorero de la Entidad Delegante, o el de la Entidad Delegada⁶⁶. La actual redacción del art. 70.3 RGR señala, sin lugar para la interpretación, que en el supuesto en los que se asuma mediante Delegación la recaudación ejecutiva las providencias de apremio serán dictadas por el órgano competente de dichas Administraciones.

Distinto es el supuesto en caso de que se ceda la gestión recaudatoria por encomienda de gestión, cuya regulación encontramos en el art. 11 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, del Régimen Jurídico del Sector Público, y se refiere a la transferencia de “*actividades materiales, técnicas o de servicios*”, por lo que esta encomienda no supone, en ningún caso, la titularidad de la competencia ni de los elementos sustantivos de su ejercicio.

Así, el art. 11.2 de la Ley 40/2015 indica que: “*es responsabilidad del órgano o entidad encomendante dictar cuantos actos o resoluciones de carácter jurídico den soporte o en los que se integre la concreta actividad material objeto de la encomienda*”.

Significa ello que, en las actuaciones derivadas de convenios, la providencia de apremio y la autorización de la subasta de bienes inmuebles serán dictadas por el Tesorero del ayuntamiento titular del crédito.

⁶⁶ Ello venía a colación de los señalado en el apartado 2 del artículo 19 del Real Decreto 1732/1994 (como hemos mencionado ya derogado), donde “*en las Corporaciones Locales que hubieran encomendado la recaudación a otras Administraciones Públicas, de acuerdo con lo previsto legalmente, el puesto de trabajo de Tesorería no incluirá la Jefatura de los Servicios Recaudatorios respecto de aquellos tributos o ingresos que la Corporación no gestione directamente*”.

1.3.2. Naturaleza y funciones del personal adscrito a la recaudación municipal.

La figura del recaudador⁶⁷ se encuentra sometida al requisito de que dicho desempeño sea realizado por un funcionario, arts. 162 LGT⁶⁸ y 10.2 RGR, y de conformidad también con la reserva de esta condición que exige la propia LBRL, en su artículo 92.3, para aquellos trabajadores que desarrollen funciones públicas, tanto por suponer un ejercicio de autoridad, o porque se reservan a funcionarios para la mejor garantía de la objetividad, imparcialidad e independencia en el ejercicio de estas.

Así, los funcionarios que realicen tareas de recaudación tendrán la consideración de agentes de la autoridad⁶⁹, y si bien al estudio de sus actuaciones dedicaremos los siguientes capítulos de esta tesis, analizaremos ahora las facultades de las que gozan, y que son la que se recogen en el art. 142 de la LGT, señaladas para la inspección⁷⁰, por mor de lo dispuesto en el art. 162.1 LGT mencionado, esto es:

- I. La posibilidad de acceder al examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con transcendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia

⁶⁷ Al igual que la del resto de personal del departamento (al menos de aquella parte del mismo que ejecute o dicte actos administrativos).

⁶⁸ Art.162.1.LGT *Para asegurar o efectuar el cobro de la deuda tributaria, los funcionarios que desarrollen funciones de recaudación podrán comprobar e investigar la existencia y situación de los bienes o derechos de los obligados tributarios, tendrán las facultades que se reconocen a la Administración tributaria en el artículo 142 de esta ley....162.2.LGT. Los funcionarios que desempeñen funciones de recaudación desarrollarán las actuaciones materiales que sean necesarias en el curso del procedimiento de apremio. Los obligados tributarios deberán atenderles en sus actuaciones y les prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones.*

⁶⁹ La consideración de agente de la autoridad tiene trascendencia a efectos de las responsabilidades en las que incurrir quienes atenten, coaccionen o amenacen a los funcionarios en el ejercicio de su actividad, en las situaciones y con las penas que se desarrollan en la Ley Orgánica 10/1995, de 23 noviembre, del Código Penal.

⁷⁰ A mayor abundamiento facultades de la inspección, RUIZ GARIJO, Mercedes, “La inspección tributaria”, en MERINO JARA, Isaac (Director), LUCAS DURÁN, Manuel (Coordinador), *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*, Editorial Tecnos, Madrid, 9ª edición 2020, págs. 500 y ss.

de las obligaciones tributarias⁷¹. A este respecto los artículos 93 y 94 de la LGT establecen la obligación de informar y colaborar, con carácter general, a toda persona natural o jurídica, pública o privada, con la Administración Tributaria. Lógicamente la información solicitada debe ser trascendente al propósito que se pretende, y proporcionada y necesaria para la consecución de los fines perseguidos⁷². Es importante destacar que la redacción de este artículo 142 LGT permite a los órganos de recaudación acudir a terceros relacionados con el deudor, por ejemplo, clientes o proveedores, para poder examinar su contabilidad y la restante documentación. A estos efectos, señalar que el art. 30 del Código de Comercio señala la obligación, para los empresarios, de guardar los libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a su negocio, debidamente ordenados, durante seis años, a contar desde la fecha del último asiento realizado. En cuanto al deber de sigilo que le corresponde al personal al servicio de la Administración sobre el conocimiento de estos datos, esta obligación viene expresamente recogida en el art. 95.3 LGT⁷³.

- II. La viabilidad de acceder a fincas o locales donde se desarrolle la actividad económica del deudor, o existan bienes propiedad del mismo. Para acceder al

⁷¹ A este respecto resulta ilustrativa la STSJ de Cataluña de fecha 1 de marzo de 2015 (rec. núm. 153/2014), donde autoriza a la AEAT a la apertura de varios sobres cerrados, que se encuentran en el interior de una caja de seguridad, y a cuyo desprecinto el deudor se opone aludiendo a su derecho a la intimidad, así en su FJ 7º el tribunal señala: *“se estima necesaria y justificada cierta invasión del derecho a la intimidad del obligado tributario a fin de comprobar si el contenido de los posibles envoltorios pudiere ser susceptible de embargo y enajenación. Ahora bien, si, por el contrario, dicho contenido perteneciera a la esfera íntima del afectado, debe salvaguardarse en todo caso su derecho a la intimidad. Ahora bien, tal como pone de relieve la Sra. Abogada del Estado, en el artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado en el que se estipuló la creación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, ya se hizo constar en el punto 8 del régimen de personal, el deber de sigilo que recaía sobre los respectivos funcionarios, al establecer que “El personal de la Agencia estará obligado a guardar sigilo riguroso y observar estricto secreto respecto de los asuntos que conozcan por razón del desempeño de su puesto de trabajo. La infracción de los deberes de secreto y sigilo constituirá infracción administrativa grave, sin perjuicio de que por su naturaleza la conducta pudiera ser constitutiva de delito, y de la aplicación del régimen previsto en el artículo 111 de la Ley General Tributaria.”*

⁷² Así, STS de 13 noviembre 2014, (rec. núm. 266/2012), donde se niega el derecho de la AEAT a realizar una petición genérica de propietarios de cajas de seguridad depositadas en una determinada oficina bancaria, toda vez que las solicitudes de información de los órganos de recaudación han de basarse en el propósito de perseguir una deuda concreta, que en este caso no existía, FJ 4º: *“En suma, tratándose de la recaudación y, por lo tanto, de los órganos administrativos que la tienen encomendada, no cabe practicar requerimientos desvinculados del cobro o de la exacción de créditos concretos y específicos.”*

⁷³ Que califica, con independencia de las responsabilidades civiles o penales que pudieran derivarse, esta falta disciplinaria como muy grave.

domicilio será precisó el consentimiento del deudor, o una autorización judicial⁷⁴. Recibida la solicitud del Ayuntamiento, y en aplicación de la doctrina del Tribunal Constitucional, entre otras Sentencia 139/2004, el Juzgado de lo Contencioso Administrativo valorará, y exigirá ⁷⁵, la concurrencia de los siguientes presupuestos:

1. La existencia de un título ejecutivo, eficazmente documentado, con contenido coherente con la solicitud de autorización de entrada, y con clara delimitación del destinatario, que debe coincidir con el titular de la facultad de consentir el acceso al domicilio.
2. La apariencia de legalidad de la actuación administrativa, al estar la actuación dentro de los límites de la competencia del órgano administrativo del que emana y hallarse notificada la decisión administrativa al destinatario⁷⁶.
3. Agotamiento de todos los demás medios para la ejecución forzosa que no exijan invadir el espacio privado.

⁷⁴Art. 113 LGT: *Cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial.*

⁷⁵ Toda vez que como señala la STSJ de Cataluña de 14 Mar. 2013 (rec. núm. 166/2012), FJ 3º: *“Es indudable, como hemos reiterado constantemente (en particular, en nuestras sentencias 55/2010, de 26 de enero de 2010; 270/2010, de 12 de marzo de 2010; 437/2010, de 6 de mayo de 2010; y 497/2010, de 20 de mayo de 2010) que:*

a) El Juez competente ex artículo 8.6 LJCA no debe conceder la autorización a que se refiere el artículo 142 LGT 58/2003 como un mero automatismo formal, pues si bien no se somete a su juicio, ciertamente, una valoración de la acción de la Administración, sí ha de pronunciarse sobre la necesidad justificada de la penetración en el domicilio de una persona (STC 22/1984).

b) Antes que imponer al Juez la obligación de autorizar mecánicamente esas entradas, que ninguna garantía ofrecería a los derechos fundamentales, le ha otorgado la potestad de controlar, además de que el interesado es, efectivamente, el titular del domicilio para cuya entrada se solicita la autorización, la necesidad de dicha entrada para la ejecución del acto de la Administración, que éste sea dictado por la autoridad competente, que el acto aparezca fundado en Derecho y necesario para alcanzar el fin perseguido, y, en fin, que no se produzcan más limitaciones que las estrictamente necesarias para la ejecución del acto (STC 76/1992).

c) El examen de la legalidad, necesidad, proporcionalidad, etc., no se realiza por el Juez a posteriori de las actuaciones administrativas sino con carácter previo: se trata de encomendar a un órgano jurisdiccional que realice una ponderación previa de intereses, antes de que se proceda a cualquier entrada o registro, y como condición ineludible para realizar éste, en ausencia de consentimiento del titular (STC 160/1991).”

⁷⁶ Situación que es analizada, para el caso que juzga, con detalle en cuanto a la legislación aplicable y al derecho a la información que le asiste al contribuyente, por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de Málaga, Sentencia de 28 septiembre de 2018 (Rec. 14/2017) FJ 2º.

4. Que de la ponderación de intereses en conflicto resulte que debe ceder el particular frente al prevalente que defiende la actuación administrativa⁷⁷.

5. Caso de autorizarse la entrada deben fijarse las condiciones de dicha entrada para garantizar que no exceden de las actuaciones mínimas suficientes para conseguir las finalidades perseguidas por la actuación administrativa, y concretamente:

- A. Debe fijarse el plazo para iniciar y la duración máxima de la entrada. El número máximo de personas que podrán entrar, y designación de responsable de dirigirla. La extensión y límites del espacio en que se autoriza la entrada. Si puede prolongarse en horas nocturnas y garantías caso de interrupción por esta causa. Limitación de la orientación o finalidad del registro.
- B. Debe fijarse finalmente la obligación de la Administración de dar cuenta del resultado de la autorización, puesto que corresponde al juzgado el control de que se han respetado los límites establecidos.”

III. La obligación que tienen los deudores de colaborar con el personal de la recaudación⁷⁸, y de comparecer para las actuaciones a las que se les cite,

⁷⁷ Reiterada doctrina del Tribunal Constitucional, por todas, STC 207/1997, viene estableciendo tres requisitos para que pueda considerarse la existencia de proporcionalidad en la restricción de derechos fundamentales: primero, que la medida sea susceptible de conseguir el objetivo propuesto; segundo, si es necesaria en el sentido de que no es posible adoptar otra medida más moderada para la consecución de tal propósito con igual eficacia; y tercero, que se deriven de la medida adoptada más beneficios para el interés general que perjuicios sobre los bienes o valores en conflicto, en este sentido Auto del Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 1 de Tarragona, de 7 junio de 2019 (rec. núm. 211/2019).

⁷⁸ La falta de asistencia dará lugar a las sanciones que correspondan, así STSJ del Principado de Asturias de 16 noviembre de 2017 (rec. núm.574/2016), donde señala en su FJ 4º: “*En el presente caso la recurrente -a medio de su representante- hizo caso omiso a los requerimientos de aportación de documentos que reiteradamente le hizo la actuario, según resulta de las Diligencias nº 1, 2, 3 y 4 levantadas por la funcionaria, llegando incluso a negarse expresamente a otorgar autorización para el examen de las cuentas bancarias. Lo anteriormente indicado, es claramente demostrativo de la concurrencia de la tipicidad y culpabilidad en la conducta de la recurrente al ser estos requisitos, cuya concurrencia ha de valorarse en el supuesto de la infracción del art. 203.1 de la LGT, bajo prisma distinto a las restantes infracciones tributarias que en los art. 191 y ss. de dicha Ley se regula, siendo así que la infracción se comete, en este*

planteando el art. 142.3 LGT de manera excepcional la obligatoriedad de que sea el obligado el que deba comparecer, sin posibilidad de que lo haga a través de representante, cuando la naturaleza de las actuaciones para las que se le cite así lo exijan, y que en el caso de la recaudación ejecutiva no tendría más fundamentación que el de ratificar el documento de representación que aportara un tercero, y sobre cuyo contenido pudieran plantearse dudas para la propia Administración.

- IV. La condición de agentes de la autoridad de estos funcionarios, y del auxilio que pueden reclamar del resto de las autoridades, lo que, como ya hemos señalado al inicio de este apartado, tiene trascendencia a efectos de las responsabilidades en las que incurren quienes atenten, coaccionen o amenacen a los funcionarios en el ejercicio de su actividad, en las situaciones y con las penas que se desarrollan en la Ley Orgánica 10/1995, de 23 noviembre, del Código Penal (en adelante CP). Las penas que corresponden al funcionario público que omita el auxilio solicitado por una AAPP⁷⁹ vienen señaladas en el art. 412 CP, agravándose las mismas si el sujeto requerido es autoridad, jefe o responsable de una fuerza pública.
- V. La posibilidad que tienen de adoptar medidas cautelares para garantizar el cobro de la deuda, contempladas en el artículo 81 LGT⁸⁰ que analizaremos en este mismo trabajo, dentro de la parte que dedicaremos a las garantías de la deuda.
- VI. La facultad de requerir bienes y derechos al propio deudor, actuación que muchos Ayuntamientos practican⁸¹, en el desarrollo del procedimiento administrativo de apremio, en la búsqueda de dos objetivos, el primero, y realizado con la modalidad de correo certificado con acuse de recibo, en el de conseguir interrumpir la prescripción de la deuda, y segundo, y más importante, en el de brindar al deudor la oportunidad de que modifique el orden de embargo impuesto en el art. 169 LGT, de manera que la realización de sus bienes le ocasione el menor daño posible.
- VII. La facultad de realizar requerimientos dirigidos a la obtención de información, contemplada en los artículos 93 y 94 de la LGT, y que obliga a las personas físicas

caso, al no facilitar la documentación requerida sin causa justificada alguna y a sabiendas de las consecuencias que de ello podían derivarse, tal y como aquí aconteció”.

⁷⁹ En el ámbito de la Administración Local la solicitud de auxilio debe ser realizada por el alcalde.

⁸⁰ Distintas de las mencionadas en el art. 146 LGT específicas para la inspección, y que se vinculan no tanto a asegurar la determinación de la deuda como a su cobro, y siempre bajo la sospecha de un ilícito que no permitiría la realización de la misma en el supuesto de que no fueran adoptadas.

⁸¹ Al amparo de lo previsto en el art. 162.1 2º párrafo LGT.

o jurídicas, públicas o privadas, así como a las herencias yacentes, y a las comunidades de bienes, a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas. Al objeto de eludir este imperativo, los obligados a realizarlo no podrán aludir al secreto bancario, o profesional, no resultando aplicable a esta cesión de información la necesidad de contar con el consentimiento del afectado.

La reticencia de algunas mercantiles a responder a estos requerimientos de información, en parte por la profusión de los mismos, ha llevado a que haya sido el TS el que en distintas Sentencias haya ido perfilando en qué circunstancias, y bajo qué requisitos son adecuadas estas peticiones al deber de suministro de información recogido en el art. 93 LGT. Así, en STS de 28 de noviembre de 2013 (rec. núm. 5692/2011)⁸², se señala, en su FJ 1º, los requisitos necesarios para la viabilidad y corrección de los requerimientos de información; disponiendo que: *"... el deber de información con trascendencia tributaria sobre terceros ha de reunir una serie de requisitos, como son: 1º. Que exista relevancia fiscal de la información solicitada. 2º. Que la información se haya solicitado previamente al sujeto pasivo y sólo si resulta imposible obtener los datos, sea obligado recurrir al tercero con dicho fin. 3º. Que los datos solicitados deben estar en posesión del tercero. Y 4º. Que dichos datos no estén ya en posesión de cualquier Administración o que el mismo requerido no haya suministrado ya los datos a la Inspección por otra vía procedimental."*

⁸² Reproduciendo lo ya argumentado en Sentencia de 30 de junio de 2010 (rec. número 4614/2009).

1.4. Las entidades colaboradoras y las empresas auxiliares de recaudación

Los Ayuntamientos podrán externalizar, aún dentro de sus propias instalaciones, el servicio de caja que le convenga, con las entidades de crédito⁸³, resultando esta actividad compatible con la de Entidad Colaboradora, si bien, prácticamente ningún ayuntamiento tiene contratado este servicio de caja, de manera que todos los ingresos son realizados en las oficinas de las propias entidades colaboradoras. Únicamente será obligatorio para el contribuyente realizar estos ingresos en las entidades de crédito que presten el servicio de caja en aquellos casos en que así se establezca por la normativa propia del Ayuntamiento.

Establecida esta colaboración, las Entidades que prestan el servicio están obligadas a realizar los ingresos que se produzcan en la cuenta restringida de recaudación que a nombre del Ayuntamiento se haya establecido, justificando diariamente, por los medios que se acuerden, los ingresos realizados, y transfiriendo dichos fondos al Ayuntamiento con la periodicidad que se haya determinado⁸⁴. Los pagos que deban realizar los obligados podrán realizarlos en metálico, o por cualquier otro medio de pago que previamente hayan acordado la Entidad que preste el servicio y el propio Ayuntamiento.

Asimismo, las Entidades de Crédito podrán colaborar en la Recaudación Municipal, sin que en ningún caso asuman la condición de órganos de recaudación, y sin que esta prestación pueda ser retribuida⁸⁵.

El análisis de los lazos que mantienen Administración y estas entidades mercantiles podemos encontrarlo en la STS de 17 de abril de 1.999 (rec. núm. 3276/1994),

⁸³ A estos efectos, el art. 9.1. RGR establece que sólo podrán prestar el servicio de caja o ser entidades colaboradoras los bancos, las cajas de ahorro y las cooperativas de crédito.

⁸⁴ Resulta de aplicación, a falta de acuerdo, lo dispuesto en el art. 28 RGR, donde las entidades de crédito que presten el servicio de caja ingresarán lo recaudado durante cada quincena dentro de los siete días hábiles siguientes al fin de cada una, comprendiendo, cada quincena, desde el fin de la anterior hasta el día 5 o 20 siguiente o hasta el inmediato hábil posterior, si el 5 o 20 son inhábiles.

⁸⁵ El interés de los bancos para realizar este servicio vendrá dado por la posibilidad de captar nuevos clientes, prestar un mejor servicio a los que ya posee, y por la no retribución de intereses que, en estas cuentas restringidas, se suele convenir. Si fuera necesario pagar un precio por la domiciliación de recibos, o por su impresión, este tipo de colaboración debe materializarse en un contrato de servicios, de conformidad con lo establecido en el art. 17 de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público (en adelante LCSP).

donde en su F.J. 4º señala que: “*las "entidades colaboradoras" son sociedades mercantiles, dedicadas al tráfico financiero en general, que actúan mediante empleados laborales que carecen de vinculación directa con la Hacienda Pública y que por virtud de acuerdos concretos ejercen también funciones de cooperación en las operaciones recaudatorias de los tributos, por cuya virtud la Sentencia invocada de 24 de Abril de 1989 las declara <<asimiladas>> a las Cajas del Tesoro o a las Oficinas Recaudatorias, agregando << en lugar de caracterizarlas como mandatarias del contribuyente>>, precisamente -añadimos ahora- porque , como acabamos de ver, de quien son mandatarias las entidades colaboradoras es de la Hacienda Pública, lo que impide establecer la igualdad con los órganos administrativos de la mandante”.*

Como no puede ser de otra manera, si bien lo reflejan expresamente los arts. 18 y ss. RGR, los ingresos en los Bancos, Cajas de Ahorro y Cooperativas de Crédito⁸⁶, pueden ser realizados por todos los contribuyentes, sean o no clientes de las mismos, mediante dinero, o mediante cualquier otra forma de pago que haya sido previamente concertada con el Ayuntamiento⁸⁷, debiendo entregarse, en ese instante, el justificante del ingreso realizado⁸⁸.

La propia validación que sobre la carta de pago realice la Entidad Colaboradora deberá cumplir unos requisitos, así el TEAC en Resolución de 28 de octubre de 2.004, dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, señaló como requisitos de los justificantes que validen las entidades de crédito: “*Fecha del ingreso, total ingresado, concepto, clave del Banco o Caja y de oficina, así como que el ingreso se ha efectuado en la cuenta del Tesoro.*”

También el TEAC, en Resolución de 24 de febrero de 2.009, señala el poder liberatorio que para el contribuyente tiene el justificante entregado por la entidad colaboradora, aunque el mismo no se ajuste a los requisitos exigidos, o contenga inexactitudes⁸⁹.

⁸⁶ El art. 9 del RGR de 2005 suprimió la expresión entidades de depósito.

⁸⁷ En cualquier caso, la utilización de otros medios de pago distintos al dinero de uso legal no puede suponer un coste para el Ayuntamiento.

⁸⁸ Que consistirá normalmente en la validación de la carta de pago entregada por la administración, y que debe reunir los requisitos contemplados en el art. 41 RGR.

⁸⁹ Así, en su FJ 4º: “*Por tanto, y en contra de lo alegado, el efecto liberatorio del justificante debe mantenerse en aquellos supuestos en los que el obligado tributario haya actuado de modo diligente, dado que no se le puede responsabilizar en aquellos casos en que habiendo presentado su autoliquidación o liquidación en plazo y obtenido el correspondiente justificante en los términos del artículo 34.4,*

Las entidades colaboradoras, así como las que presten el servicio de caja, ingresarán en la cuenta del Ayuntamiento que a este fin se determine lo recaudado en cada quincena⁹⁰, entregando la justificación de los pagos que integran la transferencia en la forma en que se determine.

Por los tribunales han sido dirimidas varias cuestiones que se han suscitado en el desarrollo de este servicio, como la relativa a la liquidación de unos intereses que la AEAT pretendía imponer como consecuencia de un retraso en el ingreso derivado de una huelga de empleados, y que la Audiencia de Sevilla⁹¹ procedió a anular, toda vez que esta circunstancia escapaba al control de la Entidad Colaboradora, por lo que no cabía responsabilizarla de este incumplimiento en sus obligaciones.

Otras controversias que se suscitan en la prestación del Servicio vienen determinadas por el nacimiento de recargos, o el pago de intereses, que el sujeto pasivo no está obligado a soportar, así como por la pérdida de estos ingresos por parte de la Administración, como consecuencia de algún error en la prestación de la asistencia; si bien hemos de destacar que las incidencias que se producen son insignificantes en relación del volumen de operaciones que se practica. Así, el TSJ de Valencia, en Sentencia de 26 de marzo de 1.999 (rec. núm. 1192/1996), y ante la demora que, en la realización de una transferencia, tuvo la entidad colaboradora, dio por buena la exigencia de intereses de demora que la AEAT impuso a dicha auxiliar. En el mismo sentido se pronuncia el TSJ de Castilla y León en Sentencia de 12 de febrero de 2010 (rec. núm. 147/2009), cuando el banco desatiende una orden de domiciliación, justificando el tribunal la exigencia del recargo de apremio⁹².

A mayor abundamiento, y en relación a las consecuencias que el retraso, por error, de la entidad colaboradora puede acarrear al contribuyente, el TSJ de Asturias en sentencia de 3 de octubre de 2.000 (rec. núm. 3755/1997), sobre una autoliquidación

posteriormente por un defectuoso funcionamiento de la entidad colaboradora el ingreso en las cuentas del Tesoro se realice en un momento posterior”.

⁹⁰ Cada quincena se iniciará o finalizará los días 5 y 20 de cada mes, o inmediato hábil posterior, resultando a estos efectos inhábil el sábado, arts. 28 y 29 RGR.

⁹¹ Sentencia de 31 de enero de 1.986 (rec. núm. 173/1985).

⁹² Manifestando en su FJ 3º *in fine*: “Como correctamente indica el Abogado del Estado la actuación que haya podido tener la entidad bancaria al efectuar el pago del primer plazo y desatender el del segundo no puede imputarse a la administración, siendo el resultado que en la cuenta en la que se domicilio dicho pago, no fue atendido el mismo y la consecuencia es que quedo impagada la deuda en periodo voluntario lo que supone el inicio del periodo ejecutivo con la consecuencia del recargo de apremio”.

sellada por la entidad colaboradora el último día del período voluntario de ingreso, pero imputada un día después, señalo en su FJ 3º, que: “ *ni nos encontramos ante una orden de pago, sino ante un pago aceptado por la propia entidad colaboradora de la Hacienda Pública que procedió a extender en el documento destinado a tal efecto sello de la entidad sobre los datos anteriormente indicados, ni se puede imputar al contribuyente las obligaciones que incumben bien a la propia entidad colaboradora pues cuando la misma sella y firma la copia de la declaración y la devuelve hace realidad, como recoge la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de abril de 1.999, expedir un recibo en nombre de la Hacienda Pública, de cuyo efectivo cobro debe responder ante su mandante.*” Dicha argumentación fue incorporada a la redacción del actual RGR en su art. 34.4⁹³.

Cuestión distinta a la anterior es la que supone que, dada la orden de pago el último día del período voluntario de ingreso, el abono se produzca en la cuenta del Ayuntamiento en fecha posterior, en este supuesto el TEAC, en Resolución de 6 de noviembre de 2.003, justifica el inicio del período ejecutivo y la exigibilidad del recargo⁹⁴.

Hoy los aspectos sustantivos que organizan las relaciones de las Entidades Locales con las Entidades Colaboradoras se encuentran recogidas, de manera genérica, en el Cuaderno 60 de la Asociación Española de Banca. Así, y de manera rápida y segura, mediante soporte electrónico o utilizando una plataforma de comunicación⁹⁵, pueden recaudarse todo tipo de tributos y gravámenes: pagos de vencimiento periódico y notificación colectiva, tributos de pago único, autoliquidaciones, liquidaciones, multas, etc.

El cuaderno 60 nació en el mes de junio de 1992 como consecuencia de las solicitudes que los diferentes entes de la Administración estaban haciendo al Sistema Financiero para colaborar en la recaudación de sus tributos, satisfaciendo esas demandas

⁹³ En este mismo sentido son muchas las sentencias que señalan el efecto liberatorio que para el deudor tiene el pago realizado en la Entidad Colaboradora, así STS 15 de abril de 1992 y 17 de abril de 1999 (rec. núm. 3276/1994).

⁹⁴ Se adhiere al mismo razonamiento el TSJ de Cataluña cuando en sentencia de 4 de febrero de 2.004 (rec. núm. 3180/1998) señala, en su FJ 3º, que: “*No tiene razón la recurrente, como lo evidencia el examen de las actuaciones, siendo de aplicación el artículo 36 de la Ley General Tributaria y el artículo 25.3 del Reglamento general de Recaudación (hoy art. 34.5 RGR), precepto en el que se determina que las órdenes de pago dadas por el deudor a la Entidad de depósito no surtirán efecto frente a la Hacienda Pública, sin perjuicio de las acciones que correspondan al ordenante frente a la entidad por su incumplimiento.*”

⁹⁵ La plataforma más extendida, y que utilizan todas las entidades de crédito y muchos ayuntamientos es EDITRAN, desarrollada por Indra, que posibilita la comunicación directa entre aplicaciones informáticas residentes en diferentes máquinas y sistemas operativos distintos.

y estableciendo un procedimiento normalizado único para el cobro de cuotas o tributos periódicos, ya fuese mediante la modalidad de pago por ventanilla o domiciliación en cualquier Entidad de Crédito operante en España.

En el año 1999, fruto de la experiencia alcanzada, tanto por las Entidades de Crédito como por las distintas AAPP, se amplió el procedimiento recaudatorio al resto de gravámenes y deudas no tributarias, implantándose un nuevo documento de pago (Modalidad 2) y un sistema recaudatorio para las autoliquidaciones cumplimentadas por el propio contribuyente (Modalidad 3).

Como consecuencia de la aplicación del Reglamento (UE) núm.260/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo de 14 de marzo de 2012, se hizo necesario acomodar los procedimientos por los que los pagos considerados SEPA han de migrar a los formatos comúnmente establecidos. Para ello, se procedió a la adaptación de la codificación de la cuenta bancaria al código IBAN, así como en lo relacionado con la domiciliación bancaria de los pagos⁹⁶.

Desde el punto de vista del contenido, el recibo debe cumplir con los requisitos del art. 23 del RGR, 102 de la LGT y del CSB 60 para su pago en entidades bancarias, siendo estos.

1. Identificación del obligado tributario a través del nombre y del NIF.
2. Elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.
3. El plazo de ingreso.
4. La modalidad de cobro.
5. Los lugares, días y horas de ingreso.
6. La advertencia de que, transcurrido el plazo de ingreso, las deudas serán exigidas por el procedimiento de apremio y se devengarán los correspondientes recargos del período ejecutivo, los intereses de demora y, en su caso, las costas que se produzcan.
7. El cuaderno 60 añade la necesidad de utilizar el modelo de documento de pago que aparece en sus anexos, y establece que será necesario que figure en un orden predeterminado:

⁹⁶La fecha de entrada en vigor de esta versión (60012) del Cuaderno 60 fue el 2 de noviembre de 2015, siendo el único procedimiento válido a partir de la misma.

- Nombre del Organismo Emisor.
- Número de Identificación Fiscal (NIF) del Organismo Emisor.
- Periodo de pago (Fecha de inicio y final del periodo)⁹⁷.
- Modalidad (1 o 2) para el pago de recibos o liquidaciones.
- Referencia (para domiciliación).
- Importe con 2 decimales.
- Códigos numéricos correspondientes a la Emisora, Referencia, Identificación.

En el proceso participan:

- Organismo Emisor: la entidad local recaudadora.
- Entidad Gestora: es la que gestiona la recaudación. Generalmente coincide con el Organismo Emisor, pero puede ser otra entidad bancaria que canaliza las relaciones con las Entidades⁹⁸.
- Entidad Colaboradora: entidades de crédito autorizadas a recibir la recaudación; son las entidades en las que se puede efectuar el pago de los recibos.

Si, de la obligada vigilancia que los Órganos de Recaudación deben realizar de la prestación del servicio, se observa que la Entidad Colaboradora incumple con sus obligaciones (traspaso de saldos, entrega información, horario en la prestación del servicio de caja), estos deberán realizar propuesta razonada al Presidente de la Corporación al objeto de que proceda a suspender de manera temporal o definitiva la autorización para actuar como Entidad Colaboradora en la Recaudación. Es importante señalar, que entre los motivos de incumplimiento tasados en el artículo 17 del RGR se encuentra el eludir las órdenes de embargo realizadas por el Ayuntamiento.

Sobre los efectos de la medida de suspensión en la colaboración, el TS, en Sentencia de 29 de marzo de 2004 (rec. núm. 329/1999), ha señalado que dicha revocación

⁹⁷ Una característica del Cuaderno 60 es que permite fijar más de un periodo de pago, estableciéndose así en el mismo documento distintos importes a pagar. De esta manera algunos Ayuntamientos incluyen en los recibos dos referencias de cobro: una para el periodo voluntario de cobro y otra para el periodo ejecutivo con el principal más la suma del recargo reducido.

⁹⁸ La posibilidad de utilizar una Entidad de Crédito como gestora presenta la ventaja de que disponiendo de los padrones puede emitir duplicados de los recibos y proporcionárselos al sujeto pasivo, simplificando además el control de los cobros al Ayuntamiento en tanto resume los ingresos de todas las Entidades Colaboradoras, siendo esta entidad la única que se comunica con el órgano de recaudación.

no es una sanción⁹⁹, sino una resolución de un contrato administrativo por incumplimiento de obligaciones¹⁰⁰.

La falta de medios, a la que hemos hecho alusión, ha llevado a muchos Ayuntamientos a solicitar el auxilio de empresas especializadas en la recaudación municipal, como única forma efectiva de poder desarrollar las tareas necesarias para la gestión, inspección y recaudación de sus tributos¹⁰¹.

De esta manera los Ayuntamientos pretenden reducir costes, combatir la falta de medios humanos y técnicos de los que adolecen, y buscar una mejora en la eficacia de la gestión del servicio (que suele formar parte del precio del contrato)¹⁰².

Como antecedente próximo, podemos invocar la figura de los “recaudadores privados”, figura contemplada en la ya derogada Ley del Régimen Local¹⁰³, que permitía que la gestión recaudatoria se desarrollase por medio de gestión directa, seleccionando al prestador del servicio por medio de concurso. Esta figura, ya completamente extinta en

⁹⁹ Que era la postura mantenida por la Entidad de Crédito a la hora de oponerse a la medida aplicada, que cuantificaba la misma en los importes que por la resolución de la condición de entidad colaboradora dejaba de ingresar.

¹⁰⁰ Si bien la relación del art. 17 RGR no tiene la consideración de *numerus clausus*, si conviene mencionar la posibilidad de que la revocación de la condición de entidad colaboradora se produzca por solicitud o renuncia de la propia entidad de crédito que prestaba el servicio.

¹⁰¹ Utilizando para formalizar esta relación el contrato administrativo de servicios, según regulación dada por los arts. 15, 25 y 284 y ss. de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público.

¹⁰² Sin embargo, no es menos cierto que, en ocasiones, esta “eficacia” lo que disimula es un afán recaudatorio, toda vez que los pliegos que justifican la adjudicación se basan únicamente en el menor precio o porcentaje sobre lo recaudado, sin primar la buena gestión mostrada en la calidad de las actuaciones, o el nivel de satisfacción de los usuarios. Tampoco se suele retribuir la elaboración de expedientes de data de valores por motivos distintos al cobro, lo que provoca la falta de minoración de estos créditos, y un presupuesto y una contabilidad municipal que no reflejan fielmente la situación crediticia del Ayuntamiento. Esta realidad ya fue denunciada por GARCÍA MARTÍNEZ, que abordando la cuestión desde una perspectiva sorprendente, plantea cuestiones como la lógica finalidad crematística del adjudicatario, la escasa formación del personal empleado (en aras de unas retribuciones básicas) y la propia posición del personal empleado (no funcionario y con lógica lealtad a los fines perseguidos por la empresa), a lo que se suma el poco control que las EELL ejercen sobre los mismos, que terminan desvirtuando este principio de eficacia, señalando que: “*Sin embargo, cuando se analiza en qué consiste la asistencia o colaboración de la empresa privada, la forma o modo de llevarla a cabo y la retribución que ésta va a recibir por tal servicio, se cae en la cuenta de que la eficacia de la actuación administrativa se identifica más bien con un exacerbado interés recaudatorio, sin especial consideración a los derechos y garantías del contribuyente que, precisamente, encuentran una de sus más elementales defensas en el servicio con objetividad a los intereses generales al que el artículo 103.1 de la propia Constitución somete la actuación de la Administración Pública*”. GARCÍA MARTÍNEZ Andrés, “La participación de empresas privadas en la inspección de los tributos locales”, *Tributos Locales* núm. 68, abril, 2007, pág. 13

¹⁰³ Decreto de 24 de junio de 1955 por el que se aprueba el texto articulado de las Leyes de Bases de Régimen Local, de 17 de julio de 1945 y de 3 de diciembre de 1953.

nuestra legislación¹⁰⁴, sigue provocando cierta “nostalgia” en pequeños ayuntamientos necesitados de ayuda en la gestión tributaria, inspectora, o recaudatoria.

Es importante recalcar que, a estas empresas auxiliares, y al personal a su cargo, no les están permitidas aquellas actuaciones reservadas a funcionarios, por implicar en su desarrollo el ejercicio de autoridad¹⁰⁵. Este principio se recoge de manera taxativa en el artículo 284.1 de la LCSP, donde, dentro los límites que se señalan al objeto del acuerdo, se establece que, en ningún caso, podrán ser realizados contratos que impliquen ejercicio de la autoridad inherente a los poderes públicos.

Hay que recordar que la Ley concede prerrogativas especiales a aquellos funcionarios que asuman las competencias propias de la recaudación municipal, que tendrán la condición de agentes de la autoridad, y que son las que se desarrollan y describen en el artículo 142 de la LGT, por señalarlo así expresamente el artículo 162 del mismo texto legal. Por ello la adjudicación a empresas o particulares de trabajos que impliquen suplantar por su personal estas facultades inherentes a la única condición de funcionario, supone la nulidad de pleno derecho o anulabilidad de los acuerdos de adjudicación, pero sin que esa nulidad, o anulabilidad se transmita a los actos realizados por las personas irregularmente contratadas¹⁰⁶.

¹⁰⁴ Como han señalado distintas STS, entre las que citaremos la del 31 de octubre de 1997 (rec. núm. 9266/1991), donde se señala que la normativa vigente exige que los recaudadores han de ser funcionarios, con la particularidad de que, cuando la Diputación tiene establecido el Servicio de Recaudación, el Ayuntamiento solo puede optar entre gestionar directamente o delegar en la Diputación. A mayor abundamiento, STS de 27 de junio de 2000 (rec. núm. 2001/1994) que declara nula la adjudicación del contrato de recaudación a una entidad privada.

¹⁰⁵ SSTS de 5 de marzo de 1.993, y de 31 de octubre de 1997, reproduciendo parte del FJ 4º cuando el Tribunal rechaza los pliegos del contrato que traslada funciones reservadas a funcionarios en la inspección tributaria a la empresa, así: “Ni tan siquiera el personal no funcionario de la Administración Pública puede realizar las actividades que las cláusulas que se acaban de transcribir encargan al adjudicatario “privado” como para que tal encomienda pueda compadecerse con los límites establecidos por la legislación de contratos y de la función pública, general y tributaria, a la contratación de servicios en el ámbito de la gestión e inspección tributarias. La consideración de agente de la autoridad del personal inspector no se refiere a la resolución del procedimiento, sino a su actuación en las tareas de comprobación que culminan, en su caso, con las propuestas de liquidación e incoación de expediente sancionador. Malamente se pueden asignar esas funciones a empresas o agentes externos a la Administración tributaria sin invadir las competencias reservadas a sus inspectores y, por lo tanto, sin contratar a aquellos la prestación de servicios que implican directamente el ejercicio de la autoridad inherente a las potestades de tales funcionarios.” En el mismo sentido, al objeto se observe que no es ésta una cuestión que ya no cree polémica en la actualidad, STSJ País Vasco de 14 de diciembre de 2015 (rec. núm. 519/2015).

¹⁰⁶ Cuestión tratada en STS de 27 de junio de 2.000 (rec. núm. 2291/1994), donde en su FJ 5º: “La ejecución no debe comprender la nulidad de todos los actos nacidos al amparo del Acuerdo de Adjudicación, tales como requerimientos de pago, embargos, vías de apremio y demás actos ejecutivos que implicaran ejercicios de autoridad, realizados... desde el día de su nombramiento como recaudador municipal, por

Ello no significa que el personal de estas empresas no pueda prestar funciones de asesoramiento en la gestión recaudatoria, o realizar cualquier actividad que pueda ser objeto de gestión indirecta¹⁰⁷. Externalizar no significa que el servicio no continúe siendo público, pues continúa correspondiendo la planificación y control del mismo a la Administración contratante.

En este sentido, la Junta Consultiva de Contratación Administrativa, al responder a la cuestión planteada por un Ayuntamiento sobre la posibilidad de contratar una empresa que auxilie en trabajos propios de la recaudación municipal, estima aceptable dicha posibilidad, en informe 8/2004 de 12 de marzo, al tratarse de trabajos de asistencia a un funcionario en el ejercicio de la función recaudatoria.

ser actos que no son consecuencia del anulado, ya que, si bien la naturaleza del procedimiento exige una combinación de actos, ésta no se produce cuando la invalidez del acto no implica, en los términos del art. 50.1 de la LPA (redacción por Ley de 17 de julio de 1958) la invalidez de los actos sucesivos del procedimiento cuando son independientes del primero... La nulidad de pleno derecho de los Acuerdos recurridos, en fase de ejecución de la STS de 26 de enero de 1990 determina la privación de sus efectos, operando la nulidad «ex tunc» (STS de 20 de marzo de 1990) incluso en los supuestos en que el vicio apreciado en el acto administrativo fuese de anulabilidad –lo que no sucede en el caso examinado– y al mantenerse las consecuencias que se hayan producido con posterioridad a la resolución judicial anulatoria, como ha reconocido la jurisprudencia de esta Sala (así, SSTs de 26 de septiembre de 1988 y 28 de noviembre de 1989), ... teniendo en cuenta los siguientes razonamientos:

a) La ineficacia no se transmite, en este caso, a los actos posteriores que no son consecuencia de los anulados, por no darse la necesaria causalidad con los anteriores.

b) El cambio de titular puede implicar o no un posible cambio de criterio al volver a hacer un acto o cumplir un trámite, pero la eficacia de los actos posteriores de contenido económico (requerimientos de pago, embargos, vías de apremio, etc.) subsistirán con plena validez, salvo que se utilice la revisión de oficio, por tratarse de actos declarativos de derechos, o se haga uso de los recursos procedentes.

En suma, las situaciones ya consolidadas han de considerarse no susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la nulidad declarada en las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Baleares (extinta Audiencia Territorial) y del Tribunal Supremo que han sido analizadas y que fueron el origen de los Autos impugnados, por exigencias del principio de seguridad jurídica, al tratarse de actuaciones administrativas firmes, y tampoco la nulidad puede fundamentar pretensiones de restitución de liquidaciones realizadas.”

¹⁰⁷ Posibilidad contemplada en el art. 85 de LRBRL.

1.5. Derechos y garantías de los deudores y de los obligados.

Si hemos advertido de algunas de las “penalizaciones” que se le van a imponer a los deudores y a otros terceros del procedimiento¹⁰⁸, es también el momento de analizar los derechos y garantías que asisten a los obligados en el desarrollo del procedimiento administrativo de apremio.

Así, y en palabras de CANTERA CUARTANGO¹⁰⁹: *“La relación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes ha sufrido una profunda transformación. La relación jurídico-tributaria tradicional basada en el ejercicio de potestades por parte de la Administración y en el cumplimiento de obligaciones por parte de los contribuyentes evolucionó hacia una relación más equilibrada en la que dichas potestades han de ser acompañadas necesariamente por el respeto a los derechos de los contribuyentes en los procedimientos tributarios”*.

Estos derechos, que tienen su origen en los que con carácter general se expresaban en las ya derogadas Ley 30/1992, de 26 noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas¹¹⁰ y en su desarrollo, en materia tributaria, en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes, se concretan, en la actualidad, en el artículo 34 de la LGT; y de entre éstos, y con incidencia en el procedimiento administrativo de apremio, señalaremos:

a) Derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Y es que, qué mejor opinión que la del propio Ayuntamiento, a la hora de obtener un criterio sobre aquellas situaciones sobre las que se solicita información, toda vez que es la Administración que va a conocer y resolver el procedimiento. También debemos referirnos aquí a la Dirección General de Tributos, Órgano dependiente del Ministerio

¹⁰⁸ Ya nos hemos referido a las contempladas para el deudor en el art. 142 LGT, y en otros apartados de este trabajo añadiremos otras propias del mismo, y de personas distintas a él, tales como depositarios, administradores, responsables, pagadores, etc....

¹⁰⁹ CANTERA CUARTANGO, José Manuel, “Los derechos de los contribuyentes en el contexto actual de crisis económica”, *Revista el Consultor de los Ayuntamientos* núm. 22/2014, Pág. 3.

¹¹⁰ Vid. art. 13 de LPACAP.

de Hacienda, que atendiendo a consultas de los contribuyentes aclara en sus Resoluciones, de manera vinculante para todas las AAPP¹¹¹, cuantas cuestiones sobre la interpretación de la normativa tributaria, y sobre su aplicación, le son planteadas. En este sentido, y como no podía ser de otra manera, la LGT exonera de responsabilidad a los obligados sobre aquellas actuaciones tributarias y recaudatorias que se deban a una deficiente información de la AAPP, o a errores de los programas informáticos puestos a disposición del contribuyentes por la propia Administración, así, el artículo 179.2, d), señala que no habrá lugar a responsabilidad por infracción tributaria cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 LGT; y tampoco si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados. Por su parte, según el artículo 179.2.e) de la LGT, las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias¹¹². Así, STS de 4 de marzo de 2009 (rec. núm. 1338/2009), que en su FJ 5º advierte: *“si el eventual infractor sigue el borrador de la Administración faltando el elemento subjetivo podrá haber rectificación de la autoliquidación, pero no un ilícito”*,

b) Derecho a obtener, en los términos previstos en esta ley, las devoluciones de ingresos indebidos que procedan, con abono del interés de demora, sin necesidad de

¹¹¹ Si bien este carácter vinculante no afecta a los Tribunales de Justicia ni a los Tribunales Económico-Administrativos.

¹¹² Sin embargo, la STSJ de Canarias de 28 de octubre de 2008 (rec. núm. 527/2006) advierte que no todas las deficiencias técnicas sirven para exonerar de responsabilidad al contribuyente, y advirtiendo, en el caso que juzga, la presencia de dolo o negligencia, confirma la sanción, pese a reconocer la deficiencia técnica del programa de la AEAT, toda vez que entiende, FJ 4º; que: *“Sin embargo, esta Sala no considera que el hecho de que el programa facilitado por la administración tributaria debe rellenarse en primer lugar con los datos y posteriormente consignar la modalidad individual elegida, tenga la consideración de deficiencia técnica, dado que son otras las opciones que deben ser igualmente rellenadas por los contribuyentes, entendiéndose que la falta de revisión de la autoliquidación ejecutada por el recurrente, supone la concurrencia del elemento culpabilístico aun a título de negligencia”*.

efectuar requerimiento al efecto. Y es que la realización de un pago que no corresponde otorga el derecho a que dicha cantidad se reintegre.

c) Derecho a ser reembolsado del coste de los avales y otras garantías aportados para suspender la ejecución de un acto, o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda, si dicho acto o deuda es declarado total, o parcialmente, improcedente por sentencia o resolución administrativa firme, con abono del interés legal sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto, así como a la reducción proporcional de la garantía aportada en los supuestos de estimación parcial del recurso o de la reclamación interpuesta. Con el límite del plazo de prescripción para ejercer este derecho contenido en el art. 66 de la LGT, en este sentido STS de 9 de mayo de 2013 (rec. núm. 3423/2010).

d) Derecho a utilizar las lenguas oficiales en el territorio de su comunidad autónoma, de acuerdo con lo previsto en el ordenamiento jurídico. De tal forma que los Ayuntamientos que pertenezcan a una CCAA con varias lenguas oficiales, recibirán sus escritos en castellano o en la cooficial, y los impresos y la información que se facilite a sus contribuyentes deberá ir redactada en ambas lenguas.

e) Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que se es parte, en cualquier momento de su desarrollo, siempre que el procedimiento no haya concluido¹¹³.

f) Derecho a conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y procedimientos tributarios en los que tenga la condición de interesado. Esta equidad va íntimamente ligada con la neutralidad de los funcionarios públicos, y con los

¹¹³ Esta facultad se expresa y amplía en su ejercicio por la LPACAP, donde primeramente reconoce este derecho a conocer, en cualquier momento, el estado de la tramitación de los procedimientos en los que tengan la condición de interesados (art. 53), y de otro, en su art. 13, el derecho general de acceso a los registros y archivos de las AAPP, en los términos previstos en la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.

procedimientos de abstención¹¹⁴ y recusación¹¹⁵. En definitiva, se trata de mantener el procedimiento a cubierto de toda colisión, o apariencia de colisión, entre intereses particulares y los del propio Ayuntamiento.

g) Derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones por el deudor presentadas, así como derecho a obtener copia sellada de los documentos presentados ante la Administración, siempre que se aporten junto a los originales para su cotejo, y derecho a la devolución de los originales de dichos documentos, en el caso de que no deban obrar en el expediente.

h) Derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados, y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó.

i) Derecho, en los términos legalmente previstos, al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes. Este derecho se encuentra íntimamente ligado al deber de sigilo de los funcionarios públicos.

¹¹⁴ Así la obligación de abstenerse afecta a quienes deciden, a quienes asesoran, y a cualquier otra persona que participe en el procedimiento administrativo de apremio, siempre que (art. 23 LRJSP): a) Tengan interés personal en el asunto de que se trate o en otro en cuya resolución pudiera influir la de aquél; ser administrador de sociedad o entidad interesada, o tener cuestión litigiosa pendiente con algún interesado. b) Tengan un vínculo matrimonial o situación de hecho asimilable y el parentesco de consanguinidad dentro del cuarto grado o de afinidad dentro del segundo, con cualquiera de los interesados, con los administradores de entidades o sociedades interesadas y también con los asesores, representantes legales o mandatarios que intervengan en el procedimiento, así como compartir despacho profesional o estar asociado con éstos para el asesoramiento, la representación o el mandato. c) Tengan amistad íntima o enemistad manifiesta con alguna de las personas mencionadas en el apartado anterior. d) Que hayan intervenido como perito o como testigo en el procedimiento de que se trate. Y e) Que mantengan relación de servicio con persona natural o jurídica interesada directamente en el asunto, o haberle prestado en los dos últimos años servicios profesionales de cualquier tipo y en cualquier circunstancia o lugar.

¹¹⁵ Que se da cuando, participando de las causas de abstención citadas, el funcionario no haya evitado participar en el proceso. En este supuesto, el interesado, y sólo él, puede instar mediante escrito la recusación del funcionario que señale, justificando las causas. En el día siguiente el recusado manifestará a su inmediato superior si se da o no en él la causa alegada; si el recusado niega la causa de recusación, el superior resolverá en el plazo de tres días, previos los informes y comprobaciones que considere oportunos. Contra esta resolución no cabe recurso, sin perjuicio de que se alegue la misma en los recursos que contra la resolución del procedimiento se interpongan.

j) Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración tributaria.

k) Derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. En el procedimiento administrativo de apremio siempre le cabe al deudor la posibilidad de designar bienes, anteriores o no en el orden de embargo señalado en el art. 169 LGT, al objeto sean ejecutados para el pago de su deuda, intentando producir el menor perjuicio para él, en el procedimiento.

l) Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución. Este derecho ha sido perfilado por la jurisprudencia¹¹⁶ sobre si se puede presentar en cualquier momento, y/o en cualquier procedimiento, señalando el Alto Tribunal, ante la alegación de que se acepte una nueva documentación no presentada anteriormente, que el derecho a aportar documentación del contribuyente se refiere únicamente a cuestiones accesorias del pleito, no pudiendo aportarla sobre una cuestión que ya tiene las consecuencias de cosa juzgada. Sin embargo, STS de 20 de abril de 2017 (rec. 615/2016), si procede presentar en el momento de la revisión del acto (en el caso que se juzga recurso de reposición) documentación que no se presentará en el plazo de alegaciones con anterioridad al dictado del mismo, así FJ 3º: *“Por tanto, debe concluirse que no existe inconveniente alguno en que el obligado tributario, que no presentó en el procedimiento inspector determinadas pruebas que fundaban su pretensión, las presente posteriormente en vía judicial, llamando la atención de la Sala que el Abogado del Estado plantee esta cuestión en casación por primera vez, pues en la contestación a la demanda obvió pronunciarse sobre este tema.”*¹¹⁷.

m) Derecho a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta ley. Actuación fundamental en la recaudación ejecutiva, así: en los expedientes de derivación de responsabilidad, afección de bienes, embargos, tercerías. En estas fases, los interesados tienen el derecho a ser oídos y presentar documentación en trámite de

¹¹⁶ STS de 24 de enero de 2013 (rec. núm. 1977/2010).

¹¹⁷ En el mismo sentido STSJ Comunidad Valenciana de 29 de octubre de 2020 (rec. 1761/2009)

audiencia, para que a la vista de las alegaciones presentadas¹¹⁸, y los medios de prueba aportados, se pueda dictar resolución ajustada a derecho.

p) Derecho a formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración tributaria. Todas las CCAA y algunos de los municipios de mayor población han instaurado, a semejanza de lo que ocurre en la Administración tributaria del Estado¹¹⁹, la figura del Defensor del Contribuyente. Es importante destacar que las quejas y sugerencias hacia ellos dirigidas no tienen la consideración y consecuencias que tienen los recursos administrativos, y que pueden tramitarse a la par que estos.

s) Derecho a obtener copia a su costa de los documentos que integren el expediente administrativo. Este derecho podrá ejercitarse en cualquier momento en el procedimiento de apremio, con la única limitación que señala el deber de confidencialidad del Ayuntamiento con respecto a aquellos datos que no afecten al deudor, pero sí a terceros, por lo que las copias deben entregarse extractadas. Si, como es ya habitual, la documentación ha sido almacenada utilizando soportes informáticos las copias se facilitarán preferentemente por dichos medios.

¹¹⁸ Lógicamente este es un derecho que asiste al deudor, o al interesado, no una obligación, por lo tanto, puede no personarse en el trámite de audiencia, señalando esta circunstancia la Administración, y teniendo por realizado el trámite.

¹¹⁹ En la Administración del Estado la figura del Defensor del Contribuyente recibe el nombre de Consejo para la Defensa del Contribuyente, estando contemplada su figura en el art. 34.2 LGT, donde: *“Integrado en el Ministerio de Hacienda, el Consejo para la Defensa del Contribuyente velará por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atenderá las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado y efectuará las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen.* Son ejemplos, de lo señalado, los Defensores del Contribuyente de los Ayuntamientos de Almería, Burgos, Madrid, etc...

La recaudación en período ejecutivo.

El procedimiento de apremio

2.1. Iniciación del procedimiento de apremio

Iniciaremos este primer epígrafe del Capítulo 2 incidiendo en la distinción, por contraposición, de dos conceptos fundamentales a la hora de abordar el procedimiento administrativo de apremio:

El primero está ligado al evidente contraste que existe entre el período voluntario de ingreso, frente al período ejecutivo, y señalando que todas las deudas deben encuadrarse en uno de estos dos periodos¹²⁰.

Y fundamentaremos el otro cimiento en diferenciar, claramente, entre el período ejecutivo de ingreso del procedimiento administrativo de apremio, entendiendo que, si bien el segundo se desarrolla íntegramente dentro del primero, resulta, por su amplitud y complejidad, una realidad completamente diferenciada.

Y es que como señala el TS, Sentencia de 30 de abril de 2014 (rec. núm. 2987/2011), en su FJ 5º: *“El hecho de que no se haya ingresado la deuda en periodo voluntario no supone el inicio automático del procedimiento de apremio. Dicho impago en el periodo de pago voluntario sí determina el inicio del periodo ejecutivo, pero no el procedimiento*

¹²⁰ Y sólo en uno de ellos. Así, el art. 160.2 LGT establece que la recaudación de las deudas tributarias podrá realizarse: a) En período voluntario, mediante el pago o cumplimiento del obligado tributario en los plazos previstos en el artículo 62 de esta ley. b) En período ejecutivo, mediante el pago o cumplimiento espontáneo del obligado tributario o, en su defecto, a través del procedimiento administrativo de apremio. A estos efectos, SANZ GÓMEZ define como pago espontáneo *“al realizado por el obligado sin que le constriña a ello la Administración a través del procedimiento de apremio, independientemente de que se produzca en periodo voluntario o en periodo ejecutivo”*. SANZ GÓMEZ, Rafael, *“La recaudación de los tributos”*, en HERRERA MOLINA, Pedro M., *Manual de procedimientos tributarios*, Dykinson SL, Madrid, 2020, pág. 142.

de apremio, el cual sólo se inicia con la notificación de la providencia de apremio en orden a procurar la ejecución forzosa del patrimonio del deudor para cubrir el importe de la deuda impagada más los recargos ejecutivos, intereses de demora y costas del procedimiento que correspondan.”

Así, y finalizado el período voluntario de ingreso para el deudor, las cantidades adeudadas entran automáticamente en período ejecutivo, es decir en esa fase del procedimiento de recaudación donde los Ayuntamientos pueden recurrir a la ejecución forzosa¹²¹ para el cobro de las mismas, entendiendo ésta como “*el conjunto de operaciones de enajenación de los bienes embargados, a efectos de aplicar lo obtenido al pago de la deuda apremiada*”¹²².

A diferencia de las ejecuciones judiciales, en las que son tres los sujetos participantes: órgano judicial, parte ejecutante y ejecutado; en la ejecución forzosa del procedimiento administrativo de apremio sólo participan dos identidades, ostentando el Ayuntamiento la doble condición de sujeto acreedor y de órgano ejecutor¹²³. Por su parte el sujeto ejecutado es el obligado al pago, que coincidirá, por regla general, con el sujeto pasivo del tributo¹²⁴.

Según establece el artículo 161 de la Ley General Tributaria, el período ejecutivo se inicia:

1º.- En el caso de deudas liquidadas por la Administración al día siguiente del plazo ofrecido para su pago¹²⁵.

2º.- En el supuesto de que estas cantidades tengan su origen en tributos exigidos en régimen de autoliquidación, y presentada ésta sin realizarse el ingreso, el período ejecutivo se inicia al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, el día siguiente al de

¹²¹ El art. 100 LPACAP señala como medios de ejecución forzosa, para actuar contra el administrado como consecuencia de su obligación incumplida: 1º El apremio sobre el patrimonio, 2º la ejecución subsidiaria, 3º la multa coercitiva y 4º la compulsión sobre las personas. De entre los mencionados, y tratándose de deudas a la Administración, resulta aplicable el apremio sobre el patrimonio.

¹²² PEREZ DE VEGA, L.M., *La iniciación del procedimiento de apremio de las deudas tributarias*, Lex Nova, Valladolid, 1998, pág. 81.

¹²³ En virtud de la potestad de la autotutela ejecutiva.

¹²⁴ Si bien en determinados supuestos dirigiremos la actuación sobre otros obligados (responsables, sucesores, etc...).

¹²⁵ Y sólo para los importes no satisfechos, art. 69 RGR.

presentarse la autoliquidación¹²⁶.

De acuerdo con lo recogido en el artículo 161.4 LGT el inicio del período ejecutivo determinará la exigencia de los intereses de demora (en las circunstancias que analizaremos), de los recargos del período ejecutivo, y de las costas, si las hubiere, y por su importancia dedicaremos un apartado de esta obra al estudio de su naturaleza y a las particularidades que se producen en cuanto a su exacción.

Nos encontramos así con el segundo de los objetivos pretendidos, aquel que se refiere a distinguir y diferenciar el período ejecutivo, que hemos visto que tiene un nacimiento automático e inevitable, del procedimiento administrativo de apremio, que emerge del acto concreto de la notificación de la providencia de apremio, según se desprende de lo dispuesto en los arts. 167 LGT y 69.2 RGR.

PÉREZ DE VEGA habla de dos realidades de la gestión recaudatoria¹²⁷, cuando se refiere al carácter meramente temporal del período ejecutivo en oposición al carácter procedimental del procedimiento de apremio. De manera que el procedimiento resulta *“el cauce formal mediante el cual la Administración ha de lograr la efectividad de la función recaudatoria, para la satisfacción del interés general consistente en el exacto cumplimiento de la prestación tributaria actuando coercitivamente si es preciso contra el patrimonio del deudor, en el sentido de ordenar la ejecución de sus bienes”*¹²⁸.

Sobre el concepto de deuda, al que nos hemos estado refiriendo, debemos señalar que asimilamos al mismo cualquier crédito de naturaleza pública, en los términos recogidos en el artículo 2 del RGR.¹²⁹

¹²⁶Lo que supone un trato preferente, a mi entender, hacia quien ha incumplido con su obligación tributaria, provocando además el absurdo de que es el obligado tributario quien con su voluntad marca la finalización del período voluntario de ingreso. Esta misma situación puede provocar una situación de prórroga en cuanto a la finalización del período voluntario, y así transcurrido el plazo establecido para el pago de un tributo, si el obligado tributario presenta la declaración-autoliquidación con solicitud de aplazamiento o fraccionamiento la deuda continúa en período voluntario de ingreso.

¹²⁷ PEREZ DE VEGA, L. M., *La iniciación del procedimiento de apremio de las deudas tributarias*, op. cit. pág. 87. En similares términos MENÉNDEZ MORENO cuando define el mismo como. *“El cauce formal mediante el cual la Administración trata de lograr el cumplimiento de la prestación tributaria actuando coercitivamente, si es preciso contra el patrimonio del deudor”*, MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Lex Nova. Valladolid, 2013, pág. 340.

¹²⁸ PEREZ DE VEGA, L.M., *La iniciación del procedimiento de apremio de las deudas tributarias*, op. cit. pág. 29.

¹²⁹ Art. 2 RGR; *“A efectos de este reglamento, todos los créditos de naturaleza pública a que se refiere este artículo se denominarán deudas.”*

El procedimiento administrativo de apremio¹³⁰ se somete a los principios de economía procesal, al principio *in dubio pro actione*, al de oficialidad, al de exigencia de legitimación, al de imparcialidad, a los de tensión publicidad-secreto del procedimiento y gratuidad, así como a los menos específicos de legalidad, sometimiento pleno a la ley y el derecho, jerarquía, descentralización y desconcentración, coordinación y responsabilidad.

Como presupuestos materiales del mismo señalaremos¹³¹:

- A. El Impago de la Deuda: Toda vez que ésta debe encontrarse cuantificada (líquida) y notificada (exigible).
- B. El transcurso del período voluntario de pago y el inicio del período ejecutivo: Condición exigida en el art. 161.3 LGT¹³², que establece que, iniciado el período ejecutivo, la Administración tributaria efectuará la recaudación de las deudas por el procedimiento de apremio. Puede ocurrir, y será uno de los motivos tasados para la impugnación de la providencia, que habiendo transcurrido los plazos señalados por la ley para el ingreso de la deuda en período voluntario no se hubiera iniciado el período ejecutivo, al ser interrumpidos éstos por una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación.
- C. El carácter inmediatamente ejecutivo de la deuda: Esto es, que la misma no se encuentre suspendida, en los términos previstos en el art. 165 LGT¹³³.

¹³⁰ APARICIO PÉREZ, Antonio, *Et al.*, *Comentarios al Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, especial referencia a la Administración Local*, La Ley, Madrid, 2006, pág. 46.

¹³¹ SERRANO ANTÓN, Fernando (Coordinador) *et al.*, *Recaudación Ejecutiva y Hacienda Local*, Civitas Ediciones, Pamplona, 2008. Pág. 64.

¹³² Así el TS, en Sentencia de 14 de enero de 2008 (rec. núm. 3253/2002), falla anulando las providencias de apremio dictadas, al objeto “*se ofrezca y disponga la recurrente del procedente período de ingreso voluntario de las correspondientes cuotas.*”

¹³³ STS de 31 de diciembre de 2001 (rec. núm. 1965/2001), FJ 3º, donde: “*a la luz del derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24 de la Constitución. Este derecho comprende, como acertadamente declara la sentencia recurrida, el derecho a la tutela cautelar, por lo que es lógico concluir que si el Tribunal puede suspender la ejecución de los actos administrativos el Ayuntamiento no puede proceder a esa ejecución hasta que el Tribunal se haya pronunciado sobre esa medida. Así se dispone expresamente en el artículo 74.11 del Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas de 1 de marzo de 1996, cuando sea necesario agotar dicha vía antes de acudir al recurso contencioso administrativo, y la misma solución ha de adoptarse cuando el administrado acuda directamente ante los órganos de esta Jurisdicción.*”

Sobre su naturaleza podemos destacar que¹³⁴:

1. Es un procedimiento administrativo¹³⁵, derivado del privilegio de la autotutela¹³⁶ administrativa e imbuido en el principio de eficacia, lo que deviene en su presunción de validez y en el hecho de que los actos producen efectos desde el mismo momento en que se dictan¹³⁷. Esta situación conlleva que todas las diligencias que se dicten en la gestión recaudatoria sean actos administrativos, si bien esto no significa que éste sea un procedimiento administrativo común, sino especial *ratione materiae*¹³⁸, según señala la Disposición adicional primera de la Ley 39/2015¹³⁹.
2. Es inmediatamente ejecutivo¹⁴⁰, con la particularidad agregada de que en esta fase sólo entraremos a valorar la validez de las actuaciones del

¹³⁴ ¹³⁴ GALLEGO OTERO Julio Luis, “Comentarios al artículo 69 RGR”, en APARICIO PÉREZ, Antonio (Coordinador), *Comentarios al Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, especial referencia a la Administración Local*, La Ley, Madrid, 2006. pág. 476.

¹³⁵ Encontrándose especialmente remarcada la prohibición de inmisión judicial, así los jueces no pueden interferir en el procedimiento sino por la estricta vía del recurso contencioso-administrativo, siendo ejemplos de lo anterior la prohibición de acciones posesorias contra las actuaciones de la Administración en el desarrollo de sus competencias (art. 105 LPACAP).

¹³⁶ Señala PARADA VÁZQUEZ, Ramón, que. “*la ejecutoriedad o autotutela ejecutiva son términos con los que se designa la cualidad del acto administrativo de producir todos sus efectos contra la voluntad de los obligados, violentando su propiedad y su libertad si fuere preciso*”, *Derecho Administrativo I*, Marcial Pons, Madrid, 2010. Pág. 142. En el mismo sentido, declara RUIZ GARIJO, Mercedes, que: “*El procedimiento de apremio es una de las más claras manifestaciones del principio de autotutela de la Administración Tributaria de forma que a pesar de ser un procedimiento administrativo, se inicia y se impulsa de oficio en todas sus fases*”. RUIZ GARIJO, Mercedes, “Motivos de oposición frente a la providencia de apremio y frente a la diligencia de embargo”, en MERINO JARA, I (Director); MANZANO SILVA, E.; AGUAS ALCALDE, E. (Coordinadores), *Procedimientos Tributarios: aspectos prácticos*, J.M. Boch Editores, Barcelona, 2014, pág. 327.

¹³⁷ Art. 39 de la LPACAP.

¹³⁸ PEREZ DE VEGA, L.M., *La iniciación del procedimiento de apremio de las deudas tributarias*, op. cit. pág. 31.

¹³⁹ Donde las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos se regirán por su normativa específica.

¹⁴⁰ Esta ejecutividad se encuentra amparada, entre otras en la propia LPACAP, art. 99 donde: “*Las Administraciones Públicas, mediante sus órganos competentes en cada caso, podrán proceder, previo apercibimiento, a la ejecución forzosa de los actos administrativos, salvo en los supuestos en que se suspenda la ejecución de acuerdo a la Ley, o cuando la Constitución o la ley exijan la intervención de un órgano judicial*”, así como en el art. 38, donde: “*Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo serán ejecutivos con arreglo a lo dispuesto en esta Ley*”, y art. 98 que señala: “*Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo serán inmediatamente ejecutivos, salvo que:*

a) Se produzca la suspensión de la ejecución del acto.

b) Se trate de una resolución de un procedimiento de naturaleza sancionadora contra la que quepa algún recurso en vía administrativa, incluido el potestativo de reposición.

c) Una disposición establezca lo contrario.

d) Se necesite aprobación o autorización superior. “

procedimiento y no las de la determinación de la deuda¹⁴¹, que ya ha sido previamente fijada, y ha adquirido firmeza, por lo que “*a diferencia del proceso de conocimiento, en el cual, por así decirlo la acción debe justificarse a sí misma y que, por tanto, da lugar a un juicio, esto es a una esencial contradicción, con el consiguiente carácter contradictorio del proceso, la acción ejecutiva se afirma directamente sobre los bienes del deudor o sobre el bien debido; y el deudor o el obligado permanece sometido a ella, sin ser parte en el proceso en el cual la acción se desenvuelve. El proceso de ejecución es, por tanto, esencialmente un proceso sin contradictorio*”¹⁴². Su carácter ejecutivo provoca que la oposición a los actos administrativos que en él se dicten sólo provoquen su suspensión en las condiciones que la Ley señala. Resaltando, PEREZ DE VEGA¹⁴³, que la posibilidad de suspender el procedimiento de apremio constituye una excepción a la ejecutividad del apremio, justificándose la misma en la necesidad de conciliar la potestad de autotutela ejecutiva que se manifiesta en esta vía, con los posibles perjuicios que para los intereses de los particulares puede producir la ejecución de su patrimonio.

3. El procedimiento de apremio se inicia y desarrolla siempre de oficio, quedando limitada la voluntad del deudor a la posibilidad de impugnar los actos que se vayan realizando, y a las medidas que solicite en su desarrollo (aplazamiento/fraccionamiento, designación de bienes para el embargo, etc.).

Y finalizaremos este apartado con la exposición de las características que el propio Tribunal Supremo, en Sentencia de 10 de diciembre de 2003 (rec. núm. 5317/1998), aprecia, en su FJ 5º, así: “*El apremio tiene un primer matiz de intimidación al contribuyente que no procede al pago de la deuda tributaria en el período voluntario, y un segundo sentido de garantía y protección de la Administración para el cobro de sus créditos mediante el embargo y subasta de los bienes del sujeto pasivo, de modo y manera*

¹⁴¹ Aunque como veremos en los motivos de oposición a la providencia de apremio, o a la diligencia de embargo, la jurisprudencia ha marcado alguna excepción, por ejemplo, en aquellas situaciones en que la notificación de la liquidación se ha realizado por comparecencia.

¹⁴² SERRANO ANTÓN, Fernando, *La oposición a la vía de apremio*, Aranzadi, Pamplona, 1998, pág. 48.

¹⁴³ PEREZ DE VEGA, L.M., *La iniciación del procedimiento de apremio de las deudas tributarias*, op. cit. pág. 43.

que el presupuesto para la incoación del procedimiento de apremio ha de ser siempre la actitud obstruccionista y recalcitrante del contribuyente al abono de sus débitos fiscales, conducta que no es apreciable en el caso de que el mismo haga uso de su legítimo derecho a recurrir la liquidación por no estar conforme con los criterios de la Administración y preste, además, las garantías al efecto exigidas por la Ley”.

– 2.1.1. La Providencia de Apremio

La necesidad del título ejecutivo ya se manifestaba, en la antigüedad, en la utilización del brocardo latino *nulla executio sine titulo*, configurándose así, en la actualidad¹⁴⁴, la providencia de apremio como el presupuesto formal de la ejecución¹⁴⁵ en el procedimiento administrativo de apremio¹⁴⁶.

En la esfera local la providencia de apremio la dicta el Tesorero de la Entidad acreedora, así se establece en el artículo 5 del RD 128/2018, de 16 de marzo, por el que se regula el régimen jurídico de los funcionarios de Administración Local con habilitación de carácter nacional.

Ahora bien, y como ya hemos advertido en el apartado dedicado a la colaboración interadministrativa, el art. 70.3 RGR resuelve que cuando una segunda administración asuma la recaudación de las deudas municipales, será el tesorero de la administración delegada el encargado de dictar la providencia de apremio, así como de resolver los recursos que contra la misma se presenten.

En este acto administrativo se concentran dos condicionantes fundamentales, a los que podemos referirnos como los requisitos formales de la providencia de apremio¹⁴⁷, uno temporal-material que alude a la falta de pago de la deuda en el período establecido, y otro formal consistente en el título ejecutivo.

Así, y cumpliendo con el primero de los requisitos mencionados, se certifica el importe de la deuda y su situación en período ejecutivo de ingreso: toda vez, que ya no se

¹⁴⁴ El art. 97 de la LPACAP dispone que Las Administraciones Públicas no pueden iniciar la ejecución forzosa que limite derechos de los particulares sin que previamente haya sido adoptada la resolución que le sirva de fundamento jurídico.

¹⁴⁵ No se trata de un medio de prueba sino del presupuesto legal para la acción ejecutiva de acuerdo con lo señalado en el art. 167.2 LGT.

¹⁴⁶ “*El título ejecutivo es el requisito formal de la recaudación ejecutiva. En él confluyen dos aspectos esenciales: el documental y la obligación o deber documentado. Constituye por sí mismo condición necesaria y suficiente para despachar la ejecución requiriéndose solo su regularidad formal, entendiéndose por tal, que reúna los requisitos legales prevenidos para cada documento en concreto. El título ejecutivo es el fundamento de todo proceso de ejecución*”. SERRANO ANTÓN, Fernando, *La oposición a la vía de apremio*, Aranzadi, Pamplona, 1998.

¹⁴⁷¹⁴⁷ GALLEGO OTERO Julio Luis, “Comentarios art. 69 RGR”, en APARICIO PÉREZ, Antonio (Coordinador), *Comentarios al Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, especial referencia a la Administración Local*, La Ley, Madrid, 2006. pág. 476.

exige¹⁴⁸, ni tiene fuerza ejecutiva, la relación certificada de deudores (cuya ausencia es, todavía, motivo de oposición en algún recurso, transcurridos más de veinte años desde su desaparición¹⁴⁹). La necesidad de que haya finalizado el período voluntario de ingreso es requisito imprescindible¹⁵⁰, iniciándose de manera automática la vía ejecutiva.

Fundamentaremos en la providencia de apremio todas las actuaciones de embargo que intentemos en el procedimiento. Es, por lo tanto, el único título válido para actuar contra el patrimonio del deudor, y resulta suficiente por sí mismo; tal y como establece el artículo 167 de la Ley General Tributaria, cuando dispone: *“La providencia de apremio será título suficiente para iniciar el procedimiento de apremio y tendrá la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados tributarios.”*

A mayor abundamiento, la STS de 22 de febrero de 2005 (rec. núm. 3448/2001), donde sobre su naturaleza y efectos, señala, en su FJ 2º que: *“la providencia de apremio es un pleno título ejecutivo: despacha la ejecución, abre la ejecución directa y coactiva sobre el patrimonio del deudor, declara la voluntad administrativa de proceder ejecutivamente <<es una manifestación de la autotutela ejecutiva de las Administraciones Públicas>> y completa el derecho-deber de exigir la deuda de aquella manera coactiva, es decir, compulsivamente sobre el patrimonio. Es pues, la típica voluntad administrativa ejecutiva y es completa”*.

Como ya manifestamos en la introducción de este estudio¹⁵¹, la ejecución forzosa se configura como una función administrativa que lleva inherentes unas facultades y unos

¹⁴⁸ Si bien se sigue utilizando en algunas administraciones, como en aquellas en las que la recaudación se realiza por delegación.

¹⁴⁹ Modificación del art. 129 de la Ley 230/1963, derogada LGT, por Ley 25/1995, de 20 de julio. La Memoria que acompañaba el Proyecto de Ley fundamenta la supresión en el hecho de que *“desaparecido el sistema de recaudación por medio de recaudadores y asumida dicha función por la Administración tributaria es necesario adaptar el procedimiento a dicha circunstancia mediante la supresión de la antigua certificación de descubierto, en la medida en que ya ni es necesario acreditar frente al recaudador la existencia de una deuda tributaria y un solo documento, la providencia de apremio, puede servir para realizar las funciones que hasta ahora venían desempeñando las dos”*.

¹⁵⁰ Entre otras, STS 27 de marzo de 2019 (rec. núm. 1418/2017), que en su FJ 3º dice *“En definitiva, el período ejecutivo es una realidad temporal de la recaudación que permite la satisfacción de la deuda tributaria insatisfecha en período voluntario, tanto de forma “espontánea” como a través de un procedimiento ejecutivo contra el patrimonio del obligado al pago”*.

¹⁵¹ Cuando definíamos la gestión recaudatoria, y en el apartado dedicado al inicio del procedimiento de apremio.

límites, en palabras de MADRID YAGUE *un poder y un deber*¹⁵². Las facultades provienen del principio de autotutela administrativa y los límites del sometimiento de la Administración al principio de legalidad.

GARCIA DE ENTERRIA¹⁵³ distingue dos vertientes de la autotutela administrativa: la declarativa¹⁵⁴, conforme a la cual los actos administrativos gozan de una presunción de legalidad que hace que deban ser cumplidos necesariamente¹⁵⁵, y la ejecutiva¹⁵⁶, que incide e incrementa la anterior, y que faculta a la Administración para la utilización de medidas coercitivas para hacer cumplir los mismos¹⁵⁷.

La producción, por parte de la Administración, de su propio título ejecutivo, a efectos de proceder contra los bienes y derechos de los deudores sin necesidad de una resolución judicial previa como se requiere para cualquier otro acreedor, y el establecimiento de un procedimiento especial (de apremio) para la ejecución son técnicas a través de las que se produce, normalmente, la autotutela en los países de régimen administrativo¹⁵⁸.

Los Ayuntamientos ostentan ambas facultades en el procedimiento

¹⁵² MADRID YAGÜE Pilar, *La Recaudación Ejecutiva de la Seguridad Social*, Lex Nova SA, Valladolid, 2005. pág. 156.

¹⁵³ GARCIA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R., “*Curso de Derecho Administrativo I*”, Civitas, Madrid, 1998 págs. 502 y ss.

¹⁵⁴ Se encuentra actualmente recogida en el artículo 98 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, en cuya virtud “*los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho administrativo serán inmediatamente ejecutivos*”, con algunas salvedades: “*a) Se produzca la suspensión de la ejecución del acto. b) Se trate de una resolución de un procedimiento de naturaleza sancionadora contra la que quepa algún recurso en vía administrativa, incluido el potestativo de reposición. c) Una disposición establezca lo contrario. d) Se necesite aprobación o autorización superior.*”.

¹⁵⁵ Añadiendo GARCIA ENTERRIA, E, *Curso de Derecho Administrativo I*, op. cit. pág. 433, que el principio de legalidad otorga a la Administración potestades y facultades de actuación, definiendo cuidadosamente sus límites. “*Es un poder atribuido por la Ley, y por ella delimitado y construido*”.

¹⁵⁶ A los efectos de este tipo de autotutela, el artículo 100 de la Ley 39/2015 prevé cuatro medios de ejecución forzosa: el apremio sobre el patrimonio, la ejecución subsidiaria, la multa coercitiva y la compulsión sobre las personas.

¹⁵⁷ Si bien la propia LPACAP delimita el paradigma de la autotutela exigiendo la existencia de un acto administrativo eficaz (art. 97, siendo en el procedimiento administrativo de apremio éste la providencia de apremio), cuya ejecución vaya precedida de apercibimiento, al objeto de que el obligado no se vea sorprendido por su ejercicio (art.99), y que la propia Ley no haya exigido la intervención judicial en la ejecución del acto (art. 99).

¹⁵⁸ CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario (Parte General)*, Civitas. Madrid. 1997, pág. 89. Donde señala que otras técnicas a través de las que se manifiesta la autotutela son: la exigencia de garantía suficiente para la suspensión de la ejecución del crédito tributario ante un recurso, la preferencia atribuida a los créditos tributarios frente a otros créditos, y la adopción de medidas cautelares cuando existan razones que dificulten el cobro de la deuda.

recaudatorio¹⁵⁹, resultando la ejecución forzosa una manifestación de la autotutela ejecutiva necesaria para lograr la efectividad de sus actos administrativos recaudatorios, es decir, y como se afirma respecto al procedimiento de ejecución judicial, que “*el Derecho no solamente sea, sino que valga*”¹⁶⁰.

Confirma lo expuesto, sobre la autotutela, el art. 163 LGT, que señala que, el procedimiento de apremio es exclusivamente administrativo, correspondiendo únicamente a la Administración tributaria resolver todas sus incidencias¹⁶¹.

Regula el art. 70.2 RGR el contenido de la providencia, que deberá incluir:

- a) Identificación completa del obligado al pago.
- b) Concepto, importe de la deuda y periodo.
- c) Indicación expresa de que la deuda no ha sido satisfecha, de haber finalizado el correspondiente plazo de ingreso en periodo voluntario y del comienzo del devengo de los intereses de demora.
- d) Liquidación del recargo de apremio reducido.
- e) Requerimiento expreso para que se efectúe el pago, en el plazo al que se refiere el artículo 62.5¹⁶² LGT, y advertencia de que, en caso de no efectuar el ingreso del

¹⁵⁹ Como pone de manifiesto el propio TS cuando, en Sentencia de 10 de noviembre de 1986, señala, FJ 2º, que: “*la ejecución forzosa administrativa exige como presupuesto inexcusable de su viabilidad la existencia de un acto declarativo previo que, a su vez implica otra modalidad de la misma potestad de autotutela consistente en que la Administración configure situaciones por sí misma y, eventualmente, cree sus propios títulos ejecutivos.*”

¹⁶⁰ La cita se toma de SOLCHAGA LOITEGUI, J, *El procedimiento de apremio sobre bienes inmuebles*, Aranzadi, Pamplona, 1986, pág. 29, del tenor literal: “*Como indica C de Miguel (DE MIGUEL ALONSO, C., “Últimas evoluciones en materia de ejecución forzosa singular”, Ponencia en el Congreso Internacional de Derecho Procesal celebrado en Würzburg, septiembre de 1983) no es suficiente el acto de inteligencia, el acto de conocimiento del Juez. En muchos casos es necesario el acto de voluntad, el acto de coerción que lleve al cumplimiento efectivo de la sentencia. En definitiva, para conseguir, como dijera Wach, a través del proceso, que el Derecho no solamente sea, sino que valga...*”

¹⁶¹ Encontrándose especialmente remarcada la prohibición de inmisión judicial, así los jueces no pueden interferir en el procedimiento sino por la estricta vía del recurso contencioso-administrativo, siendo ejemplos de lo anterior la prohibición de acciones posesorias contra las actuaciones de la Administración en el desarrollo de sus competencias (art. 105 LPACAP).

¹⁶² Así: “*si la notificación de la providencia se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente. Si la notificación de la providencia se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del mes siguiente o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente*”. Por su parte, y en relación a la cuestión de si cabe entender día inhábil el festivo que lo es únicamente en la localidad donde se ubica la entidad colaboradora, la Dirección General de Tributos, en consulta Vinculante de fecha 4 de febrero de 2008, señala que: “*La normativa vigente contempla la posibilidad de que un día sea inhábil en el municipio de domicilio del interesado y no en el de la sede de la Administración y viceversa, pero no tiene en consideración los días hábiles o inhábiles en la sede de la entidad colaboradora en la que se realiza la presentación y, en su caso, el ingreso. A efectos de tener en cuenta cuándo termina el plazo de presentación en caso de que éste esté señalado el 20 de enero*”

importe total de la deuda pendiente en dicho plazo, se procederá al embargo de sus bienes, o a la ejecución de las garantías existentes para el cobro de la deuda, con inclusión del recargo de apremio del 20 por ciento y de los intereses de demora que se devenguen. Conviene detenerse en la casuística que detalla el art. 28 LGT, en relación al recargo a aplicar en el supuesto de que el deudor pague únicamente el principal de la deuda una vez recibida la notificación de apremio¹⁶³, y en el plazo concedido para ello. Así, que toda vez que no ha ingresado el total de la deuda, transcurrido el plazo del art. 62.5, se le debe exigir el recargo de apremio ordinario y los intereses de demora¹⁶⁴.

f) Fecha de emisión de la providencia de apremio.

Los tribunales siempre han sido rigurosos a la hora de exigir el contenido de estos elementos en el título ejecutivo, así, y como ejemplo de lo dicho, podemos citar la STS de 23 de enero de 1.995, que declaró la nulidad de la providencia de apremio por no contener su notificación indicación sobre la posibilidad de aplazar o fraccionar la deuda¹⁶⁵; o la STSJ de Valencia de 15 de octubre de 1999 (rec. núm. 703/1.997) que la impugna por una incorrecta identificación de la deuda¹⁶⁶.

se tendrá en cuenta el domicilio de la comunidad de bienes consultante y el de la Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de la que depende, siendo indiferente a esos efectos lo que ocurra en el municipio donde está la entidad colaboradora.

¹⁶³ Si abona el principal antes de recibir la notificación el recargo a exigir es el ejecutivo.

¹⁶⁴ En los términos expuestos en el art. 25.2 LGT, pues el recargo es una obligación accesoria, y como señala la STSJ Madrid de 18 de febrero de 2013 (rec. núm. 319/2010), en su FJ 5º: “*el recargo de apremio es consecuencia de un incumplimiento voluntario e individual de cada obligado tributario de una obligación que le es propia y que se encuentra suficientemente singularizada, siendo su razón de ser resarcir a la Administración Tributaria del coste de iniciar un procedimiento ejecutivo. Podemos afirmar, en consecuencia, que tiene carácter automático, resarcitorio y no sancionador*”.

¹⁶⁵ Señalando en su F.J. 3º: “*Tales precisiones no son meras expresiones retóricas sino garantías que ante la eventualidad de una actuación coactiva sobre el patrimonio del deudor, tiende a informarle, por un lado, sobre la real trascendencia económica que para él ha de suponer la continuación del procedimiento, en cuanto que al incremento de la deuda que representa el recargo de apremio habría de añadirse el de los intereses de demora y costas del procedimiento y, por otro, de las posibilidades de paliar sus consecuencias mediante la petición de un aplazamiento de pago o de la suspensión del procedimiento si considerase que hubiera motivo para ello.*”

¹⁶⁶ Realizada mediante la utilización de abreviaturas.

2.1.2. Notificación de la providencia de apremio

La notificación es un acto de comunicación que tiene por finalidad dar a conocer a los interesados las resoluciones o acuerdos que afectan a sus derechos e intereses¹⁶⁷, y que impide la indefensión de la persona afectada¹⁶⁸. Presenta además una doble naturaleza, pues, además de garantía para el administrado, es presupuesto de eficacia del acto notificado, constituyendo requisito necesario para la efectividad de las resoluciones que afecten a derechos e intereses de los ciudadanos¹⁶⁹, y permitiéndoles ejercer adecuadamente su derecho a la defensa¹⁷⁰, consagrado en el art. 24 de la CE.

En mi opinión, nos encontramos ante la actuación más importante y recurrida del procedimiento de apremio¹⁷¹, demostrando la experiencia que la mayor parte de las actuaciones anuladas a la administración lo son por una incorrecta notificación de la misma, por lo que intentaremos profundizar en su estudio, por el alcance que su incorrecta realización tendrá en el posterior desarrollo del procedimiento.

Señala LUCHENA MOZO¹⁷² que: *“La notificación se fundamenta en el mismo principio que el de publicación de las disposiciones generales del ordenamiento jurídico: el conocimiento del acto administrativo por las personas que vaya a afectarles”*.

Señala la LGT que las notificaciones deben ser cursadas conforme al plazo fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses¹⁷³ desde la emisión del acto que se notifica, y sin que dicho plazo rijan para las

¹⁶⁷ STS de 23 de octubre de 1986 (rec. núm. 1280/1985). Recoge esta finalidad también la Sentencia de 16 de julio de 2002 (rec. núm. 6794/1997), en su FJ 3º, donde: *“La finalidad básica de toda notificación va enderezada a lograr que el contenido del acto llegue realmente al conocimiento de su destinatario, en cuanto a su integridad sustancial y formal y los posibles defectos de la notificación no afectan a la validez del acto”*.

¹⁶⁸ El Tribunal Constitucional en Sentencia 155/1989, FJ 2º, ha señalado que la notificación cumple una función relevante, ya que: *“al dar noticia de la correspondiente resolución, permite al afectado adoptar las medidas que estime más eficaces para sus intereses, singularmente la oportuna interposición de los recursos procedentes”*.

¹⁶⁹ STS de 7 de diciembre de 2005 (rec. núm. 6036/2000).

¹⁷⁰ SSTC 19/2004, FJ 4º; 111/2006, FJ 5º y 113/2006, FJ 6º.

¹⁷¹ Esta afirmación la sostengo bajo la premisa que es la notificación de la providencia de apremio la que da inicio al expediente administrativo, y la que trae causa en la mayoría de los recursos que posteriormente se plantean ante las diligencias de embargo.

¹⁷² LUCHENA MOZO, Gracia María, *La Suspensión del Procedimiento de Apremio*, Bosch, Barcelona, 2009. pág. 15, en cita tomada de BECERRA GUIBERT.

¹⁷³ Compárese lo extensivo de este plazo, marcado por el art. 104 LGT, frente al señalado de diez días en el art. 40.2 LPACAP. Si bien el retraso en el cumplimiento no supone más que una irregularidad que no invalida el procedimiento, tal y como ha señalado el TS en Sentencia de 18 de mayo de 1.993; salvo que

actos administrativos dictados en el procedimiento administrativo de apremio, cuyas actuaciones podrán extenderse hasta el plazo de prescripción del derecho de cobro. Situación también señalada por los tribunales, así STS de 4 de mayo de 2012, FJ 2º, donde: *“...confirmamos que el límite temporal máximo del procedimiento de recaudación coincide con el plazo de prescripción. Ciertamente es que la posterior Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantía de los Contribuyentes (BOE de 27 de febrero), estableció en sus artículos 23.1, 29.1 y 34.3, para los procedimientos de gestión, de inspección y sancionador, límites de distinto alcance en cada caso, con independencia del plazo previsto para la prescripción. Sin embargo, nada dijo del procedimiento de recaudación. Al contrario, su artículo 23.3, referido al procedimiento de apremio, que se inserta en el de recaudación (en ocasiones ambos términos, "recaudación" y "apremio" se utilizan indebidamente como sinónimos), al tratar de su límite temporal dispuso expresamente que quedaba «excluido de las previsiones anteriores [...], cuyas actuaciones podrán extenderse hasta el plazo de prescripción de la acción de cobro». Así lo hemos reconocido y confirmado en una sentencia de 28 de octubre de 2009 (casación 4883/09, FJ 2º) y en dos de 19 de mayo de 2011 (casaciones 407/08 y 3644/09, FJ 3º en ambos casos). La vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), ha consolidado tanto la regulación anterior como la doctrina de esta Sala al disciplinar el procedimiento de recaudación y, al contrario de lo que ocurre con el resto de los procedimientos tributarios y revisores, en sus artículos 160 y siguientes no lo somete a más límite temporal que el contemplado en el artículo 66.b), en el que se regula la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas”.*

La notificación que se practique debe contener el texto íntegro del acto¹⁷⁴ y la indicación de si pone o no fin a la administrativa, con expresión de los recursos que

este retraso provoque daños por la demora, que, en el supuesto de quedar acreditados, sí invalidarían la notificación, así STS 28 de mayo de 1.997 (rec. núm. 4189/1996).

¹⁷⁴ STS 12 de marzo de 1999 (rec. núm. 2892/1994), FJ 4º: *“Por último ha de añadirse que los datos que se han de consignar en las notificaciones para que resulten completas y las formalidades con que han de ser redactadas y practicadas, para ser eficaces, no pueden ser sustituidos por presunciones o suposiciones sobre el conocimiento de aquellos por el administrado ni ser consideradas estas formas como elementos accesorios, porque al constituir verdaderas garantías tributarias son de observación ineludible, de manera que la omisión, aunque sea parcial, de unos y otras, una vez denunciada formalmente por el interesado, convierte a las notificaciones en carentes de eficacia, si no se rectifican, completan y practican de nuevo.”*

procedan¹⁷⁵.

La notificación de la Providencia de Apremio no establece, GALLEGO OTERO¹⁷⁶, el inicio de la fase ejecutiva, sino que sólo es una *conditio iuris* de eficacia, constituyendo su objeto abrir un período de pago y posibilitar la impugnación de la providencia de la que trae causa, pero sí podemos afirmar que dicha notificación¹⁷⁷ implica el nacimiento del procedimiento administrativo de apremio. Refleja el artículo 71 del RGR su contenido mínimo, así:

1. Lugar de ingreso, designando el Ayuntamiento aquellos bancos o cajas que actúen como entidades colaboradoras, y la posibilidad, cada día más habitual, de realizar este pago utilizando medios telemáticos. El plazo para el ingreso¹⁷⁸ es el detallado en el artículo 62.5 de la LGT, de manera que la deuda notificada entre los días uno y quince deberá ser satisfecha antes del veinte del mes, o inmediato hábil posterior, y las notificadas entre el dieciséis y el último día del mes, tendrán de plazo hasta el día cinco del mes siguiente o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil.
2. Advertencia de que las costas que se produzcan en la tramitación del expediente administrativo de apremio serán por cuenta del deudor¹⁷⁹.
3. Posibilidad de solicitar aplazamiento o fraccionamiento de pago, teniendo la Administración, a raíz de STS de 15 de octubre de 2020 (rec. núm. 1652/2019) que suspender el procedimiento de apremio hasta la resolución de tal solicitud, en contra de lo potestativo de tal actuación con anterioridad a esta Resolución, toda vez que se establece como criterio de la Sala, FJ 3º, que: *“el principio de buena administración impide que la Administración tributaria dicte providencia de apremio respecto de deudas tributarias sin contestar previamente las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de dichas deudas formuladas por el*

¹⁷⁵ Significando la redacción del art. 40 de la LPA una modificación de los términos señalados en el anterior art. 59.2 (que hablaba de actos firmes) de la derogada Ley 30/1992, del 2 de noviembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

¹⁷⁶ GALLEGO OTERO Julio Luis, “Comentarios art. 71 RGR”, en APARICIO PÉREZ, Antonio (Coordinador), *Comentarios al Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, especial referencia a la Administración Local*, La Ley, Madrid, 2006. Pág. 497.

¹⁷⁷ Art. 167.1 LGT.

¹⁷⁸ Encuentra aquí sentido la expresión contenido mínimo que se señala en el art. 71 RGR, toda vez que éste no establece la obligatoriedad de que se incluyan en la notificación los plazos de ingreso.

¹⁷⁹ En los términos y con las condiciones que se desarrollan en los artículos 113 a 115 del RGR.

contribuyente, incluso cuando tales solicitudes han sido efectuadas en período ejecutivo de cobro.”

4. Indicación expresa de que la suspensión del procedimiento se producirá en los casos y condiciones previstos en la normativa vigente, esto es conforme a lo regulado en el art. 165 LGT¹⁸⁰.
5. Recursos que procedan contra la providencia de apremio, órganos ante los que puedan interponerse y plazo para su interposición¹⁸¹.

En cuanto al medio, o la forma, y siendo ya obligatorio en algunos supuestos, y preferible en todos, la notificación electrónica, debemos señalar que la liberalización del mercado del servicio postal ha propiciado que algunos Ayuntamientos hayan optado por contratar la gestión de sus envíos postales por empresas distintas a Correos, nada que oponer, simplemente advertir que el art. 22.4 de la Ley 43/2010, de 30 de diciembre, del servicio postal universal, de los derechos de los usuarios y del mercado postal indica que: *“La actuación del operador designado gozará de la presunción de veracidad y fehaciencia en la distribución, entrega y recepción o rehúse o imposibilidad de entrega de notificaciones de órganos administrativos y judiciales, tanto las realizadas por medios físicos, como telemáticos, y sin perjuicio de la aplicación, a los distintos supuestos de notificación, de lo dispuesto en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.*

Las notificaciones practicadas por los demás operadores postales surtirán efecto de acuerdo con las normas de derecho común y se practicarán de conformidad con lo previsto en el artículo 59 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.” De lo que se deduce que únicamente las actuaciones de la Sociedad Estatal de Correos gozarán de presunción de veracidad, según lo expuesto, debiendo las demás mercantiles, no gozando

¹⁸⁰ Sobre los motivos de suspensión del procedimiento de apremio vid supra Capítulo 2.2.

¹⁸¹ Que será el de reposición, o el potestativo de reposición o reclamación económico-administrativa en los municipios de gran población.

de esta prerrogativa, de utilizar medios de prueba más complejos, de acuerdo con los parámetros dispuestos por la LPACAP¹⁸².

En cuanto al acto formal de la recepción¹⁸³, resulta lugar adecuado para que pueda practicarse en los procedimientos iniciados de oficio, y el procedimiento de apremio lo es, en:

1. El domicilio fiscal del obligado, o de su representante, entendiéndose por el mismo, el lugar¹⁸⁴ en el que la Administración “localiza” al contribuyente. Para las personas físicas será normalmente donde residan, y para las personas jurídicas y los profesionales donde centralicen la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas. El domicilio fiscal de los no residentes será el que se determine en la normativa del tributo origen de la deuda, en cuyo defecto se señalará el del representante¹⁸⁵. El domicilio fiscal deberá ser comunicado a cada administración tributaria con la que se tenga obligaciones, en los plazos que establezca cada administración, y sin que sirvan otro tipo de comunicaciones (como por ejemplo el alta en el padrón

¹⁸² Y así se han manifestado tanto el TEAC, Resolución de 24 de septiembre de 2.019, como la DGRN, Resolución de enero de 2019, recalcando que únicamente el operador postal universal goza de la presunción de veracidad y fehaciencia necesaria, para que, sin necesidad de pruebas complementarias, baste para tener por constatados los intentos de notificación realizados.

¹⁸³ La notificación de los actos tributarios dictado en el procedimiento administrativo de apremio se registrará por lo dispuesto en los artículos 109 a 112 LGT.

¹⁸⁴ Así lo establece el art. 48 LGT.

¹⁸⁵ Es importante a estos efectos de notificación a un deudor extranjero, si no tiene domicilio fijado en España recordar lo dispuesto en el art. 177 sexies.1 LGT, donde: “*En el marco de la asistencia mutua, los actos administrativos dictados en España por la Administración tributaria podrán ser notificados en el territorio de otro Estado mediante la asistencia de la autoridad competente de ese Estado. Tales notificaciones producirán los mismos efectos que si se hubiesen realizado conforme a la normativa española, sin más requisito que la comunicación recibida de la autoridad requerida de que se ha efectuado la notificación solicitada. En los casos en que se haya solicitado asistencia a otro Estado, si en el plazo de dos meses desde el envío de la solicitud de notificación no se ha podido realizar la notificación en el extranjero o la Administración tributaria no ha recibido respuesta de la autoridad requerida respecto a la fecha de notificación del documento al destinatario, la Administración podrá proceder a la notificación por comparecencia regulada en el artículo 112 de esta Ley. Si en estos supuestos se produjese una doble notificación del acto, se considerará como fecha de notificación la correspondiente a la efectuada en primer lugar.*”

A mayor abundamiento, la SAN de 20 de julio de 2015 (rec. núm. 302/2012) anula una notificación edictal toda vez que: “*La Administración, bajo el principio de buena fe, no solo está obligada a intentar las notificaciones en los inmuebles o domicilios que le consten en territorio español, sino que está obligada a asegurar la efectividad del conocimiento de sus decisiones por residentes extranjeros, lo que implica, en lo que a nuestro supuesto afecta, la utilización de los medios de cooperación internacional previstos... No puede afirmarse que, en el presente supuesto, la Administración haya utilizado los medios que tenía a su alcance para practicar la notificación en el domicilio del contribuyente, que le era conocido, y asegurarse de este modo, el pleno conocimiento por parte del contribuyente del acto administrativo notificado, antes de acudir a las notificaciones edictales, dado el carácter supletorio y subsidiario de éstas.*”

municipal), en los términos recogidos en el art. 48.3 LGT ¹⁸⁶. El incumplimiento del deber de comunicar el domicilio puede suponer una sanción tributaria¹⁸⁷, y se establece la posibilidad de que cada AAPP modifique el domicilio fiscal de los tributos en los que actúa como sujeto activo, siempre y cuando regule reglamentariamente el procedimiento de tal actuación.

2. En su centro de trabajo, si bien el TS, Sentencia de fecha 11 de abril de 2019 (rec. núm. 2112/2017), viene a anular una notificación recogida por un compañero de trabajo¹⁸⁸, bajo la argumentación de realizarse en un lugar que no es el señalado por él o por su representante, ni tratarse tampoco de su domicilio.
3. En cualquier otro adecuado a tal fin, siempre que quede constancia de la recepción por el interesado.

Son personas autorizadas a recepcionar la notificación:

- El obligado o su representante¹⁸⁹; a estos efectos conviene recordar como especialidades, o excepciones de lo expuesto: 1º En el concurso de acreedores,

¹⁸⁶El cambio de domicilio fiscal no producirá efectos frente a la Administración tributaria hasta que se cumpla con dicho deber de comunicación, pero ello no impedirá que los procedimientos que se hayan iniciado de oficio antes de la comunicación de dicho cambio puedan continuar tramitándose por el órgano correspondiente al domicilio inicial.

¹⁸⁷ Cifrada en 100 euros por el art. 198.5 LGT.

¹⁸⁸ Hecho determinante de la nulidad, en mi opinión, toda vez que no es autorizado para la recepción, más que los propios hechos en los que la Sentencia fundamenta tal nulidad.

¹⁸⁹ El art. 111.1 LGT. En relación con la representación la LGT diferencia entre la:

A) Representación legal (Art. 45 LGT):

1. *Por las personas que carezcan de capacidad de obrar actuarán sus representantes legales.*
2. *Por las personas jurídicas actuarán las personas que ostenten, en el momento en que se produzcan las actuaciones tributarias correspondientes, la titularidad de los órganos a quienes corresponda su representación, por disposición de la ley o por acuerdo válidamente adoptado.*
3. *Por las herencias yacentes y comunidades de bienes actuará en su representación el que la ostente, siempre que resulte acreditada en forma fehaciente y, de no haberse designado representante, se considerará como tal el que aparentemente ejerza la gestión o dirección y, en su defecto, cualquiera de sus miembros o partícipes.*

B) Representación voluntaria (Art. 46 LGT):

1. *Los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representante, que podrá ser un asesor fiscal, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, salvo que se haga manifestación expresa en contrario.*
2. *Para interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos, asumir o reconocer obligaciones en nombre del obligado tributario, solicitar devoluciones de ingresos indebidos o reembolsos y en los restantes supuestos en que sea necesaria la firma del obligado tributario, la representación deberá acreditarse por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente, siendo válidos los documentos normalizados de representación que apruebe la Administración Tributaria para estos procedimientos.*

son los administradores concursales los únicos capacitados o autorizados para recibir las mismas, no siendo válida la dirigida a los concursados. 2º Las Juntas de compensación tienen personalidad jurídica propia, por lo que las notificaciones se dirigirán al domicilio señalado a estos efectos, sin que sea necesario dirigir comunicación a cada uno de los integrantes. 3º En los supuestos de fusión o absorción de empresas para que la notificación sea válida debe ser recibida por la mercantil resultante.

- Cualquier otra persona que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad. Entendiendo, eso sí, que los únicos que tienen la carga de aceptar la notificación son los titulares de la misma, pudiendo estos terceros rechazarla sin otro efecto que no sea el de que no ha sido posible practicarla.
- Se entenderán válidamente efectuadas las notificaciones realizadas a los empleados de las comunidades de propietarios o de vecinos¹⁹⁰. La posibilidad de que los empleados de las fincas se hagan cargo de las notificaciones ya fue en su momento recogida por la jurisprudencia a través de distintas Sentencias del Tribunal Supremo¹⁹¹.

El rechazo por el obligado, o su representante, de la notificación (el llamado rechazo estricto) supondrá que se tenga por efectuada la misma¹⁹², pero es necesario que el notificador señale de manera expresa que el rechazo es realizado por el propio interesado, al que debe identificar, toda vez que los rehusados efectuados por terceros los consideraremos como intentos fallidos de notificación.

En el supuesto de que no sea posible la notificación al deudor por causa no imputable a la Administración, se citará al obligado mediante publicación en el BOE¹⁹³

¹⁹⁰ Resolución del TEAC de 3 de febrero de 1.993.

¹⁹¹ Entre otras STS de 20 de febrero de 1.988 (STS 11086/1988), FJ 2º: “Cuando el receptor de la notificación no es el interesado o sujeto pasivo del tributo, la Ley y nuestra doctrina jurisprudencial, de consuno, vienen exigiendo su plena identificación, mediante la indicación de su nombre y de su relación con el titular del domicilio (parentesco o dependencia), que constituye en definitiva la razón de permanencia en el mismo, según advierte el art. 80.2 LPA. La dependencia no tiene por qué ser exclusiva respecto del destinatario final, en calidad de empleado suyo y silo de él. A estos efectos, resulta suficiente en la realidad social contemporánea, con arreglo a los modos de vida imperantes (art. 3.1 CC), la vinculación directa e inmediata, pero múltiple, del portero con los copropietarios o simplemente vecinos del edificio, a los cuales sirve en tal puesto para ésta y otras tareas subalternas.”

¹⁹² Toda vez que como señala en TC, Sentencia 167/1992, la obligación de notificar se ve quebrada por el desinterés, pasividad, negligencia o malicia del interesado, por lo que además de tenerse por notificado del acto intentado, se le dará por notificado de los posteriores.

¹⁹³ Desde el 1 de junio de 2.015, el artículo 26 de la Ley 15/2014, de 16 de septiembre, de racionalización

para que comparezca, de modo que, transcurrido el plazo de quince días naturales, contados a partir del día siguiente al del anuncio, sin que se haya personado, se entenderá efectuada válidamente la notificación. Dichos anuncios deberán publicarse los lunes, miércoles o viernes de cada semana.

Sobre la notificación realizada por comparecencia, y en el caso de que el último domicilio conocido del deudor radicara en el extranjero, el anuncio se podrá exponer en el consulado o sección consular de la embajada correspondiente.

En la publicación constará la relación de notificaciones pendientes con indicación del obligado tributario o su representante, el procedimiento que las motiva, el órgano competente de su tramitación y el lugar y plazo en que el destinatario de las mismas deberá comparecer para ser notificado. Si bien no es necesario que en la misma consten los requisitos señalados del art. 71 del RGR, anteriormente citados.¹⁹⁴

Cuando el inicio de un procedimiento, o cualquiera de sus trámites, se entienda notificado por no haber comparecido el obligado tributario o su representante, se le tendrá por notificado de las sucesivas actuaciones y diligencias de dicho procedimiento, manteniéndose el derecho que le asiste a comparecer en cualquier momento del procedimiento. No obstante, dictado el acuerdo de enajenación de los bienes embargados, como acto final del procedimiento de apremio, deberá intentarse nuevamente la notificación, con arreglo a las directrices comentadas anteriormente.

A los efectos que se tratan, conviene señalar la obligatoriedad de que se intente en dos ocasiones distintas la notificación¹⁹⁵, resultando nula aquella notificación edictal que se haya realizado sin este requisito previo¹⁹⁶.

Los pronunciamientos de los distintos tribunales han venido exigiendo a las AAPP, antes de proceder a la notificación por comparecencia, a desarrollar esta actividad

del Sector Público y otras medidas de reforma administrativa indica que estos anuncios, que antes había que realizar en los respectivos BOP, se realicen ahora de manera gratuita en el Boletín Oficial del Estado.

¹⁹⁴ Como ha puesto también de manifiesto la AN, Sentencia de 21 de diciembre de 2013, cuando en su FJ 3º, señala: *“Por consiguiente, como apunta la parte demandada, ni en la publicación edictal han de hacerse constar las menciones que señala la demandante, ni es necesario verificar la publicación adicionalmente en el tablón de anuncios del ayuntamiento.”*

¹⁹⁵ Salvo en el supuesto de que la notificación haya sido devuelta por contar el destinatario como desconocido en dicho domicilio. En este supuesto después del segundo intento, y de conformidad con lo dispuesto en el art. 42.3 del RD 1829/1999, por el que se aprueba el Reglamento que regula la prestación de los servicios postales, se dejara aviso al interesado para que pase a recogerla en el plazo máximo de un mes.

¹⁹⁶ Resolución TEAC 16 de septiembre de 2.004.

notificadora con un palpable y justificable esfuerzo, toda vez que *“las notificaciones son instrumentos de conocimiento por los interesados de los actos de la Administración, constituyendo un deber de los órganos de ésta la correcta realización de aquellas, de manera que cualquier insuficiencia, confusión o duda sobre la realización de la notificación, las personas a las que se practicó, o la fecha en que se produjo, obliga a tenerla por inexistente”*, STS de 8 de julio de 1.996 (rec. núm. 1885/1991)¹⁹⁷, FJ 2º.

Queda reflejado el especial esfuerzo que los Tribunales exigen a la Administración en la STC 82/2019, donde se anula una notificación edictal por no haberse investigado la posibilidad de practicar la notificación en un segundo domicilio, dictando que: *“debe concluirse que se han vulnerado los derechos de la recurrente a ser informada de la acusación y a la defensa (art. 24.2 CE), toda vez que la Administración no obró con la diligencia que le era constitucionalmente exigible en la búsqueda de un domicilio alternativo en el que notificar personalmente la iniciación del procedimiento sancionador para que la interesada pudiera ejercer con plenitud de garantías constitucionales su defensa frente a la pretensión sancionadora. Esta circunstancia determina que deban anularse las resoluciones administrativas y la judicial impugnadas y los actos y efectos derivados de ellas”*¹⁹⁸.

Sin embargo, los propios Tribunales han manifestado que este esfuerzo, si evidente, no puede resultar desproporcionado, así STC 133/1986, FJ 4º, donde: *“no puede imponérseles a los tribunales la obligación de llevar a cabo largas y arduas pesquisas ajenas a su función. En el caso de que los titulares de derechos e intereses no aparezcan identificados e incluso localizados en el escrito de interposición del recurso, o en la demanda, o prima facie en el expediente administrativo, difícilmente podrán los tribunales emplazarlos personalmente si no es recurriendo a la actuación de la Administración para que ésta lo haga <<in auxilio curiae>>, solución ésta, sin embargo, que actualmente no está prevista en nuestra legislación, y que no resulta*

¹⁹⁷ En el mismo sentido STS de 30 de junio de 2009 (rec. núm. 6144/2006), que informa que un domicilio señalado por empleado de correos como desconocido, sin que firme ni se identifique en el acuse de recibo invalida la notificación edictal, al no haberse agotado todos los medios para efectuar la notificación personal.

¹⁹⁸ Esta diligencia en materia de sanciones ya había sido expresada en STC 32/2008, donde se indicaba que antes de acudir a la vía edictal se debe intentar la notificación en el domicilio que aparezca en otros registros públicos.

*exigida sin más por una interpretación ponderada del art. 24.1 de la Constitución.*¹⁹⁹”

Tampoco, a la hora de graduar si se ha producido esta indefensión o no, son los Tribunales ajenos al hecho de si el obligado tributario ha cumplido con su deber de notificar el cambio de domicilio fiscal, así el TC, Sentencia 161/2006, afirma en su FJ 2º que: *“Ahora bien, esta diligencia exigible al órgano judicial no llega hasta el extremo de salvar comportamientos absolutamente negligentes o contrarios a la buena fe de aquellos destinatarios de los actos de comunicación que hubiesen llegado a tener un conocimiento efectivo y temporáneo de los mismos que les hubiera permitido ejercitar su derecho de defensa; y ello, incluso si tales actos presentaran irregularidades en su práctica (SSTC 78/1993, de 1 de marzo, 227/1994, de 18 de julio, y 160/1995, de 6 de noviembre, entre otras). En efecto, no puede resultar acreedor de la protección del amparo constitucional quien contribuyó de manera activa o negligente a causar la indefensión de la que se queja al no comparecer en un procedimiento del que tenía conocimiento por cauces diferentes del emplazamiento personal, o del que habría podido tener noticia si se hubiera comportado con una mínima diligencia (STC 6/2003, de 20 de enero, FJ 4)*²⁰⁰.

De la jurisprudencia citada, se observa el diferente tratamiento que los Tribunales realizan de la notificación edictal del acto administrativo según se trate de tributos o de sanciones, toda vez que en los primeros interviene la negligencia del contribuyente en el cumplimiento de la obligación de notificar el cambio de domicilio, expuesto en el art. 48.3 LGT, exigiéndose de las AAPP, en el caso de las segundas un mayor esfuerzo a la hora de practicar las mismas.

Abrimos un breve paréntesis, dentro de este apartado dedicado a la notificación edictal, para referirnos a la posibilidad de dar publicidad, desde las Administraciones tributarias, mediante la exposición y anuncio en el BOE de listados de deudores por

¹⁹⁹ En el mismo sentido STC 55/2003.

²⁰⁰ Resulta de especial interés, también, sobre la cuestión suscitada, la Resolución del TEAC de 15 de octubre de 2018, donde sobre una notificación realizada a un administrador ya cesado, pero que figuraba como tal en el Registro Mercantil, dicta como válida la notificación practicada, toda vez que: *“La consecuencia de la notificación hecha por un tercero de buena fe, la Administración Tributaria, a quien figura en el Registro Mercantil como administrador, no surte ningún efecto de responsabilidad para el administrador sino que las consecuencias son para la entidad. Por lo tanto no se trata de que el administrador responda frente a terceros, sino que es la propia entidad la que, en aras del principio de confianza del tercero, en este caso la Administración que notifica a quien en el Registro aparece como representante, no puede negarse a asumir las consecuencias de esa notificación efectuada de buena fe, es decir, en el presente caso, a considerarla integrada en el sistema de DEH. Por ello, la notificación ha de reputarse correcta y desplegarse en relación con la sociedad sus efectos propios.»*

cantidades superiores al millón de euros, en período ejecutivo de ingreso, así como la reseña de las sentencias condenatorias firmes y no recurribles por delitos contra la Hacienda Pública. Esta facultad, ofrecida por la modificación que de la LGT realizó la Ley 34/2015, busca, según la exposición de motivos de la propia Ley: *“la orientación de la lucha contra el fraude fiscal a través del fomento de todo tipo de instrumentos preventivos y educativos que coadyuven al cumplimiento voluntario de los deberes tributarios, en la promoción del desarrollo de una auténtica conciencia cívica tributaria así como en la publicidad activa derivada de la transparencia en la actividad pública en relación con la información cuyo conocimiento resulte relevante.”*

El art. 42 de la LPACAP ha modificado sustancialmente el régimen de las notificaciones en papel, al señalar que:

1. Todas las notificaciones que se practiquen en papel deberán ser puestas a disposición del interesado en la sede electrónica de la Administración u Organismo actuante para que pueda acceder al contenido de las mismas de forma voluntaria.

2. Cuando la notificación se practique en el domicilio del interesado, de no hallarse presente éste en el momento de entregarse la notificación, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona mayor de catorce años que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad²⁰¹. Si nadie se hiciera cargo de la notificación, se hará constar esta circunstancia en el expediente, junto con el día y la hora²⁰² en que se intentó la notificación, intento que se repetirá por una sola vez y en una hora distinta dentro de los tres días siguientes²⁰³. En caso de que el primer intento de notificación se haya realizado

²⁰¹ EL TS había invalidado, anteriormente, aquellas en las que no se identificaba correctamente a quien la recibía (Sentencias de 11 de diciembre de 2.001 -rec. núm. 449/1996, FJ 2º-), o sin que constase su relación con el destinatario (Sentencia de 30 de octubre de 2.009 -rec. núm. 7914/2003, FJ 4º-).

²⁰² No resultaría necesario indicar la hora del intento cuando el domicilio es desconocido o incorrecto para el notificador, tal y como expresa el TS en Sentencia de 26 octubre de 2015 (rec. núm. 2477/2014).

²⁰³ Ya el TS, en Sentencia de 28 de octubre de 2004 (rec. núm. 70/2003), había determinado que entre un intento y otro debe mediar un plazo razonable (al menos un día, y una diferencia horaria de una hora), incidiendo en la cuestión la Sentencia de 10 de noviembre de 2004 (rec. núm. 4/2003), donde en su FJ 3º dispone: *“Pero es que además esta Sala, estima, adecuada la doctrina de la Sala de Instancia, pues de un lado, tratándose cual se trata de interpretar una norma que regula el régimen de las notificaciones, su aplicación ha de tratar de posibilitar, que se consiga el fin de la notificación, que ésta llegue al interesado, y si un día no estaba en el domicilio en las primeras horas de la mañana se ha de posibilitar, que la segunda notificación sea en franja horaria distinta, por ejemplo, al final de la mañana, y de otro, porque esa interpretación la exige en parte la norma, cuando dice, dentro de los tres días y en hora distinta, pues, si al Legislador le hubiese dado igual el horario concreto, debía haberse limitado a decir, que la segunda notificación se practicará en el día siguiente o en el otro, y no dice eso, sino que dice, dentro de los tres días en hora distinta, y hora distinta a efectos de notificación, no es a 9,30 horas cuando la anterior se había realizado a las 10 horas, aunque ciertamente las nueve y las diez sean horas distintas según el*

antes de las quince horas, el segundo intento deberá realizarse después de las quince horas y viceversa, dejando en todo caso al menos un margen de diferencia de tres horas entre ambos intentos de notificación. Si el segundo intento también resultara infructuoso, se procederá en la forma prevista en el artículo 44.

3. Cuando el interesado accediera al contenido de la notificación en sede electrónica, se le ofrecerá la posibilidad de que el resto de notificaciones se puedan realizar a través de medios electrónicos.

En la notificación tributaria se informará sobre los recargos, la repercusión de las costas, y las opciones que tiene el deudor ante el acto administrativo, y que van desde el pago, el fraccionamiento o aplazamiento de la deuda, a la suspensión o la impugnación. Esto es importante, toda vez que los Tribunales se han manifestado rigurosos a la hora de exigir todas las menciones en cuanto al contenido que se señalan en los artículos 70 y 71 del Reglamento General de Recaudación. La modernización de la sociedad en las TIC²⁰⁴ está repercutiendo también de manera muy positiva en los procedimientos administrativos, así permiten, previa conformidad del interesado, la notificación de los actos administrativos por vía telemática.

El acto notificador únicamente despliega sus efectos cuando la notificación se realiza conforme a las directrices marcadas en la ley, si bien *“tal rigor procedimental no tiene su razón de ser en un exagerado formulismo, sino en constituir una pieza clave para la proscripción de la indefensión y la garantía del derecho a la tutela judicial efectiva que consagra el art. 24 CE”*²⁰⁵. Y, aun así, cumpliéndose todos los requisitos fijados por la Ley, los tribunales se mantienen fundamentalistas a la hora de defender al contribuyente y evitarle cualquier atisbo de indefensión²⁰⁶.

Como no puede ser de otra manera, la jurisprudencia ha venido señalando, de forma unánime, en sus pronunciamientos que la falta de notificación de la liquidación o

Diccionario, pues esas horas distintas, se han de entender a los efectos de la notificación, de las que se practican en distintas franjas horarias, como pueden ser, mañana, tarde, primeras horas de la mañana o de la tarde”.

²⁰⁴ Tecnología de la Información y la Comunicación.

²⁰⁵ FJ 5º de la STC 291/2000. A mayor abundamiento SSTC 113/2006 y 46/2008.

²⁰⁶ En este sentido STS de 13 de mayo de 2015 (rec. núm. 3524/2014), en la que el Tribunal, aun entendiéndose que el mes de agosto es hábil para practicar notificaciones, y de que estas se han intentado correctamente antes de notificar por comparecencia en el Boletín, anula tal notificación al entender razonable que el recurrente alegue indefensión al encontrarse de vacaciones en tal fecha.

de la providencia de apremio invalidan las actuaciones posteriores del procedimiento²⁰⁷.

Pero no siempre, ni cualquier defecto, anula el procedimiento, así la STS de 19 de mayo de 2.000 (rec. núm. 5908/1994) se postula sobre el hecho de que la falta de notificación puede ser un defecto subsanable (no causa de nulidad), y el TC, en Sentencia 78/1999, afirma que la notificación defectuosa no siempre produce vulneración del artículo 24 de la CE, únicamente cuando tal defecto impide el cumplimiento de su finalidad, que es la de comunicar la resolución de manera que permita al obligado ejercer su derecho de oposición a la misma, señalando la STS de 7 de mayo de 2009 (rec. núm. 7637/2005), en su FJ 4º, que: *“lo relevante, pues, no es tanto que se cumplan las previsiones legales sobre cómo se llevan a efecto las notificaciones, sino el hecho de que los administrados lleguen a tener conocimiento de ellas. Por eso, cuando se discute acerca del cumplimiento de las formalidades legales, sobre el cómo han de hacerse las notificaciones, lo decisivo no es que se cumplan esas previsiones legales, sino que efectivamente el sujeto pasivo tenga o haya podido tener conocimiento efectivo del acto notificado.”*

En cualquier caso, las notificaciones defectuosas surtirán efectos a partir del momento en que el sujeto pasivo:

1. Se dé expresamente por notificado.
2. Interponga cualquier tipo de recurso ante el acto que se le notifica.
3. Efectúe el ingreso de la deuda.
4. Transcurra el plazo de seis meses desde que fue practicada la misma, siempre que contenga el texto íntegro del acto, y el interesado no haya solicitado en este plazo la emisión de una nueva notificación²⁰⁸.

La Ley 39/2015 ha traído dos importantes novedades en el cómputo de los plazos de la notificación administrativa, así se prevé la posibilidad de que el cómputo de los plazos pueda ser realizado por horas²⁰⁹ y la declaración de los sábados como días inhábiles²¹⁰, en un acercamiento al cómputo de los plazos fijado en el ámbito judicial.

²⁰⁷ Por todas STSJ de Madrid de 12 de diciembre de 2008.

²⁰⁸ En este sentido STS de 12 de enero de 2.012 (rec. núm. 73/2009), que rectifica la de la que trae causa, en la que se confirmaba la caducidad.

²⁰⁹ Art. 30.1 LPACAP.

²¹⁰ Art. 30.2 LPACAP.

2.1.2.1. Especial referencia a la Notificación Electrónica

No estaría completo este Capítulo sin dedicar una especial mención a la notificación electrónica, por lo que de novedoso ha supuesto para los Ayuntamientos. Ésta ha contribuido a un avance importante en la modernización de la Administración, y es un procedimiento imparabile en la comunicación con los ciudadanos, combatiendo, mediante la aplicación de las nuevas tecnologías, el retraso que las notificaciones suelen provocar en los procedimientos administrativos, y permitiendo culminar el proceso de una forma más eficiente y económica.

El art 96 LGT establece el mandato de que la Administración tributaria promoverá la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias. De conformidad con lo cual vemos que el imperativo que se recoge es el de promover, si bien no se especifica la obligación en la LGT de incorporar tales técnicas de manera tan clara y directa como sí ocurre en la LPACAP, que rige supletoriamente²¹¹. Así se desprende también de lo señalado en el punto 2, del citado artículo cuando dice *“cuando sea compatible con los medios técnicos de que disponga la Administración tributaria, los ciudadanos podrán relacionarse con ella para ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos con las garantías y requisitos previstos en cada procedimiento”*.

Para los administrados, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 14 LPACAP, la utilización de la notificación electrónica puede ser un derecho o una obligación²¹², por lo

²¹¹ Señalan DELGADO GARCIA y OLIVER CUELLO que como se trata de un deber genérico no se concreta ni la intensidad cuantitativa ni cualitativa, por lo que su implantación dependerá de otros factores. “Las tecnologías informáticas y telemáticas en la nueva Ley General Tributaria”. *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* número 125/2005. Págs. 41 a 74.

²¹² El Real Decreto 1/2010, de 8 de enero, de modificación de determinadas obligaciones tributarias formales y procedimientos de aplicación de los tributos y de modificación de otras normas con contenido tributario, introdujo un art. 115 bis en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, según el cual, cada Administración tributaria podría acordar la asignación de una dirección electrónica para la práctica de notificaciones a los obligados tributarios que no tuvieran la condición de persona física, así como a las personas físicas que pertenecieran a colectivos que, por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados, tuvieran garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.

que los Ayuntamientos están obligados a facilitar este derecho mediante alguna de las siguientes fórmulas:

1. Mediante la dirección electrónica habilitada
2. Por comparecencia electrónica, entendiéndose ésta como el acceso por el interesado, debidamente identificado, al contenido de la actuación administrativa correspondiente a través de la sede electrónica del órgano u organismo público actuante.
3. Con la ayuda de otros medios, siempre que quede constancia de la recepción por el interesado, con expresión de la fecha y hora en que se recibe, y de manera que quede reflejado quien la recoge.

De lo expresado, se observa la importancia de identificar a la persona que envía la notificación, así como la de quien accede o la recibe²¹³, llegamos, en este punto a la firma electrónica. Entendiéndose ésta, en su concepción jurídica, como el equivalente electrónico de la firma manuscrita, donde una persona acepta el contenido de un mensaje electrónico a través de cualquier medio electrónico válido²¹⁴.

La firma electrónica cuenta con diferentes técnicas para autenticar un documento, así:

1. Código secreto o de ingreso: es la necesidad de una combinación determinada de números o letras, que son sólo conocidas por el dueño del documento, es el PIN (Personal Identification Number).
2. Métodos basados en la Biometría: se realiza el acceso al documento mediante mecanismos de identificación física o biológica del usuario o dueño del documento. La forma de identificación consiste en la comparación de características físicas de cada persona con un patrón conocido y almacenado en una base de datos. Los lectores biométricos identifican a la persona por lo que es (manos, ojos, huellas digitales y voz).

²¹³ No sólo para que quede constancia de su recepción, sino y también, como medida de seguridad de que no pueda resultar accesible a terceros.

²¹⁴ El art. 3 de la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica, define la firma electrónica como *el conjunto de datos en forma electrónica, consignados junto a otros o asociados con ellos, que pueden ser utilizados como medio de identificación del firmante*. La Directiva 1999/93/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de diciembre de 1999, por la que se establece un marco comunitario para la firma electrónica, establece la firma electrónica como datos anexos a otros datos y que son utilizados como medio de autenticación.

En el perfeccionamiento del cifrado de mensajes, llegamos a lo que se conoce como criptografía. Esta consiste en un sistema de codificación de un texto con claves de carácter confidencial y procesos matemáticos complejos, de manera que para el tercero resulta incomprensible el documento si desconoce la clave decodificadora, que permite ver el documento en su forma original. De lo expuesto, surgen dos tipos de criptografía:

1. *De clave secreta o simétrica*: las partes en los dos procesos de cifrado y descifrado comparten una clave común previamente acordada. Debe ser conocida solamente por ambas partes para evitar que un tercero ajeno a la operación pueda descifrar el mensaje transmitido y de esa forma haga caer toda la seguridad del sistema.

2. *De clave asimétrica o de doble clave*, clave pública y clave privada²¹⁵. Es el sistema sobre el que se instrumentalizan las firmas electrónicas en la actualidad. Tal y refleja su nomenclatura, el sistema posee dos claves: una de ellas sólo es conocida por el autor del documento y la otra puede ser conocida por cualquier persona. Y si bien esas dos claves se encuentran relacionadas matemáticamente mediante un algoritmo, no es posible por medio de la clave pública conocer la clave privada, por lo menos en los estándares tecnológicos actuales.

Las AAPP admiten, en sus relaciones con los ciudadanos, los sistemas de firma electrónica adecuados a la Ley 59/2003²¹⁶.

Por su parte el art. 96.5 LGT, donde se determinan los requisitos de las actuaciones realizadas, regula que los documentos emitidos por medios electrónicos, informáticos o telemáticos por la Administración tributaria, o los que ésta emita como copias de originales almacenados por estos mismos medios, así como las imágenes electrónicas de

²¹⁵Este sistema fue creado por investigadores de la Universidad de Stanford en 1976.

²¹⁶ En cuanto a la creación de la firma electrónica el art. 24 de la Ley 59/2003 establece que un dispositivo seguro de creación de firma es un dispositivo de creación de firma que ofrece, al menos, las siguientes garantías: **a)** Que los datos utilizados para la generación de firma pueden producirse sólo una vez y asegura razonablemente su secreto. **b)** Que existe una seguridad razonable de que los datos utilizados para la generación de firma no pueden ser derivados de los de verificación de firma o de la propia firma y de que la firma está protegida contra la falsificación con la tecnología existente en cada momento. **c)** Que los datos de creación de firma pueden ser protegidos de forma fiable por el firmante contra su utilización por terceros. **d)** Que el dispositivo utilizado no altera los datos o el documento que deba firmarse ni impide que éste se muestre al firmante antes del proceso de firma.

los documentos originales o sus copias, tendrán la misma validez y eficacia que los documentos originales, siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad y conservación y, en su caso, la recepción por el interesado.

En relación al cómputo de los plazos, el registro electrónico del Ayuntamiento se registrará por la fecha y hora oficial de la sede electrónica de acceso, de la que le deberá quedar constancia al contribuyente, y que permitirá la presentación de documentos todos los días del año durante las veinticuatro horas. La sede de cada Administración u Organismo determinará los días que se consideran inhábiles a los efectos del cómputo de plazo, y en el que la presentación realizada en tal fecha se entenderá producida el primer día hábil siguiente.

La notificación puede ir dirigida al obligado o a su representante, a estos efectos los arts. 5 y 6 de la LPACAP regulan la figura de la representación y del Registro Electrónico de Apoderamientos, que permite, por medios electrónicos, gestionar las representaciones que los interesados en los procedimientos realicen a terceros. Los apoderamientos pueden ser globales, o referirse a un único trámite, pudiendo en cualquier momento ser revocados, o modificados en cuanto a su vigencia.

El documento electrónico resultante de la consulta realizada en el Registro Electrónico de Apoderamientos, que se incorporará al expediente, acreditará la representación.

Los efectos de la notificación se despliegan en el instante en que se produzca el acceso a su contenido, entendiéndose rechazada cuando hayan transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin que se acceda a la misma²¹⁷.

Cuestión importante es la que resuelve el punto 7 del art. 41 LPACAP, que señala que cuando el interesado recibiera distintas notificaciones deberá estarse, en cuanto al término de plazos, a la fecha de la recibida en primer lugar²¹⁸.

²¹⁷ Art. 43.2 LPACAP.

²¹⁸ Esta cuestión estaba siendo resuelta por los tribunales en la afirmación de que dos fechas de notificación diferentes podrían inducir a error, y que debería tomarse, a efectos de plazos, la más beneficiosa para el contribuyente, en este sentido SAN de 19 de abril de 2.018 (rec. núm. 742/2015). Téngase en cuenta, que pese a la fecha de la Sentencia, los hechos juzgados los son bajo la perspectiva de la anterior Ley de Procedimiento Administrativo, pues se refieren a actuaciones del año 2012. Así, y ya bajo el prisma de la nueva LPACAP el TS, en Sentencia de 12 de febrero de 2.020 (rec. núm. 2587/2016), señala que la eficacia de la notificación recae sobre la primera practicada.

2.1.3 Motivos de oposición a la providencia de apremio

Procede ahora analizar los motivos de impugnación que contra la providencia de apremio se pueden invocar, siendo estos los que se recogen en el artículo 167.3 LGT, donde: “*Contra la providencia de apremio sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:*”

- a) *Extinción total de la deuda o prescripción²¹⁹ del derecho a exigir el pago.* Y si bien la causa más usual será la de argumentar que se ha procedido al abono de la deuda, se incluyen también en este apartado otros como la compensación²²⁰, o la prescripción del derecho del Ayuntamiento a exigir el pago. Ocurre en ocasiones que el pago se ha realizado de manera no reglamentaria, mediante transferencia o ingreso en una cuenta de la Entidad no habilitada a este fin, o sin que de los datos proporcionados sea posible la identificación del deudor²²¹. Procede, sin embargo, la anulación de la providencia de apremio emitida cuando demostrado el pago por el deudor, el retraso es originado por la entidad bancaria, así, Resolución del TEAC de 23 de marzo de 2.018.
- b) *Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.* Parecería innecesario comentar que, para que dicha causa prosperase, el aplazamiento o fraccionamiento de la deuda debería haber sido solicitado antes de la finalización del período voluntario de ingreso, pero hasta esta cuestión ha tenido que ser aclarada por el TS, Sentencia de 11 de julio de 2002 (rec. núm. 4514/1997). *A sensu contrario*, siendo la solicitud realizada en tiempo y forma, el Ayuntamiento deberá proceder a anular la providencia de apremio dictada, incluyéndose en esta situación aquellos expedientes cuya denegación de aplazamiento o fraccionamiento ha sido recurrida, sin que se

²¹⁹ Matizando el TEAC, en Resolución de 12 de septiembre de 2007, que la prescripción que aquí se analiza es la que discurre entre la notificación de la liquidación y la de la notificación de la providencia de apremio, no debiendo entrarse a analizar el derecho, o no, a liquidar.

²²⁰ Advirtiéndose que la compensación ha debido ser realizada, no sirviendo a este propósito la simple solicitud de esta, SAN de 15 de julio de 2002 (rec. núm. 325/2000).

²²¹ La implementación del C60 ha originado que esta incidencia haya prácticamente desaparecido de la esfera de la recaudación municipal.

haya dictado resolución al recurso, como manifiesta la STS de 13 de noviembre de 2003 (rec. núm. 6673/1998)²²². La STS de 18 de julio de 2011 (rec. núm. 4152/2008) confirma la posibilidad de dictar la providencia de apremio toda vez que no se haya constituido la garantía ofrecida en plazo. En cuanto a la suspensión, señalar la posibilidad que la suspensión obtenida en la vía administrativa puede ser prolongada a la vía judicial, siempre y cuando se solicite en esta última, y con la condición de que se traslade la resolución a la primera²²³, y la nulidad del procedimiento que se produce cuando se inicia el apremio sin notificar expresamente el fin de la suspensión acordada²²⁴.

- c) *Falta de notificación de la liquidación.* Remitiéndonos, en cuanto a su práctica y requisitos, a lo ya manifestado en esta misma obra, y recordando que si bien nos encontramos ante un motivo claro de impugnación del procedimiento, por la indefensión que la falta de notificación de la liquidación supone para el interesado, no siempre la notificación defectuosa produce la vulneración expuesta en el art. 24 CE, así STC 78/1999, donde se señala que ésta vulneración se produce únicamente cuando tal defecto impide el cumplimiento de su finalidad, que es la de comunicar la resolución de manera que permita al obligado ejercer su derecho de oposición a la misma

²²² Sobre esta cuestión, comentar Resolución de 29 de septiembre de 2016, del TEAC, donde señala la procedencia de la Providencia de Apremio si solicitada la suspensión en período voluntario, ésta no contenía compromiso de garantía, circunstancia que no fue subsanada, o lo fue transcurrido el plazo concedido, así establece en su FJ 7º que: “*En definitiva, del precepto analizado no cabe sino concluir que si el solicitante no atiende en plazo el requerimiento su solicitud ha de tenerse como no presentada, del mismo modo que el precepto ordena que cuando el requerimiento de subsanación haya sido objeto de contestación en plazo pero no se entiendan subsanados los defectos observados, procederá la denegación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, sin que sean exigibles, por tanto, requerimientos posteriores. Sobre la no atención en plazo del requerimiento de subsanación se ha pronunciado este Tribunal Central en su resolución de 27 de enero de 2010 (RG 1106/2009) –confirmada por sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de noviembre de 2011 (Rec. núm. 207/2010) y por sentencia del Tribunal Supremo de 23 de enero de 2015 (Rec. núm. 437/2012)-, considerando ajustada a derecho la providencia de apremio dictada por la Administración en un supuesto en el que el interesado contestó al requerimiento fuera de plazo y de manera incompleta.*”

²²³ Así lo establece el TS en Sentencia de 19 de noviembre de 2020 (rec. núm. 6226/2018), cuando en su Punto 3º dice. “*La carga que establece ese precepto (alude al art. 233.9 LGT) tiene la finalidad de poner en conocimiento la existencia de un proceso judicial en que se ha pedido, en el primer escrito procesal, la suspensión del acto administrativo en él impugnado, con el objetivo de impedir que, entre tanto se sustancia y resuelve el incidente cautelar, pueda ejecutarse el acto antes de adoptarse la decisión judicial*”.

²²⁴ Entre otras, STS de 14 de abril de 2010 (rec. núm. 15/2005).

En el mismo sentido, STS de 7 de mayo de 2009 (rec. núm. 7637/2005), FJ 4º: *“lo relevante, pues, no es tanto que se cumplan las previsiones legales sobre cómo se llevan a efecto las notificaciones, sino el hecho de que los administrados lleguen a tener conocimiento de ellas. Por eso, cuando se discute acerca del cumplimiento de las formalidades legales, sobre el cómo han de hacerse las notificaciones, lo decisivo no es que se cumplan esas previsiones legales, sino que efectivamente el sujeto pasivo tenga o haya podido tener conocimiento efectivo del acto notificado”*. En cualquier caso, la prueba de que la notificación fue practicada corresponde a la Administración, STS de 13 de marzo de 1998 (rec. núm. 1164/1992).

- d) *Anulación de la liquidación*. Toda vez que la anulación del acto que es objeto de ejecución se transmite a la ejecución en sí, que pierde el objeto, o planteado de manera más breve: si cesa la causa terminan con ella sus efectos. Sin embargo, y siguiendo a GARCÍA MARTÍNEZ²²⁵ *“Al respecto se ha planteado la cuestión de la extensión de los efectos que la declaración de nulidad debe tener sobre el procedimiento ejecutivo de recaudación. En algún caso, alguna resolución de los tribunales ha considerado que los efectos de la anulación de la liquidación quedan limitados a los actos dictados en el procedimiento recaudatorio que no sean firmes. Es decir, que la anulación de la liquidación no provocaría la anulación de todos los actos dictados en la vía de apremio, si estos actos devienen firmes y consentidos, por no haber sido impugnados en tiempo y forma”*²²⁶. Sin embargo, otras resoluciones judiciales consideran que la anulación de la liquidación anula también *“<<todos los actos>> que traigan causa del acto de liquidación anulado, con independencia de la eventual firmeza de estos otros actos del procedimiento recaudatorio”*²²⁷.

²²⁵ GARCÍA MARTÍNEZ, Andrés, “Los motivos de oposición a la providencia de apremio”, *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, núm. 421, abril 2.018, pág. 131.

²²⁶ Como ocurrió en la Resolución del TEAR de Castilla-La Mancha de 30 de octubre de 2013 en la que se desestimó la anulación de actos posteriores que fueran causa de la liquidación originaria, ya que *“<<estaríamos ante actos firmes, pues no consta que frente a dichos actos de recaudación se haya interpuesto reclamación alguna ante este tribunal, por lo que no es posible su anulación a través de la ejecución de fallo del tribunal”*.

²²⁷ En este sentido puede verse la STSJ Castilla-la Mancha de 12 de febrero de 2016 (rec. Núm. 7/2014) que afirma que, si la deuda tributaria es ejecutiva y, por tanto, pueden dictarse actos de ejecución, si se

- e) *Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada.* Parece claro que el error en la identificación debe provocar la nulidad de pleno derecho del acto, y así lo dispone no sólo este artículo de la LGT, sino el propio TS en Sentencia de 16 abril de 1.998 (rec. núm. 6503/1992) que en su FJ 5º señala: “*Además, la providencia de apremio incide en otra causa de anulación que es la prevista en la letra e), del artículo 137 de la Ley General Tributaria, consistente en <<defecto formal en la certificación o documento que inicie el procedimiento>>, pues es incuestionable que el Ayuntamiento de El Puerto de Santa María ha incurrido en un <<error in persona>>... luego todo el procedimiento ejecutivo debe ser anulado*”.

De la numeración realizada, y del tenor literal del artículo²²⁸, se desprende el carácter que esta relación tiene de *numerus clausus*; tal y como ha venido señalando tanto el Tribunal Constitucional²²⁹, como el Tribunal Supremo, así este último, en Sentencia de 14 de diciembre de 2000 (rec. núm. 1910/1995), señala en su FJ 3º señala: “*La doctrina de esta Sala tiene sentado, con reiteración, que <<la providencia de apremio no puede ser atacada por los motivos que pudieran haberlo sido (y no lo fueron) contra la liquidación, sino exclusivamente por los que, con carácter tasado, señala el artículo 137 de la LGT y repite el artículo 95.4 del RGR, de manera que cualquier otra impugnación que no esté fundada en ellos debe ser rechazada de plano>>, pues << no pueden ser trasladadas a la fase de ejecución las cuestiones que debieron solventarse en la fase declarativa, por lo que el administrado no puede oponer frente a la correspondiente providencia de apremio motivos de nulidad o de anulación afectantes a la propia*

anula el acto originario de liquidación, se anulan también todos los actos que traigan causa del acto anulado, ello con independencia de su actual firmeza. El tribunal se apoya en el artículo 66.5 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión, a cuyo tenor, << Cuando la resolución estime totalmente el recurso o la reclamación y no sea necesario dictar un nuevo acto, se procederá a la ejecución mediante la anulación de todos los actos que traigan su causa del anulado y, en su caso, a devolver las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora>>. Para el tribunal, la aplicación de este precepto supone la anulación de <<todos los actos>> que traigan causa del acto anulado con independencia de que los mismos sean o no firmes. No obstante, en nuestra opinión, en aras de la seguridad jurídica cuando se trate de actos firmes, se debe acudir a la revisión de oficio por nulidad de pleno derecho o la revocación de los mismos.”

²²⁸ Obsérvese que indica “sólo” serán admisibles.

²²⁹ Auto 255/2001 y Sentencia 42/2012.

liquidación practicada, sino sólo los referentes al cumplimiento de las garantías inherentes al propio proceso de ejecución, que se traducen en los motivos tasados de oposición determinados en los artículos 137 de la LGT y 95.4 del RGR>>.”

Ello no es óbice, como en tantas ocasiones ocurre, para que el propio Tribunal declare que la impugnación de la providencia de apremio también puede ser intentada por causa distinta a las expuestas en el art. 167.3 LGT, como acontece en el supuesto que motiva la STS de 25 de abril de 1.998 (rec. núm. 8653/1992), y que se basa en la pretendida nulidad de pleno derecho de la liquidación que originó la providencia de apremio que se impugna²³⁰.

El mismo Tribunal intenta armonizar ambas posturas, y recuperar este criterio comentado, más flexible y propicio al administrado, así en STS de 22 de julio de 2005 (rec. núm. 136/2000), se señala que, como excepción, y sólo en determinados supuestos, sí puede pretenderse con el recurso contra la providencia de apremio la anulación de la liquidación apremiada; en planteamiento garantista, de manera que pueda impugnarse la liquidación en este momento del procedimiento, siempre que no haya podido haberse intentado con anterioridad, al haberse practicado la notificación de la misma por comparecencia.

GALLEGO OTERO se suma al debate²³¹, señalando que la limitación de los supuestos de impugnación a la providencia de apremio responde a *“la necesidad funcional inherente a todo procedimiento de ejecución de depurar en él todo debate respecto a la legalidad del crédito en cuya virtud se actúa, reduciéndolo a las cuestiones relativas a la procedencia del mismo procedimiento y la concurrencia de los actos dictados en su desarrollo.*

²³⁰ Sobre esta cuestión PEREZ DE LA VEGA, L.M., *La iniciación del procedimiento de apremio de las deudas tributarias*, Lex Nova, Valladolid, 1998, pág. 310, plantea que: *“sobre el carácter tasado o de numerus clausus de los motivos de oposición mucho se ha escrito y discutido por la doctrina y la jurisprudencia. La doctrina se ha mostrado mayoritariamente contraria a una enumeración cerrada, ampliándola con otras causas que respondan a los mismos fundamentos que las recogidas en el art. 138 de la LGT –actualmente 167.3-, o deriven de la propia naturaleza del procedimiento ejecutivo. En la jurisprudencia sin embargo se pueden observar dos posturas al respecto, es decir, existe bastante jurisprudencia favorable a la ampliación de los motivos de oposición, y también en sentido opuesto a dicha ampliación”*. En el mismo sentido STS de 9 de diciembre de 1996 (rec. núm. 1493/1994) y STSJ del País Vasco 211/2001 (rec. núm. 1313/1998), donde en su FJ 2º analiza la jurisprudencia dictada sobre esta cuestión.

²³¹ GALLEGU OTERO Julio Luis, “Comentarios art. 71 RGR”, en APARICIO PÉREZ, Antonio (Coordinador), *Comentarios al Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, especial referencia a la Administración Local*, La Ley, Madrid, 2006. pág. 507.

Si bien, como señala GARCÍA MARTÍNEZ: *“Evidentemente, y aun admitiendo una interpretación flexible de los motivos de oposición a la providencia de apremio, está claro que tales motivos deben ser limitados y que el fundamento de esta limitación radica en la posibilidad real que ha tenido el obligado tributario de impugnar la liquidación cuando ésta aún se hallaba en período voluntario de recaudación, fundándose en cualquier vicio determinante de su nulidad o anulabilidad. Esta limitación de oposición a los motivos que no hayan podido determinarse en la fase de determinación de la deuda, tiene lugar porque el legislador es consciente del posible ánimo dilatorio del contribuyente en la oposición al procedimiento de apremio, ya que la cuestión relativa a la determinación de la deuda tributaria, en principio, no puede permanecer abierta también en esta fase de la recaudación ejecutiva de la misma²³²”*.

En Sentencia de 30 de octubre de 2009 (rec. 2574/2003) el TS dictó Resolución apartándose de su propio criterio, sobre la nulidad de pleno derecho, pero tal vez dentro de los límites de armonización que hemos señalado, y analizando los efectos de la inconstitucionalidad decretada sobre la Ley que propició las liquidaciones, recurridas en su momento, observa, en su FJ 4º: *“En esta situación, y aunque choque con la jurisprudencia de la Sala, que admite alegar en el apremio la nulidad de pleno derecho del acto, la tesis de la parte recurrente ha de decaer, pues entenderlo de otro modo desnaturalizaría la decisión del Tribunal Constitucional, máxime cuando los términos que utiliza son lo suficientemente expresivos al incluir dentro de las situaciones susceptibles de revisión, sólo aquellas que <<no hayan adquirido firmeza al haber sido impugnadas en tiempo y forma y no haber recaído todavía una resolución administrativa o judicial firme sobre las mismas>>, sin que, por tanto, la circunstancia de que la cantidad haya sido o no ingresada sea relevante.”*

Matizamos como motivo de oposición el contemplado en el punto b), del citado 167.3 LGT, cuando se refiere a solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en período voluntario, pues si bien el punto 5 indica claramente que la mera presentación impedirá el inicio del período ejecutivo, el punto 2²³³ señala que no pueden ser objeto de

²³² GARCÍA MARTÍNEZ, Andrés, “Los motivos de oposición a la providencia de apremio”, *op. cit.* pág. 122.

²³³ Según redacción dada por el apartado siete del artículo único de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

aplazamiento o fraccionamiento:

- a. Aquellas cuya exacción se realice por medio de efectos timbrados.
- b. Las correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta, salvo en los casos y condiciones previstos en la normativa tributaria.
- c. En caso de concurso del obligado tributario, las que, de acuerdo con la legislación concursal, tengan la consideración de créditos contra la masa.
- d. Las resultantes de la ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado reguladas en el título VII de esta Ley.

Resulta así, toda vez que el tratamiento que debemos darle a estas solicitudes es el de inadmitirlas, por lo tanto no deben tener consecuencias en el procedimiento, al ser equiparadas con la no presentación, y, por lo tanto, tal solicitud no puede constituirse como motivo de oposición a la providencia de apremio.

Como hemos advertido, la falta de notificación de la liquidación es motivo de impugnación de la providencia de apremio, y sobre el particular merece la pena referirse a la notificación edictal de los padrones, recordando el Tribunal Supremo, Sentencia de 7 de febrero de 1997 (rec. núm. 3158/1991) que esta forma de notificación sólo es válida cuando existe una “*sustancial identidad*” entre la liquidación inicialmente notificada y el recibo cuya notificación se pretende utilizando la fórmula prevista en el artículo 102.3 de la LGT.

2.2. La suspensión del procedimiento de apremio

Dice LUCHENA MOZO²³⁴ que se puede definir la suspensión del procedimiento de apremio como: “*aquella detención que experimenta en su avance merced a causas exteriores a él, y que, transcurrido el tiempo, o bien desaparecen volviendo a reanudarse dicho avance, o bien son sustituidas por otras que producen la extinción definitiva del proceso*”. De su regulación legal, es fácil concebir tal suspensión como la aportación de una medida cautelar, eso sí de naturaleza y concesión automática siempre que el solicitante cumpla con los requisitos señalados, que proteja la ejecutividad de los actos administrativos, garantizando al mismo tiempo los derechos de los administrados.

En cuanto a su naturaleza, señalar como características de la suspensión en el procedimiento administrativo de apremio, las siguientes:

- A. El principio de ejecutividad de los actos administrativos no es incompatible con el derecho a obtener la tutela efectiva de jueces y tribunales, en el ejercicio de sus derechos²³⁵, y encuentra su amparo legal en el artículo 103 de la CE²³⁶.
- B. La propia tutela judicial efectiva exige la existencia de una tutela cautelar, de manera que la ejecutividad del acto esté sometida a control judicial²³⁷.
- C. Que la petición de suspensión de un acto administrativo, en incidente cautelar de suspensión, veda la posibilidad de ejecución del acto antes de que se pronuncie sobre ella el Tribunal.
- D. Concurriendo además la peculiaridad, en materia tributaria, que la actuación de presentar la garantía habilita por sí misma la obtención de la suspensión, en la idea de que la ejecutividad de los actos pudiera ocasionar perjuicios a los contribuyentes, perjuicios que se entiende no concurren en la Administración al encontrarse garantizada la deuda, y los intereses que como compensación por el retraso en el pago se pueden exigir.

²³⁴LUCHENA MOZO, Gracia María, *La Suspensión del Procedimiento de Apremio*, Bosch, Barcelona, 2009. Ob. Pág. 9.

²³⁵Consagrado en el art. 24.1 de la Constitución Española.

²³⁶Donde, entre otros, se señala que la Administración se regirá por el principio de eficacia.

²³⁷Es la propia CE, art. 106.1, quien establece que la legalidad en las actuaciones de la Administración será controlada por los Tribunales.

Los artículos 165 LGT y 12 LGP regulan la suspensión del procedimiento de apremio, contemplando su procedencia ante:

1. La interposición de un recurso²³⁸ y por los restantes supuestos previstos en la normativa tributaria, en los términos señalados en el artículo 14 TRLRHL, y donde se establece que la interposición del recurso no suspenderá, sin más, la ejecución del acto impugnado. Así, para conseguir la suspensión pretendida, y por el tiempo que dure la sustanciación del recurso, se exigirá alguna de las garantías enumeradas en el artículo 224.2 LGT, esto es:
 - a. Depósito de dinero o valores públicos.
 - b. Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.
 - c. Fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para los supuestos que se establezcan en la normativa tributaria. A esos efectos, los Ayuntamientos deben regular si aceptan este tipo de fianza, y en qué condiciones, siendo lo habitual, caso de aceptarlas, que se refieran a deudas que no superen una determinada cantidad, que los avalistas estén al corriente de sus obligaciones tributarias con el Ayuntamiento, y que en la propia garantía se incluya la renuncia a los beneficios de excusión y división, consecuencia del carácter solidario de la fianza²³⁹. Otro requisito que suelen fijar los Ayuntamientos a los

²³⁸De reposición o reclamación económica administrativa, y por los motivos tasados en los arts. 167.3 y 170.3 LGT.

²³⁹ Recogiendo muchos municipios los criterios de constitución que se establecen para las actuaciones de la AEAT, mediante Orden EHA/3987/2005, de 15 de diciembre, por la que se desarrolla parcialmente el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, sobre requisitos de suficiencia de determinadas garantías aportadas para obtener la suspensión de la ejecución de los actos impugnados; que en su artículo único, que reproducimos por su interés, señala los requisitos de suficiencia de las garantías aportadas para obtener la suspensión de la ejecución de actos impugnados en vía administrativa, y que como es lógico está dictado para su aplicación por la AEAT, así:

Cuando la garantía consista en un certificado de seguro de caución, la condición de asegurador deberá recaer en una entidad en activo y debidamente autorizada por la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones para operar en España en el ramo del seguro de caución.

En el certificado que aporte el interesado deberán constar, como mínimo, los siguientes datos:

- a) Identificación completa de la entidad aseguradora.*
- b) Indicación de que la condición de asegurado la ostenta la Administración competente para suspender la ejecución de los actos impugnados.*
- c) Identificación completa de la persona o entidad que ostenta la condición de tomador del seguro.*

garantes es que sólo puedan actuar como tales, y respondiendo al criterio de reconocida solvencia, aquellos que sean titulares de un bien inmueble sito en el término municipal.

La garantía deberá cubrir el importe total de la deuda, así como los intereses de demora que genere la suspensión²⁴⁰; que se producirá de forma automática siempre que se haya procedido a garantizar la totalidad de la deuda. A estos efectos, los modelos normalizados de aval suelen incluir la expresión “*así como los intereses que se generen*” para cuyo cálculo nos remitiremos a la fecha del ingreso. Cuando la garantía se consigne en metálico es necesario acudir a la forma de cálculo establecida en el art. 25.3 del Real Decreto 520/2005, por lo que se debe incluir en la cantidad depositada los intereses correspondientes a un mes si la garantía se presenta al objeto de solicitar la suspensión de un recurso de reposición, o de seis meses si la vía de impugnación es la económico-administrativa y el procedimiento es el abreviado.

La solicitud de suspensión puede realizarse en el *iter* que se desarrolla entre el escrito que sirve para la interposición del recurso, o en cualquier momento posterior hasta que el mismo sea resuelto²⁴¹. Cuando a la solicitud de suspensión no se adjunte

d) Las indicaciones que, como mínimo, deberán constar en el contrato de seguro y que se mencionan en el apartado 1.2 siguiente.

En las cláusulas del contrato, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 8 de la Ley 50/1980, de 8 de octubre, del contrato de seguro, deberán constar, como mínimo, las siguientes indicaciones:

- 1. No podrá oponerse al asegurado ninguna excepción derivada de la relación del asegurador con el tomador del seguro, ni siquiera el impago de la prima.*
- 2. El asegurador se compromete a indemnizar al asegurado al primer requerimiento y acepta la ejecución de la garantía por el procedimiento administrativo de apremio.*
- 3. La vigencia del contrato se mantendrá hasta la fecha en la que la Administración autorice su cancelación. Para el caso de que dicho plazo fuera a exceder de 10 años, el tomador del seguro y el asegurador deberán estipular en el propio contrato de seguro que antes de que transcurra el citado plazo estipularán la prórroga automática del contrato de seguro, por plazos sucesivos de un año durante el tiempo que fuese preciso para mantener la vigencia de la garantía.*
- 4. El importe máximo del que responde el asegurador.*

Para admitir su validez y vigencia podrá solicitarse del Servicio Jurídico competente el bastanteo de los poderes de la persona que actúe en representación del asegurador.

Cuando la garantía consista en una fianza personal y solidaria de otros contribuyentes, su admisión queda condicionada al cumplimiento de las siguientes condiciones:

- 1. El importe de la deuda suspendida no podrá exceder de 1.500 euros.*
- 2. La condición de fiador deberá recaer en dos personas físicas o jurídicas que no tengan la condición de interesados en el procedimiento recaudatorio cuya suspensión se solicita que, con arreglo a los datos de que disponga el órgano competente para suspender, estén al corriente de sus obligaciones tributarias y presenten una situación económica que les permita asumir el pago de la deuda suspendida.*
- 3. El documento que se aporte indicará el carácter solidario de los fiadores con expresa renuncia a los beneficios de división y excusión*

²⁴⁰ Si bien al tratarse de deudas garantizadas el interés de demora exigible será el interés legal, art. 26 LGT.

²⁴¹ Arts. 23.2 y 25.8 RGRVA.

el documento que formalice la garantía, dicha solicitud no tendrá efectos suspensivos y se tendrá por no presentada a todos los efectos²⁴². Presentada la garantía de manera correcta, o subsanados las deficiencias observadas, el órgano responsable de la tramitación notificará al recurrente la suspensión del procedimiento hasta la resolución de la impugnación pretendida, con efectos desde la fecha de la solicitud.

Cuando la resolución de la reclamación realizada sea favorable al contribuyente la Administración deberá reintegrarle el coste sufrido por la constitución de la garantía²⁴³, dentro del ámbito de la responsabilidad patrimonial de la Administración tributaria por el funcionamiento anormal de la misma²⁴⁴. No cabe, sin embargo, en la interposición del recurso de reposición, o de reclamación en la vía económica administrativa, indemnizar al sujeto pasivo por los gastos soportados por asesoramiento, al no ser obligatoria la intervención de abogado y procurador²⁴⁵.

No procederá la suspensión, en ningún caso, del procedimiento de apremio cuando la impugnación se pretenda mediante interposición del recurso extraordinario de revisión²⁴⁶.

Otro motivo que la ley establece como causa de suspensión sin que sea necesaria la presentación de garantía, se produce cuando lo recurrido es una sanción tributaria en periodo voluntario de ingreso, y no firme; necesariamente en esta fase del período ejecutivo, las sanciones ya son firmes²⁴⁷ y no se encuentran en período voluntario de

²⁴² La STS de 22 de diciembre de 2.003 (rec. núm. 7192/1998) establece que la no presentación de la garantía con la solicitud no es un defecto subsanable, que la aportación de esta garantía es una carga que debe soportar el contribuyente que solicita la suspensión y que no es misión del órgano administrativo requerir a los interesados su cumplimiento, sino analizar las consecuencias jurídicas que esta ausencia de garantías producen, y que son las que se contemplan en el art. 25.5 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, esto es que la solicitud de suspensión se tendrá por no presentada a todos los efectos.

²⁴³ Señalando el art. 66.d) LGT que prescribirá a los cuatro años el derecho a solicitar el reembolso del coste de garantías, cuyo cómputo se iniciará el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado, SAN de 11 de febrero de 2.008 (rec. núm. 711/2006).

²⁴⁴ El art. 106.2 CE dispone que: *“Los particulares, en los términos establecidos por la Ley, tendrán derecho a ser indemnizados por toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes o derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos”*.

²⁴⁵ Así se recoge en SSTSJ de Cantabria de 9 de mayo de 1.99. Por su parte la STSJ de Valencia de 15 de julio de 1997, sobre los gastos producidos cuando sí es necesario abogado y procurador, señala dicha “compensación” procederá o no según el dictamen que en la sentencia se realice sobre las costas.

²⁴⁶ Art. 233.12 de la LGT.

²⁴⁷ Salvo, tal vez, que se hubiera iniciado un procedimiento contencioso-administrativo contra la resolución del Ayuntamiento que trae a causa esta firmeza, sin que se hubiera advertido de esta circunstancia, circunstancia similar a la contemplada en el supuesto que analiza el TEAC en Resolución de 26 de julio de 2006.

ingreso, no resultando, por lo tanto, de aplicación lo señalado a este respecto en los arts. 244 y 233 LGT.

Cuando el recurso no afecte a la totalidad de la deuda la suspensión se referirá a la parte recurrida, debiendo el contribuyente ingresar aquella parte con la que muestra su conformidad.

2. Suspensión automática, y sin garantía, en los supuestos de error material, aritmético o de hecho en la determinación de la deuda, y en cualquiera de los supuestos previstos en la Ley para la extinción de la deuda tributaria²⁴⁸. De darse alguno de los supuestos que se plantean en este apartado, y de conformidad con lo indicado en el artículo 73 RGR se notificará la suspensión al interesado, que tendrá validez hasta la resolución del acto que la motiva. Siguiendo a CERVANTES SANCHEZ-RODRIGO²⁴⁹ hay que señalar con respecto al error que, si bien en un principio la doctrina de los tribunales equiparaba el mismo únicamente con los resultantes de operaciones aritméticas, poco a poco éstos fueron ampliando el espectro a todos aquellos incidentes que se manifestaran con independencia de interpretaciones o criterios, incluyendo ciertos desaciertos de procedimiento, e incluso determinados errores informáticos²⁵⁰.

A estos efectos, en Sentencia de 6 de octubre de 1.994 (rec. núm. 1504/1991), el Tribunal Supremo determina bajo qué criterios podemos entender que nos hallamos ante un error, en su FJ 2º:

- a) *“Poseer el error de que se trate realidad independiente de los criterios interpretativos de las normas jurídicas aplicables, por lo que no procede utilizar este procedimiento cuando hayan de efectuarse apreciaciones de concepto que impliquen un juicio valorativo. Se trata, pues, de errores numéricos, accidentales o de expresión y deducibles o contrastables por la simple evidencia sin necesidad de disquisición*

²⁴⁸ Ingresada, condonada, compensada, aplazada o suspendida, o que ha prescrito el derecho a exigir su pago.

²⁴⁹ CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, Carlos Javier *et al.*, *Guía de la de Recaudación Tributaria*, CISS, Valencia, 2005. Pág. 362.

²⁵⁰ Así se expone en STS de 30 de abril de 1.992 (rec. núm. 2208/1989).

jurídica o de normativa alguna.

- b) Poder observarse el error teniendo sólo en cuenta los datos que figuran en el expediente.*
- c) Poder rectificarse sin que padezca la subsistencia jurídica del acto, sin alteración fundamental de su contenido.*
- d) (...) hay que negar la existencia de error de hecho, material o aritmético, siempre que su apreciación implique un juicio valorativo, exija una operación de calificación jurídica o cuando la rectificación operante represente realmente una alteración fundamental del sentido del acto, negándose la libertad de rectificación incluso en caso de duda o cuando la comprobación del error exija acudir a datos sin constancia expedienta”.*

Distinguimos, por contraposición, los errores aritméticos de error de los de derecho, que tratan de la aplicación de las normas jurídicas, es decir, de su interpretación²⁵¹.

Dentro de este grupo de circunstancias en las que no es preciso la presentación de garantía al objeto de lograr la suspensión del procedimiento de apremio, se incluye²⁵² también la suspensión que trae causa por falta de notificación de la liquidación, pues, siendo esta circunstancia motivo de nulidad de pleno derecho de la vía de apremio, parece obvio la obligación del Ayuntamiento de proceder a subsanar esta situación a la mayor brevedad, y con el menor perjuicio para el interesado²⁵³. No será necesaria la presentación de garantía cuando la suspensión se fundamente en la prescripción de la deuda.

3. La que se produce con el fraccionamiento o aplazamiento de la deuda en período ejecutivo. Y si bien nos remitimos para el desarrollo de este apartado al capítulo

²⁵¹ Si se produce o no el hecho imponible, si existe o no bonificación o exención aplicable, etc...

²⁵² Como ejemplo pragmático de un error de hecho.

²⁵³ LUCHENA MOZO a este respecto dice: “en otros términos, cuando fallan los requisitos mínimos, cuando están ausentes las más elementales apariencias externas de legitimidad, deja de operar, ya desde el inicio, la regla de la eficacia inmediata de los actos administrativos”. LUCHENA MOZO, Gracia, *La Suspensión del Procedimiento de Apremio*, Bosch, Barcelona, 2009, pág. 18.

de esta misma obra dedicado al aplazamiento y fraccionamiento de las deudas, resulta obligado mencionar aquí la reciente STS de 15 de octubre de 2020 (rec. núm. 1652/2019), que establece la imposibilidad de iniciar el procedimiento, o bien continuar con el mismo, si antes no se resuelve la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento²⁵⁴.

4. La suspensión que se produce tras la formulación de una tercería de dominio o de mejor derecho²⁵⁵. Las consecuencias que en el procedimiento de apremio tendrá la presentación de la tercería son:

- a) Si es de dominio se suspenderá el procedimiento de apremio en relación con los bienes y derechos objeto de la misma, adoptándose las medidas de aseguramiento que procedan.
- b) Si es de mejor derecho, continuará el procedimiento hasta la realización de los bienes, y el producto obtenido se consignará en depósito a resultas de la resolución de la tercería.

Por su parte el artículo 62 de la LGT se interesa por los supuestos de duplicidad de tributación, en la misma o distintas Administraciones²⁵⁶, señalando la suspensión del procedimiento de reclamación de deuda, sin necesidad de aportar garantía.

Es importante señalar que, según ha venido manifestando la jurisprudencia, la Administración no puede dictar la providencia de apremio, o continuar el procedimiento, cuando se encuentra pendiente de contestación una solicitud de suspensión, ni aún en el supuesto de que haya transcurrido el plazo para la desestimación presunta²⁵⁷, siendo

²⁵⁴ Señalando en su FJ 3º, que es criterio de la Sala que: “*el principio de buena administración impide que la Administración tributaria dicte providencia de apremio respecto de deudas tributarias sin contestar previamente las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de dichas deudas formuladas por el contribuyente, incluso cuando tales solicitudes han sido efectuadas en periodo ejecutivo de cobro.*”

²⁵⁵ Art. 117 RGR. A mayor abundamiento sobre las tercerías *ibid infra* Capítulo 4.11.2.

²⁵⁶ Supuesto con cierta incidencia en la exacción del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

²⁵⁷ Así en el fundamento jurídico cuarto, punto 2, de la Sentencia del Tribunal Supremo 2212/2006, de 16 de Marzo de 2.006: “*Existiendo una obligación de resolver por parte de la Administración, su inactividad nunca puede perjudicar a la reclamante que ejercita el derecho a solicitar la suspensión sin obtener una respuesta en Derecho por parte de la Administración. Ello conecta directamente con la idea de la tutela cautelar, que impide la ejecutividad del acto administrativo en tanto penda la decisión de una petición de suspensión. Resulta, pues, totalmente improcedente la vía de apremio cuando está pendiente de resolución la solicitud de suspensión de ejecución de la liquidación que sirvió de base para dictarla.*”

obligatorio notificar el fin de la suspensión en los supuestos en que ya se hayan resuelto las impugnaciones por el contribuyente presentadas²⁵⁸.

Presentada garantía al objeto de solicitar la suspensión, mientras se resuelve un recurso en reposición, dicha garantía servirá también, si se inicia, en la vía económica-administrativa, y si el recurrente lo considera conveniente podrá solicitar su utilización en la contencioso-administrativa²⁵⁹, siendo doctrina del Tribunal Supremo que la suspensión continuará vigente hasta que el Tribunal se pronuncie sobre la validez de su extensión y del carácter automático de la misma, cumplidos los requisitos que la Ley exige²⁶⁰.

De lo señalado en el art. 47 RGRVA, la obligación de trasladar a la entidad acreedora la suspensión del procedimiento corresponde al tribunal que dictamine la misma. A este respecto la STS de 15 de octubre de 2020 (rec. Núm. 315/2018) indica la obligación que tiene la Administración de suspender el procedimiento administrativo de apremio en el intervalo temporal que transcurre desde que se dicta la resolución del recurso de reposición o del tribunal económico-administrativo y hasta que la Sala jurisdiccional resuelva expresamente sobre la suspensión, estableciendo como doctrina casacional: “ *Cuando la Administración conoce o puede conocer, a través de su representante procesal -el Abogado del Estado, en el caso presente-, ambos datos, esto es, la existencia de un proceso y la petición en él de la suspensión del acto, no cabe pretextar ignorancia de tales circunstancias para anudar a la sola inobservancia del artículo 233.8 LGT la apertura del periodo voluntario, aun cuando se mantenga sub iudice la decisión cautelar sobre lo pedido (...) La sanción tributaria -o cualquier otra clase de deuda- satisfecha dentro del periodo abierto a partir de ese momento procesal, impide la apertura del procedimiento de recaudación y, evidentemente, la providencia de apremio y la condigna imposición de un recargo.*”

²⁵⁸ En STS de 31 de mayo de 1993 (STS 3542/1993) se anula la providencia de apremio dictada, toda vez que la Administración no notificó al sujeto pasivo el fin de la suspensión concedida, sin que se aceptase el razonamiento (FJ 3º) de que el administrado conocía su obligación de pago al habersele notificado la resolución, en la que se confirmaba la validez de la liquidación practicada.

²⁵⁹ Art. 25.2 RGRVA.

²⁶⁰ SSTs de 7 de mayo (rec. núm. 8959/1992) y de 6 de octubre de 1998 (rec. núm. 6416/1997) que en su FJ 4º señala: “ *De ahí que se haya resuelto en numerosísimas ocasiones, y deba resolverse ahora, que procede la suspensión exclusivamente del acto administrativo de gestión o ejecución tributaria recurrido, en el caso concreto de que el recurrente, habiendo obtenido la suspensión en la vía administrativa y alegando que se le producirían perjuicios de la ejecución durante la vía jurisdiccional, garantice el pago de la deuda tributaria con la amplitud que señala el Art. 58 de la Ley General homónima, y en los términos establecidos por el Art. 124 de la Ley de 27 de diciembre de 1956.*”

Si la solicitud de suspensión, que debe dirigirse al órgano que dicto el acto motivo de la impugnación, va ligada a la presentación de un procedimiento impugnatorio²⁶¹, los requisitos formales de la misma se especifican en el art. 40.2 RGRVA, donde se establece que deberá solicitarse en escrito²⁶² aparte del de la reclamación²⁶³, y acompañarse de cuanta documentación se estime justifica la solicitud, así:

a) Cuando se solicite la suspensión automática, se adjuntará la garantía²⁶⁴, que debe ser suficiente para cubrir la totalidad de la deuda perseguida, en los términos recogidos en el art. 233.3 LGT.

b) Cuando no puedan constituirse las garantías, en su totalidad o parte, a las que se refiere el art. 233.2 LGT²⁶⁵, deberá indicarse el motivo²⁶⁶ de tal imposibilidad, y de cuáles son las que en su lugar se proponen²⁶⁷. A estos efectos señalar que cada vez resulta más habitual que los deudores intenten, sin problema de aceptación de los Ayuntamientos que ven garantizada de igual manera la deuda, sustituir el aval bancario por una anotación preventiva de embargo, mucho más económica en su constitución.

²⁶¹ Si bien puede solicitarse la suspensión del procedimiento en el momento de efectuar la reclamación, o en momento posterior.

²⁶² Reuniendo los requisitos señalados en el art. 2 del RGRVA.

²⁶³ De la que deberá incluirse copia.

²⁶⁴ “*Que deberá incorporar las firmas de las otorgantes legitimadas por un fedatario público, por comparecencia ante la Administración autora del acto o generadas mediante un mecanismo de autenticación electrónica. Dicho documento podrá ser sustituido por su imagen electrónica con su misma validez y eficacia, siempre que el proceso de digitalización garantice su autenticidad e integridad*”. Art. 42.2.A) RGRVA.

²⁶⁵ *Las garantías necesarias para obtener la suspensión automática a la que se refiere el apartado anterior serán exclusivamente las siguientes: a) Depósito de dinero o valores públicos. b) Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución. c) Fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para los supuestos que se establezcan en la normativa tributaria.*

²⁶⁶ De modo ilustrativo podemos indicar que la Resolución de 21 de diciembre de 2005, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se dictan criterios de actuación en materia de suspensión de la ejecución de los actos impugnados mediante recursos y reclamaciones y de relación entre los Tribunales Económico-Administrativos y la Agencia Estatal de Administración Tributaria, considera justificada dicha posibilidad siempre que se aporte: 1º Certificado de la imposibilidad de obtener aval o fianza solidaria expedido dentro del mes anterior a la fecha de presentación de la solicitud por dos entidades de crédito, y siempre que al menos una de ellas sea con la que opera habitualmente el deudor. 2º Copia de los libros de contabilidad, de donde se observe la imposibilidad de presentar la fianza en metálico y 3º Declaración del solicitante de no ser titular de derechos públicos.

²⁶⁷ Así como su valoración, realizada por perito con titulación suficiente.

Sin embargo, algunas AAPP, reacias a esta medida, desestiman sistemáticamente tal solicitud en el amparo de que si el contribuyente tiene un patrimonio inmobiliario que presentar como garantía ante la Administración no debería tener problemas a la hora de intentar conseguir un aval bancario²⁶⁸. Desde luego el autor de este trabajo no es partidario de vaciar de contenido una posibilidad contemplada en la propia ley, y que ayuda al contribuyente sin perjuicio ostensible para la Administración. La presentación de garantías distintas al aval bancario, o lógicamente la dispensa total de garantías, exige una valoración de las circunstancias económicas del deudor, que, si bien deben estar lo más regladas posibles, van a suponer una cierta discrecionalidad, no ajena al conflicto²⁶⁹.

c) Cuando la solicitud se base en que la ejecución del acto podría causar perjuicios de difícil o imposible reparación, las circunstancias en que se fundamenta la misma²⁷⁰, y que deberán ser valoradas por el órgano encargado de la resolución²⁷¹.

d) Cuando se solicite la suspensión sin garantía porque el acto recurrido incurra en un error aritmético, material o de hecho, justificando la concurrencia de dicho error.

Cuando el escrito de solicitud de subsanación no reúna los requisitos establecidos en los arts. 2 y 40 RGRVA, se requerirá al interesado para que en el plazo máximo de diez días, a contar desde el día siguiente a la recepción del mismo, para que proceda a regularizar la misma, con la advertencia de que de no hacerlo así se procederá a su archivo, teniéndola por no presentada.

²⁶⁸ En este sentido STSJ de Castilla la Mancha de 3 de febrero de 2.005 (rec. núm. 553/2001).

²⁶⁹ Así STS de 15 de junio de 2004 (rec. núm. 5944/1999) donde el Tribunal resuelve se acepte garantía distinta al aval bancario para garantizar una deuda, entre otras razones por que la propia AEAT aceptó la misma que aquí rechaza en una solicitud de aplazamiento posterior.

²⁷⁰ Sin que sea suficiente que el interesado se limite a expresar que la ejecución le producirá un grave perjuicio, sin mostrar pruebas de lo afirmado, como viene a determinar STS de 23 de mayo de 1983.

²⁷¹ En ese caso, de solicitarse la suspensión con dispensa parcial de garantías, se detallarán las que se ofrezcan conforme a lo dispuesto en el párrafo b).

Como resumen de lo expuesto, podemos afirmar que se identifican tres modalidades de suspensión; una ordinaria o automática (art. 233.2 LGT), la suspensión no automática (art. 233.3 LGT) y la suspensión subjetiva o discrecional basada en el principio denominado de 'apariencia de buen derecho' (presunción de buen derecho por parte del actor en relación a lo pretendido), de conformidad con la cual, y de no aceptarse la suspensión rogada, la ejecución del acto impugnado podría hacer inútil una futura resolución administrativa favorable a los intereses del contribuyente al haberse producido perjuicios de imposible o difícil reparación. Así mismo, hemos incidido en que la garantía desplazará sus efectos hasta que una resolución ponga fin a la misma, pudiendo servir la presentada en reposición o vía económico-administrativa para suspender el procedimiento administrativo de apremio hasta que se resuelva el contencioso-administrativo.

No podemos finalizar este apartado sin referirnos de manera expresa, y detallada, por su significación, a la STS de 28 de mayo de 2020 (rec. núm. 5751/2017), en casación, donde se ratifica la imposibilidad que le cabe a la Administración tributaria de dictar la providencia de apremio, si tiene pendiente la resolución expresa de un recurso interpuesto²⁷², en tiempo en forma, contra la liquidación, aun cuando no se haya solicitado

²⁷² Merece la pena reproducir no sólo la parte resolutive, sino también este punto 4, del FJ 2º, por la dureza con la que mide y cuestiona la “habitual” costumbre de la AAPP, de no contestar expresamente los recursos planteados, y darlos por resueltos apelando a la figura del silencio, hecho especialmente frecuente en la EELL, provocado por la falta de medios a la que constantemente hacemos mención en nuestra obra, donde: *“En consecuencia, aceptar que pueda dictarse una providencia de apremio en un momento en que aún se mantiene intacto para la Administración el deber de resolver expresamente, el cual no cesa por el mero hecho de la pendencia de recursos contra los actos presuntos -y, por ende, eventualmente, con la posibilidad, no muy estadísticamente frecuente, de que el recurso de reposición fuera estimado, con anulación del acto impugnado en reposición, que es hipótesis que no parece tener a la vista la comunidad murciana recurrente- es dar carta de naturaleza a dos prácticas viciadas de la Administración y contrarias a principios constitucionales de innegable valor jurídico, como los de interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE); y servicio con objetividad a los intereses generales (art. 103 CE) -que no se agotan en la recaudación fiscal, tal como parece sugerirse, sino que deben atender a la evidencia de que el primer interés general para la Administración pública es el de que la ley se cumpla y con ello los derechos de los ciudadanos):*

a) La primera práctica, no por extendida menos aberrante, es la de que el silencio administrativo sería como una opción administrativa legítima, que podría contestar o no según le plazca o le convenga. Ninguna reforma legal de las que se han producido desde la LPA de 1958 hasta nuestros días han dejado de regular la patología, esto es, el silencio negativo, a veces con cierta complacencia en las consecuencias de la infracción de estos deberes esenciales de la Administración.

b) La segunda práctica intolerable es la concepción de que el recurso de reposición no tiene ninguna virtualidad ni eficacia favorable para el interesado, aun en su modalidad potestativa, que es la que aquí examinamos. En otras palabras, que se trata de una institución inútil, que no sirve para replantearse la licitud del acto, sino para retrasar aún más el acceso de los conflictos jurídicos, aquí los tributarios, a la tutela judicial.

la suspensión del procedimiento, ni garantizado por tanto la deuda, así, en su FJ 3º: “Pues bien, de la recta configuración legal del principio de ejecutividad y de sus límites, así como del régimen del silencio administrativo -lo que nos lleva a extender el elenco de preceptos interpretados a otros como los artículos 21 a 24 de la LPAC y sus concordantes; de los artículos 9.1, 9.3, 103 y 106 LJCA; así como el principio de buena administración -que cursa más bien como una especie de metaprincipio jurídico inspirador de otros-, puede concluirse la siguiente interpretación:

1) La Administración, cuando pende ante ella un recurso o impugnación administrativa, potestativo u obligatorio, no puede dictar providencia de apremio sin resolver antes ese recurso de forma expresa, como es su deber, pues el silencio administrativo no es sino una mera ficción de acto a efectos de abrir frente a esa omisión las vías impugnatorias pertinentes en cada caso.

2) Además, no puede descartarse a priori la posibilidad de que, examinado tal recurso, que conlleva per se una pretensión de anulación del acto, fuera atendible lo que en él se pide. De esa suerte, la Administración no puede ser premiada o favorecida

En otras palabras, hay una especie de sobreentendido o, si se quiere, de presunción nacida de los malos hábitos o costumbres administrativos -no de la ley-, de que el recurso sólo tiene la salida posible de su desestimación.

Si no fuera así, se habría esperado a su resolución expresa para dirimir la cuestión atinente a la legalidad del acto de liquidación -que se presume, pero no a todo trance, no menospreciando los recursos que la ponen en tela de juicio-, de la que deriva la presunción de legalidad y, por tanto, la ejecutividad. Dicho en otras palabras, no se comprende bien que se apremie la deuda tributaria antes de resolverse de forma expresa el recurso de reposición que, teóricamente, podría dar al traste con el acto de cuya ejecución se trata; y, una vez, en su caso, desestimado explícitamente éste, cabría, entonces sí, dictar esa providencia de apremio, colocando así el carro y los bueyes -si se nos permite la expresión- en la posición funcionalmente adecuada.

El mismo esfuerzo o despliegue de medios que se necesita para que la Administración dicte la providencia de apremio podría dedicarse a la tarea no tan improba ni irrealizable de resolver en tiempo y forma, o aun intempestivamente, el recurso de reposición, evitando así la persistente y recusable práctica del silencio negativo como alternativa u opción ilegítima al deber de resolver.

Como muchas veces ha reiterado este Tribunal Supremo, el deber jurídico de resolver las solicitudes, reclamaciones o recursos no es una invitación de la ley a la cortesía de los órganos administrativos, sino un estricto y riguroso deber legal que obliga a todos los poderes públicos, por exigencia constitucional (arts. 9.1; 9.3; 103.1 y 106 CE), cuya inobservancia arrastra también el quebrantamiento del principio de buena administración, que no sólo juega en el terreno de los actos discrecionales ni en el de la transparencia, sino que, como presupuesto basal, exige que la Administración cumpla sus deberes y mandatos legales estrictos y no se ampare en su infracción -como aquí ha sucedido- para causar un innecesario perjuicio al interesado.

Expresado de otro modo, se conculca el principio jurídico, también emparentado con los anteriores, de que nadie se puede beneficiar de sus propias torpezas (*allegans turpitudinem propriam non auditur*), lo que sucede en casos como el presente en que el incumplido deber de resolver sirve de fundamento a que se haya dictado un acto desfavorable -la ejecución del impugnado y no resuelto-, sin esperar a pronunciarse sobre su conformidad a derecho, cuando había sido puesta en tela de juicio en un recurso que la ley habilita, con una finalidad impugnatoria específica, en favor de los administrados.”

cuando no contesta tempestivamente las reclamaciones o recursos, toda vez que la ejecutividad no es un valor absoluto, y uno de sus elementos de relativización es la existencia de acciones impugnatorias de las que la Administración no puede desentenderse. Es cierto que el recurrente no promovió, como le era posible, la suspensión del acto recurrido en reposición, pero tal circunstancia sólo habría hecho más clara y evidente la necesidad de confirmar la sentencia, pues al incumplimiento del deber de resolver sobre el fondo -la licitud de la liquidación luego apremiada-, sobre el que nos hemos pronunciado, se solaparía, además, haciendo la conducta aún más grave, el de soslayar el más acuciante pronunciamiento pendiente, el de índole cautelar.”

2.3. El principio de conservación de actuaciones

Analizados los motivos de impugnación de la providencia de apremio, se plantea la cuestión de conocer las consecuencias que la anulación o la nulidad de los actos dictados tienen en el procedimiento administrativo de apremio. Así, y como regla general, podemos señalar que los actos administrativos contrarios al ordenamiento jurídico son anulables, y sólo excepcionalmente resultarán nulos de pleno derecho.

De esta manera, y sin entrar en su análisis, señalaremos como causas de nulidad las recogidas en el art. 47 LPACAP²⁷³, y las de anulabilidad las señaladas en el art. 48²⁷⁴,

²⁷³Resultando nulos aquellos que:

- a) Lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional. Así la STS de 26 de junio de 1.922 (rec. núm. 97/199) determina la nulidad de la providencia de apremio por falta de amparo legal en la determinación, ante la impugnación realizada al reglamento, así en FJ 3º: *“Dado que el Reglamento de 24 de julio de 1981 carecía de la necesaria cobertura legal, la sentencia aquí impugnada entendía que “ostentando la providencia de apremio recurrida un origen nulo, por infringir un precepto constitucional de imperativo cumplimiento, no puede producir ningún efecto jurídico cualquiera que sea la fase procedimental que se aprecie la citada nulidad”.*
- b) Dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.
- c) Tengan un contenido imposible. Equiparando la jurisprudencia la indeterminación, ambigüedad o ininteligibilidad del contenido del acto con la imposibilidad de éste, así la STS de 27 de marzo de 2002 (rec. núm. 703/1999) anula dos resoluciones, emitidas por órganos distintos, y donde se le ofrecen distintos recursos, ante lo que el Tribunal, FJ 5º, señala: *“Tampoco puede dudarse que un interesado que recibe dos notificaciones relativas a un mismo acto administrativo; las cuales se le hacen el mismo día; que, sin embargo, proceden de distintos órganos administrativos; y que, para colmo, son contradictorias, tiene que quedar sumido en la más desconcertante perplejidad. Y como saber es, siempre, saber a qué atenerse, es indudable que -en tales circunstancias- el destinatario se queda sin saberlo que tiene que hacer, un quehacer que, por cierto, y conforme a la ley está obligada a señalarle la Administración.*
- d) Sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.
- e) Los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados.

Disponiendo, para finalizar que serán nulas de pleno derecho las disposiciones administrativas que vulneren la Constitución, las leyes u otras disposiciones administrativas de rango superior, las que regulen materias reservadas a la Ley, y las que establezcan la retroactividad de disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales.

²⁷⁴ Donde se recoge que son anulables los actos que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder. Señalando el art. 70.2 LJCA que *“Se entiende por desviación de poder el ejercicio de potestades administrativas para fines distintos de los fijados por el ordenamiento jurídico”.*

El defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados. Añade, el punto tercero, que la realización de actuaciones fuera del plazo otorgado sólo implicará la anulabilidad del acto cuando así lo imponga la naturaleza del término o plazo. Así la STS de 24 abril 1999 (rec. núm. 5480/1998), fija como doctrina legal que: *“el artículo 63.3 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones*

del mismo texto legal, indicando que las diferencias entre uno y otro concepto vienen dadas por:

1. Sus efectos: La nulidad de pleno derecho produce efectos *ex tunc*, es decir, el acto nulo nunca produce efectos. En cambio, la anulabilidad produce efectos *ex nunc*, es decir, a partir del momento en que se declara, siendo válidos los efectos producidos hasta ese instante.
2. En cuanto a su invocación, la nulidad de pleno derecho puede revisarse por la propia Administración en cualquier momento, a través del procedimiento de revisión, mientras que la declaración de lesividad de actos anulables señala un plazo de cuatro años para su examen.
3. Constituyendo su característica fundamental, de cara a este apartado que nos ocupa, que los actos nulos de pleno derecho no se pueden convalidar, mientras los actos anulables sí resultan convalidables.

La LPACAP además de delimitar los supuestos de nulidad y anulabilidad señala distintas situaciones en las que la ineficacia del acto se verá minimizada, de manera que:

- La nulidad y anulabilidad del acto no implica la de los sucesivos en el procedimiento, siempre que sean independientes.
- La nulidad y anulabilidad parcial no implicarán la de sus partes independientes, salvo que la parte viciada haga inviable el resto del acto.
- Los actos nulos y anulables podrán convertirse en otros cuando contengan sus elementos esenciales.
- Podrán conservarse todos aquellos trámites cuyo contenido habría sido idéntico de no producirse su nulidad o anulabilidad.
- Y podrán convalidarse los actos anulables, mediante la subsanación de sus defectos.

Públicas y del Procedimiento Administrativo Común no implica la nulidad del acto de imposición de una sanción administrativa fuera del plazo legalmente previsto para la tramitación del expediente sancionador."

Per se la conversión, conservación y convalidación de los actos conforma una limitación a la invalidez de los mismos, mermando los efectos negativos que la anulación produce en el procedimiento. Este principio es también recogido en el artículo 166 LGT, donde señala que la nulidad o anulabilidad en parte del acto administrativo no implicará la de las partes del mismo independientes de aquella, salvo que la parte viciada sea de tal importancia que sin ella el acto administrativo no hubiera sido dictado.

En este sentido han sido numerosos los pronunciamientos jurisprudenciales, que contraviniendo otros anteriores ²⁷⁵, han reforzado esta línea jurisprudencial de conservación de actuaciones en el procedimiento administrativo de apremio, así en la STS de 26 de abril de 2010 (rec. núm. 384 / 2005), se permitió la traba de bienes de la deudora pese a que en el acto administrativo (diligencia de embargo) que se ordenaba el embargo de los mismos se incluyeran bienes que no eran de la deudora, permitiendo la validez del acto y limitando su alcance a aquellos que eran de su propiedad.

Se permite también la conservación de actuaciones en relación con la anulación de una sanción en STS de 25 de junio de 2009 (rec. núm. 1261 / 2003), donde el FJ 2º señala que: *“al anularse sólo la sanción, el resto de los componentes de la liquidación seguían resultando válidos, por lo que no cabía dictar nueva liquidación, sino apremiar las deudas restantes”*.

Y en un supuesto de derivación de responsabilidad, en el que no se había decretado la declaración del deudor principal como fallido, el TS, en Sentencia de 8 de febrero de 2010 (rec. núm. 6411/2004), consintió la conservación de actos, toda vez que esta declaración de fallido, FJ 2º, *“en nada afecta al contenido de la declaración de sucesión empresarial”*.

²⁷⁵ Y del que se hace un repaso en la SAN de 23 de abril de 2007 (rec. núm. 88/2006) que en contra del criterio que ahora señalamos y resulta de aplicación, estimó las pretensiones de la demandante al anular las actuaciones de embargo, toda vez que se había anulado parte de la deuda *“en base a fundamentos jurídicos y razonamientos que la Sala ha de mantener por razones de unidad de doctrina y de seguridad jurídica”*, y en los que se pone de manifiesto, FJ 2º, que *“no puede afirmarse que pueda aplicarse la doctrina de la conservación de los actos, puesto que como queda dicho, la certificación de descubierto, y por ello, la providencia de apremio, se ven afectados por la declaración de nulidad de la liquidación, cuyo importe forma parte de la deuda tributaria en su momento, pero que se modifica en un momento posterior, y por tanto quedan sin cumplir las formalidades exigidas en el artículo 99.1.d) del R.G.R. omisión de los datos que permitan identificar la deuda apremiada”*. Esta Sentencia fue posteriormente anulada por el TS en Sentencia de 14 de abril de 2011 (rec. núm. 3486/2007), alegando el Tribunal, FJ 3º, que *“las conclusiones a la que llega la Sala no se deriva de lo establecido en la norma aplicable temporalmente al supuesto, el art. 94 del RGR, ni viene avalada por la jurisprudencia de esta Sala y Sección”*.

El párrafo segundo, del artículo mencionado, refleja la casuística referida a la anulación de los componentes de la deuda distintos de la cuota tributaria, estableciendo la conservación de las actuaciones del procedimiento de apremio realizadas en relación con los componentes de la deuda no anulados²⁷⁶.

Dada la redacción de este segundo párrafo debe entenderse, a sensu contrario, que, si lo anulado es la cuota, sí quedará afectada la validez de la totalidad de las actuaciones del procedimiento de apremio. Lo cual es del todo lógico, pues como recoge el TS, en Sentencia de 10 de febrero de 2010 (rec. núm. 9370 / 2004), FJ 2º; el principio de conservación de actos no puede operar cuando se anula la cuota de una liquidación tributaria: *“siendo pues las liquidaciones impugnadas un presupuesto indisoluble al procedimiento de apremio, desde el momento en que aquéllas son anuladas modificando la cuota, o la cantidad a ingresar, el principio de conservación del embargo no puede operar, ya que está afectando a un elemento esencial e indispensable para adecuar la ejecución a lo que realmente deba ejecutarse.”*

²⁷⁶ En este sentido el TS, en Sentencia de 19 de abril de 2012 (rec. núm. 4488/2007), establece que la anulación de varias liquidaciones, que se incluían junto con otras en una diligencia de embargo, no supone la nulidad de dicha diligencia en aplicación del principio de conservación de actos, y es que como señala el TS en su FJ 3º, in fine: *“La anulación de la diligencia de embargo haría perder la razón de ser a la posibilidad de acumulación prevista en el art. 110.2 del RGR de 1990, precepto en el que se señalaba que “podrán acumularse para seguir un mismo procedimiento de embargo las deudas de un mismo deudor incursas en vía de apremio. Cuando las necesidades del procedimiento lo exijan se procederá a la segregación de las deudas acumuladas. Y es que, efectivamente, ningún sentido tendría acudir a la acumulación de deudas tributarias en un mismo procedimiento de embargo si la anulación de una de ellas condujese, en todo caso, a la anulación de la diligencia de embargo en su totalidad, y se obligase a la Administración tributaria a dictar una nueva en la que se eliminase la deuda anulada, pues el resultado que de ello se derivaría sería el contrario al perseguido con la acumulación.”*

2.4. Aplazamiento y fraccionamiento de la deuda en período ejecutivo de ingreso.

Entendemos por aplazamiento la señalización de un nuevo período de ingreso para la totalidad de la deuda tributaria, consistiendo el fraccionamiento en la fragmentación de la deuda en distintos importes y plazos sucesivos. Así LAMOCA ARENILLAS define el aplazamiento “*como un supuesto de diferimiento del cumplimiento de la obligación de pago total a un solo momento posterior, y el fraccionamiento como el diferimiento de la obligación de satisfacción del débito de un modo parcial, esto es, división del ingreso diferido*”²⁷⁷.

El artículo 65 de la LGT señala que podrán aplazarse o fraccionarse todas las deudas, previa solicitud del obligado al pago²⁷⁸, con la excepción de los supuestos previstos en el punto dos²⁷⁹, de entre los que destacamos, por su relevancia en la esfera de las entidades locales, los siguientes:

- a. Las correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor (embargo de cuentas corrientes, salarios, alquileres, etc....) o el obligado a realizar ingresos a cuenta.
- b. En caso de concurso del obligado tributario, no se podrán aplazar o fraccionar aquellas deudas que tengan la consideración de créditos contra la masa²⁸⁰. *A sensu contrario*, sí serán aplazables, o fraccionables, las

²⁷⁷ LAMOCA ARENILLAS, Álvaro, “Aplazamiento o fraccionamiento de débitos tributarios”, *Carta Tributaria* marzo 2012, CISS, pág.1 del artículo referenciado.

²⁷⁸ Esta obligación de que la solicitud sea realizada por el obligado al pago desautoriza la actuación de algunos Ayuntamientos que, basándose en el art. 33 RGR (cualquiera puede realizar el pago) autorizan el inicio del fraccionamiento por persona distinta al obligado, vulnerando lo dispuesto en los arts. 65.1 LGT y 44 RGR, así como lo señalado por la legislación en materia de protección de datos personales, por el contenido que necesariamente debe contener la propia instancia, (entiéndase esta advertencia para aquellos supuestos en los que el fraccionamiento o aplazamiento es solicitado por tercero distinto al representante).

²⁷⁹ Según redacción dada al punto 2 del artículo 65, por el R.D.-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social.

²⁸⁰ Situación que desarrolla el Real Decreto 1071/2017, de 29 de diciembre, cuando en la modificación que hace del RGR introduce una nueva letra h) al apartado 2, y una nueva letra f) al apartado 3, que quedan redactados de la siguiente forma:

«h) Indicación de que la deuda respecto de la que se solicita el aplazamiento o fraccionamiento no tiene el carácter de crédito contra la masa en el supuesto que el solicitante se encuentre en proceso concursal.»

«f) En el caso de concurso del obligado tributario, se deberá aportar declaración y otros documentos acreditativos de que las deudas tributarias no tienen la consideración de créditos contra la masa del correspondiente concurso.»

deudas concursales, si bien deben anularse aquellos expedientes iniciados con anterioridad a la fecha del concurso, que deben ser archivados por pérdida sobrevenida del objeto, de conformidad con lo señalado en el art. 103.2 LGT.

- c. Tampoco serán aplazables o fraccionables aquellas deudas que tengan su origen en la ejecución de resoluciones firmes total o parcialmente desestimatorias, dictadas en un recurso o reclamación económico-administrativa, o en un recurso contencioso-administrativo, que previamente hayan sido objeto de suspensión durante la tramitación de dichos recursos o reclamaciones.

Los requisitos de la solicitud de fraccionamiento o aplazamiento deben ser pormenorizados en la Ordenanza Municipal que regularice estos aspectos, englobando en todo caso, y como contenido mínimo, los señalados en el artículo 46.2 RGR²⁸¹: La necesidad de que la solicitud reúna una determinada apariencia, basada en los requisitos anteriormente citados, llevó al TEAC, en Resolución de 28 de junio de 2018, a desestimar la pretensión de un contribuyente a que el anuncio de que iba a formular una solicitud de fraccionamiento pudiera considerarse como tal, y desplegar por lo tanto sus efectos (en este caso la imposibilidad de iniciar el procedimiento de apremio contra la deuda).

Resulta necesario, a la vista de la documentación aportada, que el órgano encargado de su tramitación evalúe si las circunstancias económicas que motivan el fraccionamiento o aplazamiento son transitorias²⁸² o estructurales. De este requisito

²⁸¹ Así: “a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio fiscal del obligado al pago y, en su caso, de la persona que lo represente. b) Identificación de la deuda cuyo aplazamiento o fraccionamiento se solicita, indicando al menos su importe, concepto y fecha de finalización del plazo de ingreso en periodo voluntario. c) Causas que motivan la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento. d) Plazos y demás condiciones del aplazamiento o fraccionamiento que se solicita. e) Garantía que se ofrece, conforme a lo dispuesto en el artículo 82 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. f) Orden de domiciliación bancaria, indicando el número de código cuenta cliente y los datos identificativos de la entidad de crédito que deba efectuar el cargo en cuenta, cuando la Administración competente para resolver haya establecido esta forma de pago como obligatoria en estos supuestos. g) Lugar, fecha y firma del solicitante. h) Indicación de que la deuda respecto de la que se solicita el aplazamiento o fraccionamiento no tiene el carácter de crédito contra la masa en el supuesto que el solicitante se encuentre en proceso concursal. ”

²⁸² Tal y como determina la STSJ de Castilla y León de 21 de diciembre de 2007 (rec. núm. 260/2006), que en su FJ 4º dispone: “De dicha normativa se desprende a los efectos que ahora interesa dos conclusiones, a saber, por un lado, que el presupuesto de hecho necesario para poder accederse al aplazamiento/fraccionamiento de la deuda es la existencia de una situación económico-financiera que

deriva la imposibilidad de solicitar aplazamiento o fraccionamiento para deudas contra la masa, toda vez que, si al concurso de las anteriores deviene la incapacidad de afrontar las posteriores, esta situación es claro signo de la falta de viabilidad de esa actividad económica. Por el mismo motivo, algunos Ayuntamientos, ante la alegación de que para la empresa resulta imposible conseguir garantía que avale la solicitud, desestiman la misma, fundamentando que no se aprecia transitoriedad en su situación económica, ya que la falta de respaldo de las entidades de crédito determina esta calificación de su situación financiera como crónica²⁸³.

Bajo el mismo argumento, el TEAC en resolución de 24 de abril de 2019, fija como criterio que las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento formuladas por sociedades disueltas y en liquidación pueden ser denegadas sin más, al entenderse que las dificultades económicas son estructurales, por ser este carácter consustancial a la situación de disolución y liquidación. Considera el mismo Tribunal, sin embargo, que el hecho de que el deudor mantenga otras deudas en ejecutiva, anteriores a las que motiva el fraccionamiento, no puede dar lugar a la deducción, sin más, de que las dificultades económicas sean de carácter estructural, de forma que para concluir que sí lo son deberán aportarse pruebas adicionales tras el estudio y evaluación de la situación económico-financiera de aquél²⁸⁴. Determina, también, la jurisprudencia, que la declaración en concurso voluntario de acreedores no es sinónimo de dificultades financieras estructurales, ni de que el deudor no va a poder hacer frente a sus obligaciones, tal y como dice el TS en Sentencia de 13 octubre de 2015 (rec. núm. 3393/2013).

A las excepciones relatadas, hay que añadir la mención del supuesto de inadmisión contemplado en el art. 65.5 LGT, que indica hasta que momento del procedimiento puede el deudor presentar la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, y concretando éste, tal situación, en el instante en que el deudor haya sido notificado del acuerdo de enajenación de los bienes embargados; y si bien esta cuestión no se encuentra entre las recogidas como causas de inadmisión en el artículo 47 del RGR, debe entenderse que

impida al deudor, de forma transitoria, el pago de la deuda tributaria en los plazos establecidos legalmente. Por lo tanto, fuera de este supuesto no es posible obtener un aplazamiento/fraccionamiento."

²⁸³ Contradiendo el espíritu de lo afirmado por el TEAC en Resolución de 18 de julio de 2019, donde: "*el mero hecho de instar un acuerdo de refinanciación, una propuesta de convenio anticipada de convenio, o concurso de acreedores no puede generar por sí solo la denegación del aplazamiento fundada en <<dificultades estructurales de tesorería>>*".

²⁸⁴ Resolución TEAC de 30 de octubre de 2018.

tales prohibiciones de aplazamiento o fraccionamiento tienen como consecuencia que la solicitud se tenga por no presentada a todos los efectos²⁸⁵.

El art. 46.8 RGR, en su redacción del año 2017, planteaba que cuando el obligado al pago presentara una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y a la vez una solicitud de suspensión debía procederse al archivo de la solicitud primera, tramitándose la de suspensión. El TS, en Sentencia de 12 de junio de 2019 (rec. núm. 87/2018), anuló esta redacción²⁸⁶ considerando, en su FJ 2º, que “ *la modificación del apartado 8 del artículo 46 RGR supone un nuevo supuesto de inadmisión de las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento no contemplado en la Ley General Tributaria, lo que evidencia la ausencia de cobertura legal al respecto, necesaria, como reconoce el propio artículo 44.2 RGR: <<serán aplazables o fraccionables todas las deudas tributarias y demás de naturaleza pública cuya titularidad corresponda a la Hacienda pública, salvo las excepciones previstas en las leyes>>*”.

Es importante destacar la subrogación que el art. 44.3 RGR hace del propio Reglamento, en materia de aplazamientos y fraccionamientos, sobre lo dispuesto en las normas que regulen cada tributo²⁸⁷ o en la Ordenanza Municipal²⁸⁸. Consecuencia de lo cual, los Ayuntamientos gozan de una amplia autonomía para reglar los requisitos que debe reunir la solicitud, determinar el órgano competente para la resolución²⁸⁹, en la graduación de los plazos en los que fraccionarse la deuda, o en los importes mínimos de

²⁸⁵ Como sí contempla expresamente la Ley General Tributaria en el art. 65.2 citado.

²⁸⁶ Introducida por el Real Decreto 1071/2017, de 29 de diciembre.

²⁸⁷ Sirva como ejemplo lo previsto en el art. 10 del Real Decreto 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales que señala: “*Cuando las ordenanzas fiscales así lo prevean, no se exigirá interés de demora en los acuerdos de aplazamiento o fraccionamiento de pago que hubieran sido solicitados en período voluntario, en las condiciones y términos que prevea la ordenanza, siempre que se refieran a deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva y que el pago total de estas se produzca en el mismo ejercicio que el de su devengo*”.

²⁸⁸ Esta facultad de configurar las condiciones y requisitos para aprobar fraccionamientos o aplazamientos, por cada AAPP, es reafirmada por distintos tribunales, así Sentencia del Juzgado de los Contencioso-Administrativo núm. 4 de Málaga, de fecha 19 de diciembre de 2016 (rec. núm. 566/2015), donde ante la desestimación de una solicitud de fraccionamiento por parte del Ayuntamiento de Benalmádena, el deudor intenta la impugnación de la resolución argumentando “ *que las bases de ejecución en la medida que imponen restricciones para acceder al aplazamiento de la deuda tributaria no previstos en la normativa tributaria y de recaudación son ilegales y nulas*”, a lo que el Tribunal se opone afirmando “*que el Ayuntamiento está habilitado para establecer las condiciones dirigidas a resolver sobre la oportunidad de conceder el aplazamiento del pago de las liquidaciones tributarias*”.

²⁸⁹ En aquellos ayuntamientos que no han incorporado esta cuestión a su normativa propia, la resolución de las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento deberá ser resuelta por el alcalde, en virtud de la cláusula residual del artículo 21.1.s de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local.

las deudas aplazables, resultando, también, de su elección la necesidad, o no, de exigir garantía²⁹⁰.

Como hemos advertido, la determinación de los plazos en los que puede fraccionarse la deuda es esta materia que debe ser regulada en la Ordenanza Municipal, toda vez que ni la LGT ni el RGR se pronuncian sobre esta cuestión. Sí lo hacen, sin embargo, en el hecho de que los vencimientos de cada plazo deben coincidir con los días 5 o 20 de cada mes²⁹¹. Lógicamente, la Administración no tiene la obligación de aceptar los plazos o importes propuestos por el deudor, pudiendo señalar otros vencimientos y cantidades distintas de las propuestas²⁹², según regulación municipal, y, en caso de no regularse, en función de su propio criterio, a la vista de los antecedentes del expediente²⁹³, debiendo motivar tal resolución²⁹⁴.

La Ley General Tributaria, art. 82.2.a), señala que no se exigirá la constitución de garantía hasta un determinado límite de deuda, que deberá regularse en la normativa propia de cada AAPP. ¿Pero qué ocurre con aquellos Ayuntamiento que no lo han hecho así?, en ese supuesto, y desde nuestro criterio, resultaría de aplicación la disposición adicional segunda del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, que fija este importe en 6.000 euros. Basando nuestra argumentación en el

²⁹⁰ Como ejemplo de lo dicho, y de la amplia discrecionalidad dada a los Ayuntamientos, citamos la normativa de los Ayuntamiento de Madrid, donde no se permite aplazar más de 24 meses (con independencia del importe de la deuda, y no se exige aval para cantidades inferiores a 30.000 euros): <https://sede.madrid.es/portal/site/tramites/menuitem.62876cb64654a55e2dbd7003a8a409a0/?vgnextoid=83e09374bcaed010VgnVCM1000000b205a0aRCRD&vgnnextchannel=5348a38813180210VgnVCM100000c90da8c0RCRD>.

Y de Getxo, de estructura completamente distinta: la deuda mínima es 150 euros, y hay excepciones, los plazos y los órganos de aprobación son distintos en función del importe, y se exige garantía en todos los casos cuando el plazo es superior a seis meses.

http://www.getxo.eus/DocsPublic/udala/castellano/ordenanzas/nofiscales/aplazamiento_pagos.pdf

²⁹¹ Sobre esta cuestión Consulta V2124-13, de 26 de junio de 2013 de la Subdirección General Tributos.

²⁹² Señalando la STSJ de Cataluña de 27 mayo de 2020 (rec. núm. 419/2019), en su FJ 4º, que: *“Efectivamente nos hallamos ante una facultad discrecional de la Administración que como toda facultad es analizable, pero dentro del cauce que fija la potestad. Y de su examen emerge una concesión que debe tener en cuenta tanto la situación de la parte actora como de la propia Administración, de forma que ante la ausencia de mayores argumentos que los expuestos esta Sala estima que el aplazamiento sin aval a 200 euros mensuales de una deuda ya vencida se ajusta a la normativa de aplicación y en concreto a los citados artículos 65 de la LGT y 344 del RD 939/2005”*.

²⁹³ TSJ Extremadura, Sentencia de 14 abril de 2015 (rec. núm. 454/2013).

²⁹⁴ Siendo la propia motivación de la desestimación la que posteriormente será recurrida, en muchos casos por los deudores, así STSJ de Andalucía de 23 junio de 2020 (rec. núm. 714/2017).

hecho de que si bien la citada disposición se refiere directamente al Ministerio de Economía y Hacienda²⁹⁵, el artículo 1 de la norma que lo redacta señala como ámbito de aplicación el dispuesto en el artículo 1 de la LGT, que como sabemos resulta de aplicación a todas las Administraciones tributarias, arts. 149.1. 1ª, 8ª, 14ª y 18ª CE, lo que nos lleva a establecer tal límite en la exigencia, o no, de garantía en estos procedimientos. Bajo la misma argumentación, en base a la norma que la fija, no resulta aplicable a los Ayuntamientos la Orden HAP/2178/2015, toda vez que en su art. 1 delimita su ámbito de aplicación a la AEAT y a los órganos y organismos de la Hacienda Pública Estatal.

Cuando así lo establezca la Ordenanza Municipal que regule estos aspectos, o en la solicitud de garantías y aplazamientos superiores a los 6.000 euros, a falta de normativa municipal, será preciso indicar en la solicitud que tipo de garantía se aporta²⁹⁶, siendo lo habitual que los ayuntamientos exijan aval solidario emitido por una entidad de crédito²⁹⁷. En los fraccionamientos podrá constituirse una por la totalidad de la deuda a garantizar, o distintas, parciales e independientes, para una o varias fracciones.

El importe de la garantía, en periodo ejecutivo, deberá cubrir el importe aplazado, incluyendo el recargo del periodo ejecutivo correspondiente, los intereses de demora que genere el aplazamiento, más un 5 por ciento de la suma de ambas partidas.

La garantía debe constituirse por el plazo en que el aplazamiento/fraccionamiento tenga vigor, y como mínimo seis meses más²⁹⁸. La forma de redacción solicitada por los

²⁹⁵ Reproducimos el punto 2, de la disposición adicional segunda, por su trascendencia, así: “Hasta que el Ministro de Economía y Hacienda haga uso de la habilitación prevista en el apartado anterior para las deudas tributarias y de la prevista en artículo 13.1.a) de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, para los restantes recursos de naturaleza pública, quedan dispensadas de la obligación de aportar garantía con motivo de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento las deudas que en su conjunto no excedan de 6.000 euros. A efectos de la determinación de dicha cuantía, se acumularán en el momento de la solicitud tanto las deudas a que se refiere la propia solicitud como cualquier otra del mismo deudor para las que se haya solicitado y no resuelto el aplazamiento o fraccionamiento, así como el importe de los vencimientos pendientes de ingreso de las deudas aplazadas o fraccionadas, salvo que estén debidamente garantizadas.”

²⁹⁶ De entre las señaladas en el artículo 82.1 de la LGT.

²⁹⁷ De conformidad con lo dispuesto en el art. 82 anteriormente citado, cuando el deudor justifique que no le es posible obtener dicho aval o, o que su aportación compromete gravemente la viabilidad de la actividad económica, la Administración podrá admitir garantías que consistan en hipoteca, prenda, fianza personal y solidaria u otra que se estime suficiente, en las condiciones en que se haya establecido en la Ordenanza Municipal.

²⁹⁸ Resultando tal plazo el período mínimo de vigencia, pero la resolución del fraccionamiento puede indicar plazo superior, tal y como se señala en STS de 7 de octubre de 2002 (rec. núm. 7535/1991), que en su FJ 3º señala: “En efecto. Si el art. 56.4 del Reglamento General de Recaudación aquí aplicable --hoy art. 52.6 del vigente de 20 de Diciembre de 1990-- establecía que <<la garantía constituida mediante aval deberá ser por término que exceda al menos en tres meses al vencimiento del plazo o plazos concedidos>> y si el texto del aval fue, en cuanto ahora importa, el anteriormente transcrito, resulta claro que la mención a que

ayuntamientos, conforme a sus impresos normalizados y a su propia regulación, suele ser la de que el aval se constituya, en cuanto a su vigencia, *hasta su cancelación por la Administración*. La garantía, en los supuestos de fraccionamiento, puede constituirse por la totalidad del importe asegurado, o para cada una de las fracciones,

Cuando el deudor no consiga obtener dicho aval, o su aportación comprometa la viabilidad de su actividad económica (en clara alusión al fuerte coste que suponen, para quien ya sufre para lograr el pago de sus deudas), los ayuntamientos pueden admitir garantías que consistan en hipoteca²⁹⁹, prenda, fianza personal y solidaria u otra que se estime suficiente, existiendo, también, la posibilidad, que deberá ser contemplada por la Ordenanza de Recaudación³⁰⁰, de solicitar el deudor la adopción de medidas cautelares (anotación preventiva de embargo sobre algún bien), a cuyos efectos deberá acompañar a la solicitud valoración del bien sobre el que se solicita tal medida cautelar. Los costes originados por la adopción de estas anotaciones tendrán la consideración de costas del procedimiento, repercutiéndose directamente al deudor.

En la práctica de las tareas que conforman la recaudación ejecutiva, cuyo estudio es el objeto de este trabajo, es muy habitual que el deudor solicite el aplazamiento o fraccionamiento de la deuda avanzado ya el expediente administrativo de apremio, en cuyo caso, y conforme a lo dispuesto en el art. 49 del RGR, cuando sea ya posible realizar el embargo de dichos bienes, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 75 a 93 del RGR, se denegará dicha solicitud de medida cautelar³⁰¹ procediéndose a la traba del bien designado, y pudiendo servir dicha traba como garantía.

Es importe señalar, en este supuesto de adopción de medidas cautelares como garantía de la deuda, que el plazo máximo de adopción de seis meses contemplado en el

se constituía <<por plazo de hasta tres meses al menos después del vencimiento del último concedido>> (se refiere al último fraccionamiento) no tenía otra significación que cumplir el requisito legalmente impuesto para la admisibilidad del aval, no la de fijar un plazo de vencimiento o de terminación de efectividad. La práctica identidad existente entre los términos del documento y los del precepto reglamentario así lo avalan. Tiene, en este punto, razón la sentencia cuando exige que, si se quería señalar un término de efectividad al aval, debió hacerse constar así expresamente.”

²⁹⁹ Para el supuesto de que el deudor opte por la constitución de una hipoteca a favor de la Hacienda pública será necesario, de conformidad con lo expuesto en los arts. 141 y 145 de la Ley Hipotecaria que formalice el acto mediante escritura pública que inscriba en el registro, debiendo contar con la aceptación expresa del Ayuntamiento, en un plazo máximo de dos meses.

³⁰⁰ Así se dispone en el párrafo último del art. 82.1 LGT.

³⁰¹ Procediendo, previa solicitud del interesado a efectos de la posible alteración del orden de embargo, a dictar directamente diligencia de embargo sobre el bien ofrecido.

artículo 81 de la LGT, como de vigencia de estas medidas, no resulta aquí de aplicación³⁰², por lo que la única limitación a considerar es la de la caducidad de la anotación en el registro de la propiedad, a los cuatro años, por lo que si el aplazamiento o fraccionamiento supera este plazo deberá procederse a las sucesivas prórrogas en la anotación practicada como medida cautelar.

En el supuesto de que el deudor solicite dispensa de garantía, total o parcial, la recaudación municipal deberá realizar una investigación sobre el patrimonio del deudor, al objeto de comprobar si es cierta su imposibilidad de prestar garantía, y caso de no ser así requerirle para que la constituya.

Concedida tal dispensa, el solicitante quedará obligado, durante el período en que se extienda el aplazamiento o fraccionamiento, a comunicar al Ayuntamiento la modificación de sus condiciones económicas, en cuyo caso se le solicitará la formalización de la garantía dispensada en el plazo de dos meses.

Sobre la exigencia de intereses, se produce la paradoja de que el cálculo de la garantía se realizará utilizando el tipo de los de demora, siendo los exigidos los legales³⁰³ en el cobro del aplazamiento, o en cada una de las fracciones que se abonen.

Si una vez examinada la solicitud de fraccionamiento o aplazamiento realizada por el deudor se observa que ésta no reúne los requisitos establecidos en la normativa, el Ayuntamiento requerirá al solicitante para que, en un plazo de 10 días³⁰⁴ contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento, subsane el defecto o aporte los documentos no adjuntados, con indicación de que, de no atender el requerimiento en el plazo señalado, se tendrá por no presentada la solicitud y se archivará sin más trámite³⁰⁵, Así lo expresa el TEAC en Resolución de 8 de junio de 2020, donde fija como Criterio: *“Cuando respecto a una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento la Administración tributaria formule un requerimiento de datos porque, de acuerdo con los apartados 2 a 5 del artículo 46 del RD 939/2005, de 29 de julio, la solicitud no reúne los requisitos*

³⁰² Por el desarrollo que a la limitación realiza el propio art. 81 LGT en su punto sexto.

³⁰³ A tenor de lo dispuesto en el art. 65.4 LGT.

³⁰⁴ Que serán hábiles, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 30.2. LPACAP, pudiéndose ampliar cinco días más por aplicación del art. 91 RGGI.

³⁰⁵ Sobre la necesidad, o no, de notificar el archivo de la solicitud, distintos tribunales han manifestado la no obligatoriedad que tiene la Administración de realizar este acto, así el TSJ de Madrid, en sentencia de 24 de enero de 2.001 (rec. núm. 301/1998) señala, FJ 6º, que: *“El archivo es una consecuencia automática de la falta de subsanación, que se produce inexorablemente cuando tiene lugar esa falta de subsanación y no obliga a su notificación.”*

establecidos o porque no se acompañan los documentos preceptivos, y no se atiende dentro del plazo establecido o del ampliado con la aportación total o parcial de los datos y documentación requeridos o con la contestación de no poder aportarlos, se procederá a su archivo sin más trámite”.

Si la valoración del bien ofrecido en garantía, según apreciación del órgano de recaudación, no cubriese el importe garantizado, se requerirá al deudor para que subsane esta deficiencia, en los términos del artículo 48 del RGR, donde también se dispone que, transcurridos dos meses desde la notificación del acuerdo de concesión sin que se haya constituido la garantía, cualquiera que fuera la forma adoptada, se reanudará el procedimiento de apremio³⁰⁶.

Serán inadmitidas las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento reiterativas de otras anteriores que hayan sido objeto de denegación previa³⁰⁷, fundamentándose su inadmisión en que no contengan modificación sustancial respecto de la solicitud previamente denegada, y en particular cuando dicha reiteración tenga por finalidad dilatar, dificultar, o impedir el desarrollo de la gestión recaudatoria, siendo necesario dictar acuerdo en este sentido³⁰⁸, sobre el que cabrá recurso de reposición, o reclamación económica administrativa³⁰⁹.

Análisis más detallado exige el cálculo del recargo del período ejecutivo aplicable en el fraccionamiento, y que no está exento de controversias. Así, y de conformidad con

³⁰⁶ Siendo esta cuestión también matizada por los tribunales, así STSJ de la Comunidad Valenciana, de 25 mayo de 2020 (rec. núm. 1417/2018), donde en su FJ 4º dice: *“En efecto, la cuestión planteada en esta litis radica en determinar si el hecho de no haber constituido en forma la garantía hipotecaria exigida para conceder el aplazamiento dentro del plazo de dos meses concedido por la Administración era suficiente para girar las providencias de apremio cuando la mercantil recurrente alegó en su recurso de reposición la existencia de razones que impedían la formalización en aquel plazo. Y, teniendo en cuenta dichas razones, la Sala considera excesivamente rigorista la interpretación que realiza la administración de la norma anteriormente citada, pues el actor ha acreditado la imposibilidad de la inscripción por razones ajenas a su voluntad”.*

³⁰⁷ Y desde luego no tendrán los efectos suspensivos que tienen las primeras, así Resolución del TEAC de 28 de febrero de 2018, FJ 3º: *“A estos efectos, este Tribunal Central en su resolución de fecha 25/02/2016 (núm. 00/05419/2013) tiene declarado que la denegación de un aplazamiento solicitado en periodo voluntario tiene como consecuencia la obligación de ingresar la deuda en el plazo de ingreso regulado en el artículo 62.2 de la Ley General Tributaria, y en caso de no producirse el ingreso en dicho plazo, comenzará el periodo ejecutivo y deberá iniciarse el procedimiento de apremio. Por tanto, una segunda solicitud aplazamiento dentro de este plazo no tiene efectos suspensivos.”*

³⁰⁸ Así resolución del TEAR Castilla y León de 2 de mayo de 2.011.

³⁰⁹ Con relevancia en la recaudación ejecutiva hay que añadir a esta causa de inadmisión la ya contemplada al principio de este apartado, en relación al plazo de presentación, en el que hacíamos alusión al art. 52 de la LGT que indica la inadmisión de las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento una vez notificado el acuerdo de enajenación de los bienes.

lo dispuesto en el art. 28 LGT resultarán de aplicación el recargo ejecutivo del 5 por ciento cuando se satisfaga la totalidad de la deuda antes de la notificación de la providencia de apremio, y el del 10 por ciento cuando se realice, también en su totalidad, dentro de los plazos que a dicho objeto marca el artículo 62.5 del mismo texto legal.

A tenor de lo señalado, y en lo que para algunos es una interpretación severa y excesivamente rígida del artículo 28 LGT³¹⁰, la AEAT y otras administraciones entendieron que las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento que se realicen finalizado el período voluntario de ingreso deben abonarse siempre con el recargo ordinario del 20 por ciento sobre el principal de la deuda.

Algunos ayuntamientos, críticos con esta interpretación, resolvieron que el recargo a ingresar sería el devengado en la fecha de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, es decir que si fue presentada antes de dictarse la providencia de apremio se calculará con el recargo del cinco por ciento, y si fue solicitado una vez recibida la notificación³¹¹, y antes de que transcurran los plazos del art. 62.5 LGT, con el recargo del diez por ciento. Se argumenta en defensa de esta postura que el art. 65.5 LGT establece que la Administración, ante una solicitud de fraccionamiento o aplazamiento realizada en período ejecutivo, podrá iniciar o en su caso continuar el procedimiento de apremio, de lo que se deduce, *a sensu contrario*, la posibilidad real que tiene de no hacerlo.

ACIN FERRER³¹² argumenta, en defensa de la paralización del procedimiento que: *“considerando que, desde la vertiente pragmática, y en beneficio de los interesados, resulta prudente no continuar el procedimiento de apremio mientras se esté ejecutando con normalidad el expediente de aplazamiento de pago, proponemos aplicar, durante toda la vida del aplazamiento, el recargo del 5 %, 10 % o 20 % que resultara exigible en la fecha de la solicitud de aplazamiento”*.

Tesis contraria mantuvo desde el año 2003 la Agencia Tributaria, que no resuelve las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento realizadas en período ejecutivo de ingreso hasta que no ha conseguido llevar la deuda a la situación en la que ésta resulte

³¹⁰ Opinión manifestada por ACIN FERRER, Ángela, “la concesión de aplazamientos y fraccionamientos de pago de los tributos locales”, *Boletín de Derecho Local*, 1 de octubre de 2.011. http://www.elderecho.com/tribuna/administrativo/concesion-aplazamientos-fraccionamientos-tributos-locales_11_325930003.html

³¹¹ Lo que constituye práctica habitual, toda vez que el deudor ante el título ejecutivo no siempre dispone de la posibilidad de abonar la deuda.

³¹² ACIN FERRER, Ángela. *op. cit.*

exigible con un recargo del 20 por ciento, aplicando la posibilidad a la que hemos hecho alusión de no paralizar el expediente³¹³, y de responder al fraccionamiento en un plazo de seis meses³¹⁴.

Esta última línea argumentativa, la de la exigibilidad del recargo ordinario, en cualquier caso, la encuentro más ajustada a derecho, de conformidad con lo expuesto en el art. 28.4 LGT, donde se establece que el recargo de apremio ordinario será el del 20 por ciento, y se aplicará siempre que la totalidad de la deuda no sea satisfecha en los plazos señalados en los puntos 2 y 3 del mismo artículo³¹⁵. Esta postura ha sido refrendada por Dirección General de Tributos, en Consulta V0831-12 de 19 de abril de 2012.

En fecha 27 de marzo de 2.019 (rec. núm. 1418/2017), el Tribunal Supremo, en casación, ha venido a solucionar esta discrepancia doctrinal decantándose por el planteamiento defendido por la AEAT³¹⁶, y el autor, señalando en su FJ 3º, que: *“El legislador podría haber dispuesto que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en el periodo ejecutivo determinara su suspensión, pero no lo ha hecho, por el contrario, lo que ha dispuesto es que dicha solicitud no impide que se inicie o continúe la tramitación del procedimiento de apremio (artículo 65.5 LGT). Si a ello se une que se exige (apartados 2 y 3 del artículo 28 LGT) que se satisfaga la totalidad de la deuda tributaria, habrá que convenir que no procede la aplicación del recargo ejecutivo del 5 por 100 cuando se solicita el aplazamiento/ fraccionamiento antes de que se notifique la providencia de apremio, tal como pretende la parte actora.”*³¹⁷

³¹³Recogida en el artículo 65.5 de la LGT, donde: *“La Administración tributaria podrá iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento.”*

³¹⁴ Plazo recogido en el art. 52 RGR.

³¹⁵ 2. *El recargo ejecutivo será del cinco por ciento y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio.*

3. *El recargo de apremio reducido será del 10 por ciento y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario y el propio recargo antes de la finalización del plazo previsto en el apartado 5 del artículo 62 de esta ley para las deudas apremiadas.*

³¹⁶ No fue pacífica la fijación de este criterio, toda vez que la Sentencia cuenta con el voto particular del Magistrado José Díaz Delgado.

³¹⁷ Idéntico criterio se establece en Resolución de 26 de noviembre de 2019 del TEAC, donde se señala como Criterio: *“«Solicitado en periodo ejecutivo y antes de la notificación de la providencia de apremio el aplazamiento de una deuda, la concesión del mismo antes del vencimiento del plazo del artículo 62.5 de la Ley General Tributaria, a contar desde la notificación del título ejecutivo, no permite que el recargo de apremio a exigir pueda verse reducido al 10%, puesto que esa reducción exige el ingreso total de la deuda y del propio recargo en el mencionado plazo, y la mera concesión de un aplazamiento no supone el pago de la deuda».*

Sin embargo, y esto también es opinión del autor, esta redacción, y la interpretación literal, que, del texto legal, hace el Tribunal Supremo, no deja de plantear cierta controversia:

1. Por la imposibilidad, en la aplicación de este criterio, que tendrían los Ayuntamientos de tramitar los fraccionamientos como actos comunicados, es decir de manera automática y considerándolos autorizados siempre y cuando se realicen en las condiciones que se establezcan en la Ordenanza Municipal, pues nos encontraremos que los que son solicitados antes de transcurridos los plazos del art. 62.5 LGT no pueden ser tramitados.
2. Por la necesidad de haber notificado la providencia, y de que hayan transcurrido los plazos del ingreso otorgados en la misma, para poder exigir el recargo de apremio ordinario, lo que contradice lo señalado en reciente STS, de 15 de octubre de 2020 (rec. Núm. 1652/2019), donde modificando el criterio de anteriores resoluciones judiciales, que respetaban el tenor literal de la Ley, donde *“podrá continuar el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento y fraccionamiento”*, y en base al Principio de Buena Administración, anula la providencia de apremio toda vez que entiende no se puede dictar la misma hasta que haya sido resuelta la solicitud de fraccionamiento o aplazamiento planteada. Sin duda, esta STS reabre un debate que parecía ya cerrado, y que nos deriva a un bucle infinito en el que resulta imposible exigir el recargo del 20 por ciento, toda vez que no puede dictarse la providencia de apremio, y la norma, y la interpretación que de ella hace el TS, pide que en los aplazamientos y fraccionamientos concedidos en período ejecutivo el recargo exigido sea el ordinario.

Siguiendo con el procedimiento, debemos señalar que la realización de los pagos derivados de un aplazamiento o fraccionamiento deberá concretarse mediante domiciliación bancaria, cuando el Ayuntamiento lo haya previsto así en la Ordenanza, coincidiendo los plazos con los días 5 o 20 de cada mes.

Mientras dure la sustanciación del expediente, y hasta su aprobación o denegación, el deudor vendrá obligado a satisfacer las cantidades aplazadas o fraccionadas en los plazos propuestos, o en los que le indique la Administración.

Una vez aprobado el aplazamiento o fraccionamiento se notificará dicha resolución al interesado, advirtiéndole de las consecuencias de no constituir la garantía en el plazo de dos meses desde la recepción de la notificación, así como de las del incumplimiento del pago, y con el cálculo de intereses.

El interés a aplicar será generalmente el de demora, si bien el artículo 26.6 de la LGT plantea como excepción que, en los supuestos de aplazamiento o fraccionamiento, cuando la deuda esté garantizada el interés exigible será el interés legal. En el caso de fraccionamientos, y a efectos del cálculo de intereses, éste se realizará independientemente para cada fracción.

Para la resolución del expediente de aplazamiento o fraccionamiento el Ayuntamiento dispone de un máximo de seis meses, a contar desde la fecha de la solicitud, mismo plazo que para la notificación³¹⁸. Al único efecto de dar por cumplida esta obligación de notificar dentro del período fijado, será suficiente con justificar un intento de notificación, según cifra el artículo 104.2 LGT.

En cualquier caso, y como ya hemos advertido, no podrá la Administración dictar providencia de apremio, ni de embargo, según dictamina el TS en Sentencia de 15 de octubre de 2020 (rec. núm. 1652/2019), a la que ya hemos hecho alusión anteriormente, cuando señala, en su FJ 3º, que es criterio de la Sala que: *“el principio de buena administración impide que la Administración tributaria dicte providencia de apremio respecto de deudas tributarias sin contestar previamente las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de dichas deudas formuladas por el contribuyente, incluso cuando tales solicitudes han sido efectuadas en período ejecutivo de cobro.”*

En caso de que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento fuera rechazada, el solicitante se verá obligado a ingresar los intereses que hasta el pago se devenguen³¹⁹, según normativa avalada por el Tribunal Supremo³²⁰.

³¹⁸ Art. 52.6 RGR.

³¹⁹ Tomando, a efectos del cálculo, y como fecha de inicio del intervalo, el día posterior a la finalización del período voluntario de ingreso.

³²⁰ Sentencia del 26 de marzo de 1.999 (rec. núm. 4519/1994).

La resolución, aun siendo positiva, puede indicar plazos e importes distintos a los solicitados, con dos consecuencias: la motivación de la concesión en condiciones distintas a las solicitadas, y la posibilidad de recurrir dicha resolución. La desestimación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento realizada en período ejecutivo de ingreso supone la reanudación del expediente de apremio.

En el supuesto de que el deudor satisfaga la totalidad de la deuda, mientras se tramita la solicitud de fraccionamiento o aplazamiento el ayuntamiento liquidará los intereses de demora devengados, desde el día posterior a la finalización del período voluntario de ingreso hasta la fecha del pago.

Si llegado el plazo para el pago de un aplazamiento o fraccionamiento éste no fuera satisfecho se reanuda el procedimiento administrativo de apremio, por la totalidad de la deuda, hasta su cobro³²¹. Si el aplazamiento o fraccionamiento contase con garantía, habría que proceder a la ejecución de la misma, tras requerimiento del pago en los plazos previstos en el artículo 62.5 de la LGT, y en los términos señalados en el artículo 168 de la LGT, que desarrollaremos en el apartado siguiente.

Establece el punto 10 del artículo 48 RGR, referente a las garantías, que venimos desarrollando, el derecho al reembolso del coste de las garantías aportadas en aplazamientos y fraccionamientos de deuda, cuando las deudas en las que tengan su objeto sean anuladas por resolución administrativa o judicial³²². El mismo derecho a devolución se produce sobre las costas repercutidas como consecuencia de la adopción de medidas cautelares.

³²¹Es importante a estos efectos señalar que la solicitud de modificación de plazos (aún en el caso de que se haga con garantía) en el fraccionamiento no supone la paralización del procedimiento de apremio, tras vencimientos no satisfechos, pues ello llevaría a una cadena ininterrumpida de suspensión con el sólo requisito de solicitarlo, tal y como señala el TEAC en Resolución de 13 de mayo de 1.997. Matizando lo expresado, y sobre la situación particular que se juzga, lo señalado por el TSJ de Baleares en Sentencia de 13 de abril de 1999 (rec. núm. 212/1997), FJ 2, in fine, donde: *“Ahora bien, anulado el apremio por la sentencia de la Sala número 657/96, ni cabe considerar que se produjese falta de ingreso en plazo ni, en lógica consecuencia, cabría la cancelación del fraccionamiento que se fundase en esa, circunstancia, razón por la cual la liquidación de intereses aquí cuestionado carece de base”*

³²² A lo que habrá que añadir conforme a lo dispuesto en el art. 33 LGT el importe que corresponda de aplicar el interés legal a esas cantidades. El hecho de que el legislador haya optado por el interés legal y no por el de demora como se establece en otros supuestos de ingresos indebidos debemos buscarlo en la naturaleza de los pagos, que es externa al ámbito de aplicación de los tributos; toda vez que éstos se han realizado a bancos.

Sobre el importe del reembolso, éste deberá calcularse atendiendo a los criterios detallados en el art. 74 RGRVA³²³, y en el supuesto que la deuda motivo de la constitución de la garantía no sea anulada en su totalidad, sino parcialmente, el sujeto pasivo instará al Ayuntamiento a la reducción de la garantía en la misma proporción en que lo ha hecho la deuda.

³²³ Donde: a) Para los supuestos de devolución de avales o fianzas de carácter solidario y certificados de seguro de caución procederá la devolución de las cantidades satisfechas en concepto de primas, comisiones y gastos por formalización, mantenimiento y cancelación del aval, fianza o certificado, devengados hasta la fecha en que se produzca la devolución de la garantía. B) En los casos de que las cantidades a reintegrar tengan su origen la constitución de una hipoteca, el importe estará constituido por todos los gastos derivados de la intervención de un fedatario público, los registrales, el importe de los tributos derivados directamente de la constitución de la garantía y, en su caso, de su cancelación, así como los derivados de la tasación o valoración de los bienes ofrecidos en garantía.

2.5. La ejecución de las garantías aportadas para la suspensión del procedimiento

Debemos justificar lo extenso del título en la pretensión de lograr distinguir, suficientemente, entre la ejecución de las garantías a las que se refiere el art. 168 LGT de otras garantías de la deuda, estudiadas en el Capítulo 7 de esta obra³²⁴, y que lejos de ejecutarse al inicio del procedimiento, son invocadas en el transcurso, o a la finalización, del mismo. Así, la distinta naturaleza de estas garantías presentadas al objeto de conseguir la suspensión del procedimiento, en la interposición de un recurso o en el supuesto de solicitud de un aplazamiento o fraccionamiento, es justificada por FERNÁNDEZ CABALLERO al señalar que: *“No estamos en presencia de garantías dispuestas a favor de la Administración por la normativa tributaria, sino de las garantías generales de Derecho civil que el ordenamiento tributario simplemente obliga a presentar a los obligados tributarios en determinados procedimientos. El objeto mediato de la presentación de las garantías voluntarias sigue siendo el mismo, el aseguramiento de la efectividad del crédito tributario, y su finalidad específica inmediata consiste en procurar a la Administración tributaria un medio de defensa ante el aplazamiento que concede o ante la suspensión del acto administrativo de pago acordado en vía de recurso. Por ello se ha dicho que las garantías voluntarias se aproximan más a la naturaleza de las medidas cautelares que se aplican frente a situaciones reales de peligro, afirmación que se refuerza si tenemos en cuenta que la LGT permite el intercambio o sustitución de unas por otras.”*³²⁵

Disponen los arts. 168 de la LGT y 74 del RGR que, encontrándose la deuda en período ejecutivo de ingreso, si el deudor no la satisface en el plazo otorgado, se procederá en primer lugar, y antes del embargo de otros bienes de su patrimonio, a ejecutar la garantía constituida. Con una salvedad, que se introduce a beneficio del deudor, y es que

³²⁴ Nos estamos refiriendo a las garantías reales tributarias (hipoteca legal tácita, derecho de afección y la hipoteca legal expresa), y a otras prerrogativas que aseguran el cobro del crédito pero que no son garantías reales en sentido estricto (derecho de prelación, derecho de retención y medidas cautelares), así como a las garantías personales que contempla el ordenamiento tributario (la responsabilidad tributaria y la solidaridad tributaria pasiva).

³²⁵ FERNÁNDEZ CABALLERO, Zuley, *Las Garantías del Crédito Tributario*, Tesis doctoral, Universidad de Girona, 2013. <http://hdl.handle.net/10803/131015>. pág. 366.

cuando la garantía no resulte proporcionada a la deuda garantizada, o cuando lo solicite el obligado y señale otros bienes suficientes, la Administración podrá proceder al embargo y enajenación de bienes distintos a los que constituyen la garantía.

Si la fianza depositada es un aval, o está constituida por bienes y derechos de persona distinta al obligado al pago, se requerirá al garante para que ingrese la deuda en el plazo del artículo 62.5 LGT, con el límite del importe garantizado. Y sin más trámites o avisos, en el supuesto de que no atienda al requerimiento efectuado, se procederá por parte del Ayuntamiento a dictar diligencia de embargo de los bienes del garante, sirviendo como título ejecutivo la providencia de apremio dictada contra el deudor.

A este objeto, es importante señalar que la Entidad de Crédito o Aseguradora que ha actuado de avalista no puede, a la vista del requerimiento y por este motivo, presentar recurso³²⁶.

Y es que según manifiesta GALLEGO OTERO³²⁷, no nos encontramos ante una obligación *ex lege*, ya que el garante ha aceptado voluntariamente, y sin que nadie se lo imponga esa condición. Y esta situación es la que determina la posición jurídica en la que queda el avalista o fiador, según señala la STSJ de Canarias de 25 de julio de 2.001 (rec. núm. 2160/1998), que, en su FJ 2º, le niega las garantías procedimentales otorgadas a los responsables solidarios, como responsables tributarios de la deuda, otorgándole la condición de interesado en el procedimiento, pero impidiéndole ejercer los motivos de oposición reservados a los responsables tributarios³²⁸. Esta misma postura ya había sido

³²⁶Tal y como destacó el TEAC en Resolución de 3 abril de 2003, donde: "*Lo primero que procede examinar es si la comunicación notificada a la entidad recurrente el 9 de diciembre de 1997 constituye o no un acto reclamable en esta vía económico-administrativa. La solución a la que se llega es negativa a la vista del artículo 165 de la Ley General Tributaria y 2º del Reglamento de Procedimiento de Reclamaciones Económico-Administrativas, que no incluyen entre las materias sobre las que pueden versar la reclamación económico-administrativa los actos de comunicación; y de los artículos 37 y 38 del mismo Reglamento, al señalar que son susceptibles de dicha reclamación:*

"a) Los (actos) que provisionalmente o definitivamente reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación y b) los de trámite que decidan directa o indirectamente el fondo del asunto o pongan término a la vía de gestión"; y no constituyendo dicha actuación un acto de trámite que decida sobre el fondo del asunto, ni de acto de gestión no es revisable en esta vía económico-administrativa."

³²⁷³²⁷ GALLEGO OTERO Julio Luis, "Comentarios artículo 74 RGR", en APARICIO PÉREZ, Antonio (Coordinador), *Comentarios al Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, especial referencia a la Administración Local*, La Ley, Madrid, 2006. pág. 539.

³²⁸ FJ 3º, donde: *Es cierto, no obstante, y ello ha de concederse, obviamente, a la parte actora, que la misma ha ostentado, a partir de algún momento y en algún procedimiento o fase del mismo que aquí es necesario determinar, la condición de interesada conforme al artículo 31 de la Ley 30/1992....Hasta tal momento, hasta el eventual momento de la ejecución de la garantía, el contrato de fianza o aval, o bien, como es el caso, de seguro de fianza, ninguna posición jurídica puede atribuir al fiador o avalista ante el acreedor tributario. Más aún, de conformidad con el arriba citado artículo 36 LGT, el contrato no puede habilitar*

defendida por el TS en Sentencia de 27 de octubre de 1992, cuando afirma, en su FJ 2º, que el garante no puede oponer a la reclamación del beneficiario del aval otras excepciones que las que deriven de la garantía misma³²⁹.

Cuando la garantía constituida tenga carácter real se ejecutará la garantía en los términos y condiciones que describiremos más adelante, en este mismo trabajo, para el embargo de bienes inmuebles.

El órgano de recaudación tiene la posibilidad de continuar con el procedimiento de apremio, cuando la garantía haya devenido insuficiente, a cuyo efecto deberá adoptar acuerdo motivado, que figurará en el expediente. El hecho de que la Ley General Tributaria no contemple esta posibilidad ha planteado que algunos autores³³⁰ hayan dudado de la legalidad de la misma, toda vez que la introducción de esta medida en el ordenamiento se ha realizado vía reglamentaria³³¹.

En cualquier caso, y como advierte PASCUAL GONZALEZ³³² la insuficiencia debe ser manifiestamente sobrevenida: *“Sólo en ese caso podrá la Administración proceder al embargo de otros bienes sin necesidad de previamente ejecutar otras garantías. No podrá, en cambio, obviar tal exigencia de ejecución cuando la insuficiencia sea originaria”*. De lo que debemos deducir que si en su momento la Administración dio por buena una garantía que ya entonces resultaba insuficiente, deberá proceder a la ejecución de la misma antes de practicar la traba de otros bienes, asumiendo de esta manera las consecuencias de su error.

al garante en momento alguno, ni antes ni después de la eventual ejecución de la garantía, para subrogarse en la posición jurídica del deudor tributario principal, ni para intervenir como interesado en los correspondientes procedimientos de liquidación y recaudación seguidos frente al sujeto pasivo tributario.

³²⁹ En la misma línea doctrinal, STS de 14 de junio de 2005 (rec. núm. 4535/2000), que señala que la obligación de un avalista tiene su origen en un acuerdo de voluntades, no en la ley, por lo que el avalista es extraño en el procedimiento, si bien queda facultado para comprobar si la obligación del principal ha sido o no cumplida, sin que pueda aspirar a una revisión del mismo, y Resolución de 20 de marzo de 2019 del TEAC.

³³⁰ MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús *“Comentarios al Reglamento General de Recaudación, AEDAF, 2006, pág. 92.*

³³¹ Art. 74.7; lo que supuso una novedad sobre el anterior RGR de 1.990.

³³² PASCUAL GONZÁLEZ, Marcos Manuel, *“El Procedimiento de Recaudación en Período Ejecutivo”*, *Crónica Tributaria*, núm. 126/2008, pág. 133.

Para finalizar este apartado, debemos referirnos al plazo que tiene el Ayuntamiento para requerir al garante sobre las cantidades no ingresadas, y no encontrando respuesta a esta cuestión en la Ley, acudimos a Resolución del TEAC de 20 Marzo de 2019, donde a este particular se establece que: “ *Si bien de manera expresa nada parece decir la LGT de 2003 en cuanto al inicio del cómputo del plazo de prescripción respecto de la obligación de los garantes, entiende este Tribunal que las citadas normas deben interpretarse teniendo en cuenta el principio general de la <<actio nata>>, es decir, que no puede empezar a contarse el plazo de prescripción hasta que no haya nacido la acción frente al avalista. En el presente caso, dado que la acción frente al banco, y por tanto el requerimiento de pago a éste no puede efectuarse hasta que el deudor avalado no haya ingresado la deuda en el plazo del artículo 62.5 de la LGT de 2003 tras la notificación de la providencia de apremio, el plazo de prescripción de la acción recaudatoria contra el avalista empieza a computarse a partir de dicha fecha*”.

EL EMBARGO

3.1. Normas y requisitos

Determina el artículo 75 del RGR que, transcurrido el plazo concedido en la notificación de la providencia de apremio, sin que el deudor haya atendido al pago de la deuda, se procederá al embargo de los bienes y derechos que procedan, siempre que no sea posible realizar la misma mediante la ejecución de garantías, o fuese previsible, de forma motivada, que de dicha ejecución no resultará líquido suficiente para cubrir la deuda.

Aunque resulte obvio, para poder proceder al embargo de bienes la deuda no debe haber sido satisfecha, lo que constituye motivo de oposición tanto a la providencia de apremio como a la diligencia de embargo. El hecho de que reglamentariamente se posibilite a la Administración para el embargo de bienes cuando ésta considere que la garantía no es suficiente para cubrir el importe de la deuda, ya ha sido comentado en este estudio³³³, reiterando la necesidad de que el acuerdo debe ser motivado y la insuficiencia sobrevenida.

Avanzando en el método, MONTERO DOMINGUEZ ³³⁴ determina las condiciones que debe reunir el bien para poder proceder su embargo, así:

1. Que sea de titularidad del obligado al pago, jugando a favor de la Administración las presunciones que en este sentido se contienen en el ordenamiento³³⁵.

³³³ Vid. supra Cap.2.5., referido a la ejecución de garantías.

³³⁴ MONTERO DOMÍNGUEZ, Antonio, *El nuevo Reglamento General de Recaudación Comentado*, La Ley, Las Rozas, 2006. pág. 289.

³³⁵ Así, el art. 108.3 LGT dispone que: *“La Administración tributaria podrá considerar como titular de cualquier bien, derecho, empresa, servicio, actividad, explotación o función a quien figure como tal en un registro fiscal o en otros de carácter público, salvo prueba en contrario”*

2. Que el bien tenga contenido económico; es decir, que sea susceptible de valoración a efectos de su ejecución. El procedimiento de apremio culmina con la realización de los bienes del ejecutado, excepción hecha de aquel que, por su naturaleza, no precisa de enajenación para hacerlo líquido, nos estamos refiriendo, lógicamente, al dinero. En tanto ésta es la finalidad que se persigue, el requisito de que sea valorable es presupuesto de la embargabilidad.
3. Que sea enajenable. En conexión con el anterior requisito, la imposibilidad legal de enajenar un bien también sería obstáculo para su determinación como embargable.
4. Que no haya sido declarado inembargable por disposición legal, aun cumpliendo los requisitos previamente enumerados.

En la diligencia de embargo se concreta y materializa la facultad de la autotutela administrativa, al concurrir en la Administración Tributaria las condiciones de acreedor y ejecutante. Señala la trascendencia de la actuación LÓPEZ DÍAZ³³⁶, cuando dice: *“el embargo constituye una de las actuaciones fundamentales de todo el procedimiento ejecutivo, por cuanto, el objeto de éste, que consiste en lograr la satisfacción del crédito, está condicionado a que se logre trabar los bienes del deudor en cuantía suficiente para cubrir la deuda. Por otra parte, también es el embargo el momento en el que se determinará la posible insolvencia del obligado al pago. El embargo, como señala SANZ LARRUGA: << no es un acto simple, sino un conjunto de actos, una universitas de actos, un fenómeno complejo en el que se entrecruzan y combinan declaraciones de voluntad, declaraciones de conocimiento y manifestaciones de voluntad>>”*.

Es este momento, en que se dicta la diligencia, el que marcará el nacimiento y los efectos del embargo, con independencia de que no se hayan adoptado aún medidas de garantía o publicidad de la traba, o de que todavía no se haya notificado³³⁷.

³³⁶LÓPEZ DÍAZ, Antonio, *La Recaudación de Deudas Tributarias en Vía de Apremio*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1992.

³³⁷ Así lo destaca la Audiencia Provincial de Valencia en Auto de fecha 29 de mayo de 2003 (rec. núm. 179/2003), cuando afirma, FJ 2º, que el embargo adquiere eficacia jurídica desde su fecha, con independencia de su notificación a la parte embargada.

A efectos de su estudio fragmentaremos el procedimiento del embargo, en cuanto a su realización práctica, en tres actuaciones diferenciadas: 1º Búsqueda de bienes, 2º Traba y depósito de los mismos, y 3º La ejecución.

La búsqueda de bienes ha sido tratada ya en esta obra al comentarse las facultades del personal al servicio de la recaudación, así como la obligación que le compete al propio deudor, y a las entidades financieras, registros públicos y a otras AAPP de colaborar en esta fase de obtención de información, al amparo de lo dispuesto en los arts. 93 y 94 de la LGT³³⁸.

Cuestión ya perfilada también en este estudio, es el de la incidencia de la normativa relativa a protección de datos en las comunicaciones entre AAPP, a la que conviene volver a referirnos en este momento en que estamos solicitando la cesión de datos personales referidos a nuestros deudores, y donde aparecerán otros referidos a pagadores, retenedores, copropietarios, acreedores, etc...

El art. 6 del Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de abril de 2016 relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos, señala la obligación genérica de contar con el consentimiento del interesado para cualquier tratamiento de sus datos personales, considerándose tal tratamiento ilícito, sin ese consentimiento, salvo que se ampare en una de las circunstancias que se enumeran en los puntos b, d, e y f, del citado artículo 6. De entre éstos, nos detendremos en la referida en el punto c), cuando indica la licitud de la cesión motivada en “*el cumplimiento de una obligación legal aplicable al responsable del tratamiento*”, así como la contemplada en el punto e), donde: “*el*

³³⁸ Que reproducimos, de manera parcial, por su importancia, así el 93.1 señala que: “*Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.....Añadiendo el 94.1.. que: “ Las autoridades, cualquiera que sea su naturaleza, los titulares de los órganos del Estado, de las comunidades autónomas y de las entidades locales; los organismos autónomos y las entidades públicas empresariales; las cámaras y corporaciones, colegios y asociaciones profesionales; las mutualidades de previsión social; las demás entidades públicas, incluidas las gestoras de la Seguridad Social y quienes, en general, ejerzan funciones públicas, estarán obligados a suministrar a la Administración tributaria cuantos datos, informes y antecedentes con trascendencia tributaria recabe ésta mediante disposiciones de carácter general o a través de requerimientos concretos, y a prestarle, a ella y a sus agentes, apoyo, concurso, auxilio y protección para el ejercicio de sus funciones. Asimismo, participarán en la gestión o exacción de los tributos mediante las advertencias, repercusiones y retenciones, documentales o pecuniarias, de acuerdo con lo previsto en las leyes o disposiciones reglamentarias vigentes”.*

tratamiento es necesario para el cumplimiento de una misión realizada en interés público o en el ejercicio de poderes públicos conferidos al responsable del tratamiento”.

Por su parte el art. 8 de la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales (en adelante LOPDgdd) concreta estos dos supuestos, manifestando:

1. “El tratamiento de datos personales solo podrá considerarse fundado en el cumplimiento de una obligación legal exigible al responsable, en los términos previstos en el artículo 6.1.c) del Reglamento (UE) 2016/679, cuando así lo prevea una norma de Derecho de la Unión Europea o una norma con rango de ley, que podrá determinar las condiciones generales del tratamiento y los tipos de datos objeto del mismo así como las cesiones que procedan como consecuencia del cumplimiento de la obligación legal. Dicha norma podrá igualmente imponer condiciones especiales al tratamiento, tales como la adopción de medidas adicionales de seguridad u otras establecidas en el capítulo IV del Reglamento (UE) 2016/679.

2. El tratamiento de datos personales solo podrá considerarse fundado en el cumplimiento de una misión realizada en interés público o en el ejercicio de poderes públicos conferidos al responsable, en los términos previstos en el artículo 6.1 e) del Reglamento (UE) 2016/679, cuando derive de una competencia atribuida por una norma con rango de ley.”

A mayor abundamiento sobre esta cuestión, la de la utilización de los datos personales de los deudores, citaremos dos resoluciones de la Agencia Española de Protección de Datos (en adelante AEPD) R0912/2015 y R1992/2015 en los que conmina a las AAPP³³⁹ a que no figure en el exterior de las notificaciones referencias al acto que se notifica, en estos dos supuestos una diligencia de embargo, toda vez que tal información vulnera el principio de seguridad de los datos³⁴⁰.

³³⁹ En el primer supuesto a la Agencia Tributaria de las Islas Baleares, y en el segundo a la Diputación de Burgos.

³⁴⁰ Igual que ocurre en Resolución 00579/2016, donde se califica como grave la infracción cometida por el Ayuntamiento de la Oliva al incorporar en el reverso de los acuses de recibo más información de la que la protección de datos del deudor, en relación con el acto que se notifica, requiere, toda vez que como se argumenta en el FJ 3º: “*El termino identidad y contenido del acto no ha de reflejar pura y fielmente el contenido del acto a notificar, bastando que la referencia sea genérica o somera, con la denominación de por ejemplo “resolución” o “acuerdo” y el resto de elementos de correspondencia entre lo notificado y el propio expediente. Se trata de no forzar derechos o intereses legítimos del sujeto pasivo de la notificación de modo que o no se conozca en absoluto el contenido o por el contrario, que añadan elementos*

Abordada ya la cuestión del correcto, en su acepción de limitado, uso que las AAPP deben hacer de los datos del deudor en el desarrollo del procedimiento de apremio, citaremos algunas resoluciones de la AEPD, que con independencia de los veredictos producidos en otras instancias solicitando la nulidad de los actos que se denuncias, vienen a sancionar, o a exonerar, al Responsable del tratamiento por la utilización que se hace de los datos personales de los deudores.

Así, la AEPD, Procedimiento TD/02144/2012, exculpa a la AEAT por publicar en el BOE datos del deudor, entendiendo que tal tratamiento se realiza al amparo de lo establecido en la LGT³⁴¹, y señalando en el FJ 3º de la Resolución que: *“Así hay que tener en cuenta que la AEAT se sujeta en su actuación de dar publicidad a los actos administrativos realizados y así producir la eficacia jurídica a lo establecido en la Ley General Tributaria. Existiendo, por tanto, una normativa específica referida a la recaudación de la Agencia Tributaria, dicha administración cumple con lo establecido legalmente y cumple también con la normativa de protección de datos al contestar a la reclamante e indicándole que no es posible atender el derecho solicitado por la función administrativa que desarrolla, siendo esas funciones las que determinan el tratamiento de los datos; todo ello, sin perjuicio del derecho que tiene la reclamante de formular la solicitud ante el boletín oficial que realiza dicha publicidad”*. Caso distinto es, aunque los hechos denunciados son los mismos, publicación en el BOE por comparecencia, el que motiva la Resolución 02971/2014, donde se declara que el Ayuntamiento de Alcalá de Guadaíra ha infringido con dicha publicación el deber de guardar secreto sobre los datos personales de los expedientes que gestiona, y es que no se encuentra justificación en nuestro ordenamiento jurídico para publicar en el BOE un anuncio de notificación por comparecencia sobre deudores que ya habían recibido la notificación del embargo de

informativos no necesarios para la notificación, en este caso en el papel rosa figuraba la anotación de <<notificación de embargo>>, que se puede sustituir por notificación simplemente.

Además, el segundo elemento de falta de proporcionalidad en el tratamiento de datos que se imputa es que una vez desprendido el papel rosa, se visualiza el código completo de la cuenta bancaria y la referencia a que se había producido el embargo de una cantidad”. Mismos hechos, misma calificación ante la actuación de la Diputación Provincial de A Coruña, por indicar en el sobre que el acto que se notificaba era un embargo de salarios, o en Resolución R01009/2018, donde el infractor, Ayuntamiento de Griñón, indicaba en el exterior del sobre que el acto notificado era la Diligencia de Embargo de Devoluciones pendientes en la AEAT.

³⁴¹ Con misma argumentación y circunstancias, Resolución de archivo de actuaciones E/01755/2014, donde se reconoce lo correcto de la actuación de notificación por comparecencia realizado por la Diputación de Valladolid.

cuentas corrientes que se pretendía, lo que motiva una infracción que se califica como grave.

En Resolución 1779/2013, se concluye que el Ayuntamiento de Arroyomolinos incurrió también en infracción grave cuando notificó a la empresa del deudor una diligencia de embargo de salario, toda vez éste ya había comunicado al Ayuntamiento la consignación de la deuda en el juzgado en el que se dirimía la validez de las liquidaciones, resultando por tanto ilícito el tratamiento de sus datos, sin mediar su consentimiento, toda vez que se hizo un uso abusivo de los mismos y sin que resulte aplicable justificación normativa, toda vez que al Ayuntamiento le compete que los datos personales hubieran sido exactos, actualizados y veraces (FJ 4º).

En Resolución 02653/2013 se declara la infracción cometida por el Ayuntamiento de Huelva, tipificada como grave, por “*tratar datos de carácter personal o usarlos posteriormente con conculcación de los principios y garantías establecidos en el artículo 4 de la presente Ley*”³⁴². En este supuesto, los hechos denunciados eran la utilización de los datos de un interesado al que por error se le practicó un embargo, y se le hizo sujeto pasivo de un tributo, por semejanza del DNI, reprochándole la AEPD al Ayuntamiento su falta de diligencia. Por el mismo motivo, falta de diligencia en sus actuaciones a raíz de la comunicación realizada por el interesado, la Resolución 01112/2015, califica como infracción grave el incorrecto uso de datos personales del denunciante realizado tanto por la Dirección General de Tráfico como por el Ayuntamiento de Oviedo, al ser utilizados en listas cobratorias, y en el embargo de cuenta corriente, por deudas en el IVTM sobre un vehículo del que nunca fue propietario.

Cuestión similar es la que provoca una sanción, por el mismo ilícito descrito con anterioridad, de 10.000 euros a Liberbank SA, toda vez que vinculó los datos del denunciante con los del deudor de manera errónea, y achacando la AEPD a la Entidad de Crédito *falta de cuidado o diligencia* (FJº 3), recordando que aquí únicamente se juzga el uso apropiado que Responsables y Encargados de los tratamientos hacen de los datos personales. Caso distinto es el que motiva la Resolución de Archivo de actuaciones en Expediente E/05622/2012, contra BANKIA SA, toda vez que si bien queda demostrado el error en el embargo practicado, por confusión de DNI, éste error viene producido en el

³⁴² Se está refiriendo a la Ley Orgánica 15/1999, de Protección de Datos, derogada ya en su totalidad por la LOPDygd del 3 de diciembre de 2018.

listado que entrega la AEAT, por lo que (FJ 3º) se dispensa de responsabilidad a la entidad de crédito, así: “ *Por otra parte, nuestra jurisprudencia ha ido configurando el principio de protección de la confianza legítima al actuar de la Administración, el cual es de aplicación cuando dicha «confianza» se basa en signos o hechos externos producidos por la Administración lo suficientemente concluyentes para que induzcan racionalmente a aquél a confiar en la apariencia de legalidad de una actuación administrativa concreta, moviendo su voluntad a realizar determinados actos. Este principio que bajo el epígrafe de <<bona fides>>, ha sido recogido en nuestra jurisprudencia y surge o se suscita por el conflicto entre el principio de legalidad y el de seguridad jurídica. En este caso la actuación de la Administración, revestida de «apariencia de legalidad» indujo a BANKIA a practicar el embargo sobre la cuenta proporcionada. Dicho embargo según a la Ley, ha de efectuarse con carácter inmediato y en sus propios términos.*

Como ya se reconocía en la sentencia de la Audiencia Nacional, Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo recurso 313/2009, de 29/10/2009: <<Así, como se recoge en la sentencia anteriormente transcrita, sería absurdo sancionar a la recurrente por una conducta que la propia Administración ha realizado previamente y con ella ha generado la legítima confianza de una actuación conforme a derecho. Confianza legítima que también ha sido apreciada en la resolución impugnada si bien con una menor intensidad y que este Tribunal considera suficiente para excluir la culpabilidad en la actuación de la RFEA>>”.

Con independencia de las propias exenciones contempladas en el RGPD y en la LOPDgdd, en ningún supuesto puede otra AAPP, una mercantil, un profesional, o un particular negar a la Administración tributaria datos obrantes en su poder en invocación de la legislación en materia de protección de datos personales.

Entrando en los efectos que despliega la diligencia de embargo, podemos afirmar que genera sobre los bienes designados la posibilidad de su realización forzosa *erga omnes*, frente al obligado al pago y frente a terceros. Otro efecto inmediato, es el carácter limitativo que sobre la disponibilidad de sus bienes tiene el deudor una vez dictada la diligencia, pues impone al mismo una serie de impedimentos a la libre disposición de la cosa, derivados del aseguramiento del crédito que realiza la Administración. Es por ello, que, en la fase de la traba, en el embargo de cuentas corrientes, el deudor no puede disponer de las cantidades retenidas, y cuando la diligencia se haya dictado sobre bien

inscribible en registro, y haya sido realizada la anotación preventiva de embargo, el deudor podrá transferir su propiedad, pero con ésta transmitirá la carga.

En cuanto a la praxis, en el desarrollo de los embargos, se señala en el artículo 76 RGR, que, cuando los bienes que pretendemos trabar se encuentren en locales no pertenecientes al deudor, la Administración ejecutante deberá personarse en los mismos al objeto de ordenar su entrega. Como veremos, dicho precepto se matiza, en ocasiones, mediante la firma de convenios entre el depositario y la Administración³⁴³.

Al objeto de posibilitar estas actuaciones debemos recordar que el personal que desempeñe funciones de recaudación tendrá la consideración de agente de la autoridad, y gozará de las facultades previstas en el artículo 142 de la LGT para los agentes de inspección. De la lectura de tal precepto se establece la necesidad de que estos locales, a los que se pretende el acceso, deben vincularse a una actividad económica, y que debemos contar con autorización judicial, si previamente no disponemos del consentimiento del interesado.

La práctica del embargo, en palabras de RODRÍGUEZ ALONSO³⁴⁴ es un acto complejo en el que han de ponderarse, en todo momento y simultáneamente, aspectos muy variados, como la proporcionalidad entre la cuantía a embargar y la naturaleza de los bienes, la situación de los mismos, la procedencia de alterar el orden de embargo de los bienes en atención a la facilidad de onerosidad para el obligado al pago o las medidas de aseguramiento de los bienes a embargar, cuestiones complejas en la realidad que han de ser tenidas muy en cuenta por el órgano ejecutante.

Los principios que regulan el embargo se contienen en los arts. 169, 170 LGT y 76 del RGR, y son:

1. **Proporcionalidad:** En palabras de DE MIGUEL ARIAS³⁴⁵ *“el principio de proporcionalidad, reconocido de forma expresa en el artículo 169 de la LGT,*

³⁴³ Así, el artículo 79.2 del RGR, que regula el embargo de cuentas corrientes, permite que la diligencia de embargo se entregue en la Sede Social de la Entidad de Crédito, o en el lugar que a tal efecto se designe con la firma de un convenio que regule dicha comunicación, al objeto de evitar la necesidad de personarse en cada una de las oficinas donde se intenta la traba.

³⁴⁴ RODRÍGUEZ ALONSO, Bernardo, “Análisis del artículo 76 del RGR”, en APARICIO PÉREZ, Antonio (Coordinador), *Comentarios al Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, especial referencia a la Administración Local*, La Ley, Madrid, 2006. pág. 561.

³⁴⁵ DE MIGUEL ARIAS, Sabina, “El principio de proporcionalidad en la práctica del embargo para el cobro de las deudas tributarias”, *Impuestos* núm. 6, 2009, pág. 269.

constituye el criterio más importante a tener en cuenta a la hora de llevar a cabo las actuaciones de embargo de los bienes del obligado tributario en el procedimiento de recaudación. (...) la proporcionalidad determina, en primer término, que el valor de los bienes a embargar resulte lo más aproximado posible a la cuantía adeudada; en segundo lugar, su aplicación evita que se traben bienes especialmente necesarios para el desarrollo de la vida o actividad profesional del deudor, conforme a las reglas de inembargabilidad; y, por último, este principio rige, de forma decisiva, a la hora de determinar el concreto orden de embargo por el que debe optarse”. La aplicación de este principio obligará al Ayuntamiento, en muchos casos, a realizar un estudio individualizado de las actuaciones a practicar, en función del importe de la deuda, siendo esencial, a estos efectos, para no provocar discrecionalidad en nuestras actuaciones, regular tales mecanismos en las Ordenanzas de Recaudación, o en Resoluciones de la Concejalía correspondiente, y es que tal y como reconoce CLAVIJO PARRA: “Es una realidad que el concepto de proporcionalidad que introduce el artículo 169 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria a la hora de llevar a cabo un embargo en el seno del procedimiento administrativo de apremio, es un concepto indeterminado. Esto nos lleva en la práctica a tener que estudiar cada caso con particularidad, entorpeciendo la necesidad de abordar, en la medida de lo posible, la recaudación tributaria de una forma más automatizada³⁴⁶”.

A los efectos citados, el art. 169 LGT señala que, respetando siempre el principio de proporcionalidad, se procederá al embargo de los bienes y derechos del obligado tributario en cuantía suficiente para cubrir³⁴⁷:

³⁴⁶ CLAVIJO PARRA, Almudena, “La conjunción entre los conceptos de fallido, proporcionalidad y anotación preventiva de embargo en el seno del Procedimiento Administrativo de Apremio”, *Tributos Locales* núm. 148, diciembre 2020 – enero 2021, pág. 93.

³⁴⁷ Este principio de proporcionalidad impera no sólo para ejecutar bienes de entre los de propiedad del deudor ajustados al importe de la deuda perseguida, sino, y también, para desestimar la enajenación cuando no existe correspondencia entre el valor del bien y la deuda perseguida, por eso la importancia de establecer los criterios de justificación de insolencia en las Ordenanzas fiscales. A este efecto, resulta interesante la lectura de la STSJ de Cataluña de 26 Nov. 2007 (Rec. 46/2007), que pese a reconocer lo correcto de las actuaciones del Ayuntamiento en la realización de la subasta, encontrándola ajustada a derecho en todo lo procedimental, califica como un enriquecimiento injusto la adjudicación de un bien a la Hacienda municipal, de valoración muy superior al importe de la deuda, por lo que anula la misma, así en su FJ 9º: “No se respeta el principio de proporcionalidad ni cabe estimar como justificado el subsiguiente enriquecimiento producido, si la Administración, en casos como el presente, omite acudir a los medios de adjudicación previstos y, aprovechando la abstención por el deudor de sus deberes mercantiles y tributarios, se adjudica el bien por valor igual al débito perseguido, pese a la notoria desproporción

1º.- El importe de la deuda no ingresada.

2º.- Los intereses que se hayan devengado hasta la fecha del ingreso.

3º.- El recargo de apremio ordinario³⁴⁸.

4º.- Las costas que se produzcan.

En relación al principio de proporcionalidad aludido, y tal como destaca el TEAC en Resolución de 20 de diciembre de 2016, FJ 6º: *“hay que señalar que aunque dicho principio no está recogido en la Constitución Española su aplicación ha sido una constante en la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional (SSSTC 26/1981; 37/1989; 113/1989), en base a los requisitos de idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto, asumidos por la jurisprudencia alemana.”* y *“entendida (ésta, la proporcionalidad en sentido estricto) como que la medida objeto de control sea “proporcionada o equilibrada por derivarse de la misma más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto-(SSTC 66/1995; 207/1996; 37/1998; 202/1999; 186/2000).”*

A este respecto, los Ayuntamientos suelen incluir en su Ordenanza General de Gestión y Recaudación, o mediante resolución del órgano competente al objeto de evitar su publicidad³⁴⁹, los criterios que rigen para decretar la insolvencia de los créditos. En aras de este principio, se reservan las actuaciones de embargo que exigen de subasta, para la enajenación del bien, para las deudas de mayor cuantía. De conformidad con lo expresado, la AP de Barcelona, en auto de 2 de junio de 2011 (rec. núm. 703/2010), en si FJ 2, señala: *“En cualquier caso la prueba respecto del superior valor de los bienes incumbe a la ejecutada que lo alega”*.

2. **Suficiencia:** Ligado al principio de proporcionalidad, responde a la necesidad de realizar una valoración aproximada del bien en el momento de la traba, para, a juicio de los órganos de recaudación, si se entiende que el valor del mismo pudiera ser insuficiente para cubrir la totalidad de la deuda, se proceda al embargo

existente, cuando tenía en su mano acudir a procedimientos para obtener condiciones económicas que le permitieran satisfacer su crédito y dejar el remanente a disposición del deudor cuando cesase aquella abstención”.

³⁴⁸Que es el único que ya cabe en esta fase del procedimiento.

³⁴⁹Que en este caso podría suponer una ayuda a los deudores al objeto de evitar el pago de sus obligaciones tributarias.

sucesivo de otros bienes o derechos³⁵⁰. Así, la medida adoptada debe ser idónea para cumplir el objetivo que pretendemos, entendida como aptitud o adecuación de la medida objeto de control para conseguir la finalidad perseguida (SSTC 37/1988 y 186/2000). Sobre la desproporción en la adopción de las medidas tomadas, la SAP Madrid de 26 de octubre de 2012 (rec. núm. 746/2011) señala que en ocasiones no queda más remedio que adoptar estas medidas, si no existen otros bienes, así: *“No se embargarán bienes cuyo previsible valor exceda de la cantidad por la que se haya despachado ejecución, salvo que en el patrimonio del ejecutado sólo existieren bienes de valor superior a esos conceptos y la afección de dichos bienes resultare necesaria a los fines de la ejecución.... De ahí que no suponga vulneración legal alguna la medida de administración judicial del negocio de la ejecutada, con el fin de poder atender, con sus frutos y rentas, al cumplimiento de la condena que ha recaído sobre ella.”*

3. **Sucesividad:** Regla contenida en el punto cuatro del art. 169 LGT que establece que, siguiendo el orden de prelación fijado por la propia Ley, se embargarán sucesivamente los bienes o derechos conocidos en ese momento por la Administración tributaria hasta que se presuma cubierta la deuda. Caso de que, con posterioridad, aparecieran bienes anteriores en el orden de prelación a los trabados debemos proceder a su enajenación, sin que ello anule la traba de los anteriores, y ello hasta que se sustancie la totalidad de la deuda.
4. **Facilidad en la enajenación y menor onerosidad:** Si la Administración y el obligado tributario no hubieran acordado otro orden diferente, se embargarán los

³⁵⁰ Sin que tal posibilidad de embargo sucesivo pueda convertirse en un recurso garantista de carácter desproporcionado para los Ayuntamientos, debiendo valorarse las fincas trabadas antes de proceder a dictar nuevas diligencias de embargo, en este sentido el Tribunal Superior de Justicia de Canarias de Santa Cruz de Tenerife de 30 enero 2015 (Rec. 216/2014), FJ 4º: *“El recurso era admisible, por tanto, frente a la diligencia de embargo de la parcela nº 11, que se considera en la demanda desproporcionado en tanto que el primer embargo trabado resultaba -afirma- suficiente garantía de la cantidad adeudada. El artículo 76.2 del RGR permite la práctica de nuevos embargos <<cuando en la fase traba o de ejecución se presume que el resultado de la enajenación de los bienes embargados pueda ser insuficiente>>. No configura el precepto una facultad para que la Administración puede proceder de manera inmotivada a trabar sucesivos embargos, pues la presunción a que alude la norma excusa de una prueba cumplida de la insuficiencia, pero no de un fundamento objetivo que resulte del expediente administrativo, lo que nos conduce directamente al examen de las valoraciones aportadas, previo examen de los motivos de impugnación referidos propiamente al procedimiento de embargo.”*

bienes del obligado teniendo en cuenta la mayor facilidad de su enajenación y la menor onerosidad de ésta para el obligado. Es importante la combinación de estos dos preceptos, toda vez que el embargo ha de ser necesario por la imposibilidad de adoptar medidas más moderadas, es decir, menos gravosas para el deudor, para la consecución, con igual eficacia, de la finalidad perseguida (SSTC 66/1995, 207/1996, y 186/2000).

5. **Subsidiariedad:** O prelación, señalando la Ley General Tributaria el orden que ha de guardarse en el embargo de bienes del deudor, respetando siempre el principio de proporcionalidad³⁵¹. A estos efectos destacamos la importancia de una correcta valoración del bien, ya que tal valoración va a ser la piedra angular sobre la que descansen todos los principios comentados, y tal vez por ello el TS en Sentencia de 22 de junio de 2020 (rec. núm. 298/2018) resuelve sobre la posibilidad de presentar recurso (más allá de la valoración contradictoria que establece la Ley en caso de disconformidad) sobre tal tasación, que: *“Ha de responderse la cuestión en el sentido de que conforme a lo dispuesto en el apartado e del artículo 97 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, en relación con los apartados 1.a) y 2.c) y g) del artículo 227 y la disposición adicional 11ª, todos ellos de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, frente a los actos administrativos de valoración adoptados en el procedimiento de apremio cabe contra los mismos recurso de reposición o reclamación económico administrativa, porque tales valoraciones no son actos de mero trámite, sino que declaran una obligación o un deber, o sea porque deciden –directa o indirectamente sobre el fondo del asunto”*.

Nos encontramos, en definitiva, en una remisión al art. 100 LPACAP, donde se fija expresamente que la ejecución forzosa por las Administraciones Públicas se llevará a cabo respetando siempre el principio de proporcionalidad y que, si fueran varios los medios de ejecución admisibles, se elegirá el menos restrictivo de la libertad individual. Este precepto recoge criterios de flexibilidad, a fin de hacer al deudor ésta carga lo menos onerosa posible, por lo que se le ofrece la posibilidad de pactar con la Administración el

³⁵¹ Art. 169.2 LGT.

orden de embargo de sus bienes.

La prelación también se encuentra subyugada a lo dispuesto en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, en relación con la inembargabilidad de determinados bienes, o de cantidades económicas en embargos cuyo origen resida en sueldos, salarios y pensiones. Así, la propia Ley establece ciertas limitaciones al embargo, y entre los bienes que resultan inembargables³⁵² se encuentran: el mobiliario y el menaje de la casa, la ropa de la unidad familiar, los instrumentos necesarios para el ejercicio de la profesión, los alimentos y aquellos otros bienes necesarios para que el deudor y su familia puedan atender con dignidad su sustento³⁵³.

La justificación de esta medida se fundamenta en razones de interés público, como argumenta el Tribunal Constitucional en su Sentencia 133/1989, haciendo alusión a que lo que se pretende es impedir que la ejecución forzosa de los bienes del deudor destruya por completo la vida económica del mismo, poniendo en peligro su subsistencia, o la de su familia. Dentro de estos límites al embargo, dirigidos a conservar el sustento familiar, se encuentran los límites impuestos por el artículo 607 de la LEC en el embargo de salarios, declarando, entre otras condiciones, la inembargabilidad del salario base. Esta medida debe ser respetada no sólo cuando se proceda a la enajenación de sueldos, sino y también, en el embargo de cuentas corrientes, cuando los saldos existentes lo sean por el ingreso del mismo, lo que suele ser motivo de numerosas controversias con los contribuyentes, según veremos en el capítulo dedicado a este tipo de traba.

Entre los bienes y derechos que no pueden ser enajenados por su naturaleza o por la existencia de prohibición legal, señalamos:

- 1) Los derechos de uso y habitación, toda vez que no son susceptibles de traspaso hacia un tercero, por ninguna clase de título, según dispone el art. 525 CC, y dentro del cual incluimos el derecho a usar la vivienda familiar atribuido a uno de los cónyuges, en los supuestos de separación, nulidad o divorcio,

³⁵² Artículo 606 LEC.

³⁵³ Es importante a estos efectos, y al objeto de estudiar la posibilidad de embargo de los reembolsos por gastos de asistencia médica y farmacéutica que hace una entidad de previsión social (en este caso la Hermandad de Arquitectos) y sobre cuya inembargabilidad no existe pronunciamiento explícito en la Ley, mencionar la Resolución del TEAC de 27 de febrero de 2020, que declara inembargables tales cantidades, aun reconociendo el problema de que lo que se embarga “*no son directamente los medicamentos sino los créditos consistentes en el derecho de reembolso total o parcial de los gastos satisfechos por la adquisición de los medicamentos así como por las consultas médicas*”.

correspondiendo la titularidad de la vivienda al otro³⁵⁴. Mencionamos también en este apartado el derecho de habitación adquirido por el legitimario discapacitado por donación, por legado o por ministerios de la ley, a que se refiere el art. 822 CC.

- 2) Los bienes de dominio público, que son por ley inalienables, inembargables e imprescriptibles³⁵⁵. A estos efectos el art. 173.2 TRLRHL declara que no se podrán despachar mandamientos de ejecución ni dictar providencias de embargo contra los derechos, fondos, valores y bienes de la hacienda local excepto cuando se trate de bienes patrimoniales no afectados a un uso o servicio público³⁵⁶, a sensu contrario si son embargables los patrimoniales propiedad de las Entidades Locales, toda vez que de conformidad con lo dispuesto en el art. 80 LRBRL se regirán por su legislación específica y, en su defecto, por las normas de Derecho privado³⁵⁷.

³⁵⁴ La Resolución de la DGRN de 20 de febrero de 2004 alude a que: “*el expresado derecho de uso no tiene tal carácter patrimonial, sino de orden puramente familiar*”, encuadrándolos en el mandato del art. 605.3 LEC donde señala no serán objeto de embargo los bienes que carezcan, por si solos, de contenido patrimonial.

³⁵⁵ Tanto los del Estado (art. 132.1 CE), como los de las CA (344 CC y los distintos Estatutos Autonómicos), y los de las Entidades Locales (arts. 80.1 LRBRL y 5 RBEL).

³⁵⁶ Referimos a la Sentencia del TSJ de Madrid de 26 de abril de 2010 (rec. núm. 1426/2005) en el que se permite la traba de una cuenta corriente, al no quedar justificado el que dichos fondos estén expresamente destinados a un uso o destino público, sentencia de la que nos permitimos discrepar toda vez que sobre todos los fondos de la entidad impera el principio de unidad de caja. Sin embargo, parece que el autor expresa una opinión minoritaria frente a la mayor parte de la doctrina, y a la manifestada por los distintos tribunales (en el mismo sentido, a favor del embargo, STSJ de Castilla-la Mancha de 11 de noviembre de 2013 (rec. núm. 59/2012), donde, aludiendo al principio de desafectación, entienden que el dinero depositado en sus cuentas corrientes sirve para satisfacer al conjunto de las obligaciones, por lo que está justificado su embargo, y más cuando es otra AAPP la embargante, impulsada por el mismo principio de servir al interés general.

³⁵⁷ Ya el TC, en Sentencia 166/1998 de 15 de julio de 1.998 señaló la posibilidad de embargar dichos bienes, en contra de lo que era criterio anterior a la misma, toda vez que como expone en su FJ 12º: “*la inembargabilidad establecida en el art. 154.2 L.H.L., en la medida en que se extiende a «los bienes en general de la Hacienda local» y comprende los bienes patrimoniales no afectados materialmente a un uso o servicio público, no puede considerarse razonable desde la perspectiva del derecho a la ejecución de las resoluciones judiciales firmes que el art. 24.1 C.E. reconoce y garantiza. Pues no está justificada en atención al principio de eficacia de la Administración Pública ni con base en el de la continuidad en la prestación de los servicios públicos. Ni tampoco puede considerarse proporcionada en atención a la generalidad con que se ha configurado este obstáculo o limitación al ejercicio del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, excediendo así notoriamente las finalidades que la justifican. Como antes se ha dicho, cuando un bien se halla materialmente afectado a un servicio público o a una función pública específica, constituye el «soporte material» de dicha actividad (STC 227/1988, fundamento jurídico 14) y, por tanto, es un medio material necesario para la realización efectiva de los intereses generales a los que sirve la Administración. De suerte que su inembargabilidad está justificada en atención a la eficacia de la actuación de la Administración Pública y la continuidad en la prestación de los servicios públicos. Mientras que no cabe estimar otro tanto respecto a los bienes patrimoniales de una Entidad local no afectados materialmente a un servicio público o una función pública, pues el interés general sólo está presente en*

- 3) Los bienes que integran el Patrimonio Nacional, que de conformidad con lo señalado en el art. 2 de Ley 23/1982, de 16 de junio, reguladora del Patrimonio Nacional son los de titularidad del Estado afectados al uso y servicio del Rey y de los miembros de la Familia Real, para el ejercicio de la alta representación que la Constitución y las leyes les atribuyen.
- 4) Los bienes comunales, conforme a lo dispuesto en los arts. 80.1 LRBRL y 5 del Reglamento de Bienes de las Entidades Locales (en adelante RBEL).
- 5) Las concesiones administrativas de servicios públicos regulares del transporte de viajeros por carretera, así como los vehículos e instalaciones a ello destinados, art. 89.1 del Real Decreto 1211/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento de Ordenación de los Transportes Terrestres.
- 6) Los montes vecinales en mano común, art. 11.4 Ley 43/2003, de 21 de noviembre, de Montes.
- 7) Los bienes sacros y los dedicados al culto de las religiones legalmente registradas, art. 606.3 LEC³⁵⁸.
- 8) Los de las Comunidades Europeas y los pertenecientes a gobiernos extranjeros declarados inembargables por Tratados ratificados por España, art. 606.5 LEC.

Resultan también inalienables aquellos derechos que no pueden ser enajenados separadamente por su conexión o dependencia de otros³⁵⁹, así:

- 1) Las servidumbres prediales (art. 534 CC), donde el embargo del predio implicará el de la servidumbre, pero ésta no podrá ser, por separado, objeto de embargo.
- 2) Los elementos comunes de los edificios en régimen de propiedad horizontal (art. 396 CC), que sólo podrán ser embargados de forma conjunta con la parte

atención a su titular, un ente público, pero no en cuanto a la actuación que a aquélla corresponde llevar a cabo ni al ejercicio de concretas potestades administrativas.”

³⁵⁸ Con la particularidad comentada por CACHÓN CADENAS “de que resulta irrelevante a estos efectos de que dichos bienes pertenezcan a una entidad religiosa o a un particular”, CACHÓN CADENAS, Manuel, *Comentarios a la nueva LEC*, Lex Nova, Valladolid, 2000, tomo III pág. 3041.

³⁵⁹ El art. 605.2 declara que no serán embargables los derechos accesorios, que no sean alienables con independencia del principal.

determinada privativa de la que son anejo inseparable.

- 3) El derecho real de hipoteca (art. 1528 CC), que por su carácter accesorio no puede ser enajenado con independencia del crédito que garantiza.

En la misma situación de inembargabilidad se encuentran las prestaciones económicas establecidas en virtud de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de Autonomía Personal y Atención a las Personas en Situación de Dependencia³⁶⁰, y las becas al estudio que se concedan para cursar estudios universitarios y no universitarios con validez académica oficial³⁶¹.

El Real-Decreto Ley 9/2015, de 10 de julio, dificultó la traba de distintas ayudas recibidas de la administración obligando a cumplir en su enajenación las limitaciones que se establecen para los salarios, señalándose en la exposición de motivos que: *“Adicionalmente, dada la especial situación por la que pueden estar pasando determinados contribuyentes, se declaran exentas las ayudas públicas concedidas por las Comunidades Autónomas o entidades locales para atender a colectivos en riesgo de exclusión social, situaciones de emergencia social, necesidades habitacionales de personas sin recursos o necesidades de alimentación, escolarización y demás necesidades básicas de menores o personas con discapacidad cuando carezcan de medios económicos suficientes, hasta un importe máximo anual conjunto de 1,5 veces el indicador público de rentas de efectos múltiples, así como las ayudas y asistencia a las víctimas de delitos violentos y contra la libertad sexual y, en particular, a víctimas de violencia de género”*... y vinculándolo, como hemos advertido, a las limitaciones establecidas para el embargo de salarios, toda vez que: *“el artículo cuarto, con la finalidad de posibilitar la consecución de los objetivos a que se destinan determinadas prestaciones y ayudas concedidas por las distintas Administraciones Públicas, se limita la posibilidad de embargo de las mismas mediante la aplicación de las reglas que ya rigen en la actualidad en el ámbito de la Ley de Enjuiciamiento Civil en relación con los embargos del salario, sueldo, pensión, retribución o su equivalente”*.

³⁶⁰ Tal y como se expresa en el art. 14.8 del texto legal.

³⁶¹ Según se señala en la disposición adicional 32.2 de la Ley Orgánica 8/2013, de 9 de diciembre, para la mejora de la calidad educativa y en la trigésima cuarta de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación.

Estas mismas limitaciones, las del art. 607 LEC, deben aplicarse a las ayudas recibidas con cargo a los fondos de la Política Agraria Común (PAC), provenientes de la Unión Europea, , tal y como señala el TEAC en su Resolución de 31 Enero de 2017, donde en su FJ 4º, señala que: *“no se puede sino concluir que las ayudas o subvenciones de la PAC han de gozar de la protección otorgada por el art. 607.6 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, en tanto que forman parte de los ingresos de la actividad profesional o mercantil autónomas de los agricultores”*.

Dentro de este apartado, y aplicando las limitaciones que el CC establece al embargo de sueldos, debemos incluir las ayudas que al objeto de suavizar los efectos de la COVID 19 han venido concediendo Ayuntamientos y Comunidades Autónomas, así como las cantidades recibidas en concepto de Ingreso Mínimo Vital, en cuyo desarrollo jurídico el art. 3.e del Real Decreto-Ley 20/2020 señala que. *“Es intransferible. No podrá ofrecerse en garantía de obligaciones, ni ser objeto de cesión total o parcial, compensación o descuento, retención o embargo, salvo en los supuestos y con los límites previstos en el artículo 44 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre”*, que directamente remite, en materia de embargos, a lo dispuesto en la LEC. A estos efectos, y a modo ilustrativo, señalar la respuesta tipo que la AEAT remite a las distintas AAPP ante el aviso de que la cantidad cuyo embargo ordena se concede en concepto de ayuda social, así: *“En cumplimiento de la diligencia recibida, al desconocer esta Entidad (Ayuntamiento de³⁶²) el importe que el beneficiario de sus ayudas y subvenciones puede recibir de otros Organismos (tanto en concepto de sueldos salarios y pensiones como por ser beneficiarios de otras ayudas y subvenciones), deberá retener e ingresar en el Tesoro Público las ayudas concedidas al deudor hasta cubrir la totalidad del importe embargado. En el supuesto de que el importe total ingresado resultara inembargable, en todo o en parte, la AEAT procederá a la devolución al deudor del ingreso indebido”*.

También el TEAC, en Resolución de 27 de febrero de 2020, ha ampliado este paradigma de bienes inembargables añadiendo a los descritos los reembolsos totales y parciales obtenidos de cualquier entidad de previsión destinados a sufragar los costes de los medicamentos y consultas médico-sanitarias imprescindibles para que el interesado y

³⁶² Consulta a Hacienda Local, esp blico, del 17 de abril de 2017.

sus allegados puedan atender con razonable dignidad a su subsistencia, basando tal mandato en lo dispuesto en el art. 606.1, último inciso, de la LEC.

Respondiendo a un criterio de eficiencia, no se embargan los bienes o derechos de los que se presume que el coste de su realización pudiera exceder el importe de su enajenación ³⁶³, debiendo justificarse de manera suficiente en el expediente la desestimación de la ejecución.

Superadas estas limitaciones, el orden de embargo será el que se reproduce, de conformidad con lo señalado en el artículo 169.2³⁶⁴ de la LGT:

- a) Dinero efectivo o en cuentas abiertas en entidades de crédito.
- b) Créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo.
- c) Sueldos, salarios y pensiones.
- d) Bienes inmuebles.
- e) Intereses, rentas y frutos de toda especie.
- f) Establecimientos mercantiles o industriales.
- g) Metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería y antigüedades.
- h) Bienes muebles y semovientes.
- i) Créditos, efectos, valores y derechos realizables a largo plazo.

Siempre le cabe al deudor, atendiendo al objetivo de causarle la menor onerosidad, alterar este orden de embargo señalando aquellos bienes con los que la Administración puede sustantivar la deuda, SAN de 19 Septiembre 2016 (Rec. 431/2015), pero teniendo el deber de la prueba de que los bienes que propone alcanzan valor suficiente para cubrir los débitos perseguidos, y que tienen la misma facilidad de enajenación para la Administración que aquellos otros cuya aprensión se solicita levantar, así STSJ de Madrid de 2 Enero 2020 (Rec. 123/2019), cuando en su FJ 4º señala: *“Por lo tanto el recurrente tendría que haber probado en el procedimiento que los bienes que señala como sustitutos de los embargados por la Administración garantizan el cobro de la deuda con la misma eficacia y prontitud que los trabados, y ello no lo ha realizado, porque pese a lo indicado*

³⁶³ Art. 169.5 LGT.

³⁶⁴ Este orden se relaciona directamente con el establecido en el art. 592 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, siendo las discrepancias producto de haber priorizado la LGT la traba de aquellos bienes y derechos de los que le resulta más sencillo disponer de información, en virtud de las obligaciones de suministro señaladas en la normativa tributaria.

en el recurso de apelación, si se trata de cubrir una deuda la cuestión numérica, como denomina la sentencia, sí es fundamental en cuanto determina la suficiencia del embargo”.

En el supuesto de que con posterioridad a la traba de un bien el Ayuntamiento tuviera conocimiento de otros bienes anteriores en el orden de prelación establecido en el art. 169 LGT, se procederá a su enajenación, sin que ello anule la traba de los anteriores, y ello hasta que se sustancie la totalidad de la deuda. Esto es, y volvemos a RODRÍGUEZ ALONSO³⁶⁵: *“porque el orden de embargo opera, en un primer momento, de manera relativa en cuanto a la práctica del embargo, toda vez que el desconocimiento de la Administración de la totalidad de los bienes del deudor puede producir la alteración que fuera natural en el embargo de los bienes”.*

En cuanto a la práctica de los embargos, debemos estar a lo dispuesto en el artículo 76 del Reglamento General de Recaudación, distinguiendo si los bienes se encuentran o no en locales del obligado al pago, ya que de no ser así la diligencia se dirigirá, también, al depositario, al que se le ordenará la entrega de los bienes.

El art. 100 de la LPACAP establece que si fueran varios los medios de ejecución admisibles se elegirá el menos restrictivo de la libertad individual.

Cuando se niegue la entrega, o ésta no sea posible, podrá procederse al precinto de los bienes, o a la adopción de las medidas necesarias para impedir el levantamiento de los mismos. Siendo necesario el acceso a los bienes embargados, a efectos de su identificación o ejecución, el personal de recaudación podrá requerir el auxilio de la autoridad.

Determinada la actuación a realizar, mediante la identificación del bien que se pretende trabar, se dictará la correspondiente diligencia de embargo³⁶⁶. El art. 107 LGT

³⁶⁵ APARICIO PÉREZ, Antonio (Coordinador), *Comentarios al Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, especial referencia a la Administración Local*, La Ley, Madrid, 2006. pág. 56.

³⁶⁶ Pudiendo señalar como contenido mínimo de las mismas el establecido en el art. 98 RGGI, por la remisión realizada al art. 99.7 LGT; así: a) *Lugar y fecha de su expedición.* b) *Nombre y apellidos y firma de la persona al servicio de la Administración tributaria interviniente.* c) *Nombre y apellidos y número de identificación fiscal y firma de la persona con la que, en su caso, se entiendan las actuaciones, así como el carácter o representación con el que interviene.* d) *Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del obligado tributario al que se refieren las actuaciones.* e) *Procedimiento o actuación en cuyo curso se expide.* f) *Hechos y circunstancias que se hagan constar.* g) *Las alegaciones o manifestaciones con relevancia tributaria realizadas, en su caso, por el obligado tributario, entre las que deberá figurar la conformidad o no con los hechos y circunstancias que se hacen constar.* “

destaca su naturaleza de documento público³⁶⁷, así como la circunstancia de que hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario. Así mismo, se establece que los hechos contenidos en las mismas, y aceptados por el obligado tributario, así como sus manifestaciones, se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse por éstos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho.

La diligencia de embargo deberá ser notificada a la entidad o persona a la que corresponda ejecutarla³⁶⁸, y una vez realizada la traba también al deudor y, en su caso, al tercero titular, poseedor o depositario de los bienes si no se hubiesen llevado a cabo con ellos las actuaciones, así como al cónyuge del obligado tributario cuando los bienes embargados sean gananciales, o sin serlo el bien trabado sea el domicilio conyugal³⁶⁹, y a los condueños o cotitulares de los mismos. También deben ser notificados los titulares de cargas posteriores a la anotación de embargo, al objeto de evitar que existan titulares que accedan con sus derechos al registro entre la presentación del mandamiento y la inscripción de éste, y tengan un conocimiento erróneo de la realidad registral del bien.

La notificación se realizará conforme a lo dispuesto en los artículos 109 y ss. LGT³⁷⁰.

Si los bienes embargados fueran inscribibles en un registro público, la Administración tributaria practicará anotación preventiva de embargo en el registro correspondiente, en la defensa de su crédito.

El embargo de los bienes depositados en el domicilio del deudor ha de practicarse como último recurso, en aras a la protección constitucional de la que goza³⁷¹, y contando

³⁶⁷ Siempre y cuando sean dictadas en el curso de procedimientos tributarios por personal con la condición de funcionario, requisito *sine qua non* como hemos visto en el apartado dedicado al personal al servicio de la recaudación.

³⁶⁸ Con el apercibimiento de que el incumplimiento de la orden de embargo puede dar lugar a una infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa (art. 203 LGT). Así mismo, puede conllevar a la declaración de responsabilidad solidaria a la que alude el artículo 42.2.b de la LGT, e incluso a la exigencia de responsabilidad penal en el supuesto de alzamiento de bienes.

³⁶⁹ Toda vez que el art. 1320 del Código Civil señala que para disponer de los derechos de la vivienda habitual se requerirá el consentimiento del cónyuge, con independencia del régimen económico del matrimonio.

³⁷⁰ Cuyas particulares ya se han comentado al desarrollar el apartado de la notificación de la providencia de apremio.

³⁷¹ El art. 18 CE consagra la inviolabilidad del domicilio, sobre la que mucho se ha escrito, así POSADA HERRERA, refiriéndose a la misma dice: “*el domicilio de todo ciudadano es sagrado así para la Ley como para los magistrados que están encargados de ejecutarla, pero algunas veces es necesario no respetarlo, algunas veces el santuario del hogar doméstico se allana con cierta condiciones, según las circunstancias que la Ley prescribe, y cuando este caso se verifica, el ciudadano particular tiene que sufrirlo en favor del*”

con autorización judicial para acceder al mismo. A estos efectos debemos distinguir el concepto de domicilio constitucionalmente protegido de aquellos que no gozan de esta consideración³⁷², y en los que para acceder bastaría con el consentimiento de la persona bajo cuya dirección o custodia se encuentre el local señalado.

Al objeto de definir el concepto de domicilio, y a falta de una proporcionada por ley, delimitaremos el mismo en base a los distintos textos legales que lo mencionan, empezando por el Código Civil³⁷³, que señala que el domicilio de las personas naturales se fija en su residencia habitual, resultando el de las personas jurídicas el fijado a tal efecto en sus estatutos o escrituras de fundación, y en su defecto aquel donde establezca el titular su representación legal, o donde se ejerzan las principales funciones de su instituto, y reproduciendo por su interés el art. 48 LGT, donde:

1. El domicilio fiscal es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria.

2. El domicilio fiscal será:

a) Para las personas físicas, el lugar donde tengan su residencia habitual. No obstante, para las personas físicas que desarrollen principalmente actividades económicas, en los términos que reglamentariamente se determinen, la Administración tributaria podrá considerar como domicilio fiscal el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión

orden y tranquilidad pública en que se halla tan altamente interesado”. POSADA HERRERA, José, *Lecciones de Administración*, INAP, Madrid, 1988, pág. 354.

³⁷² RUIZ LOPEZ sobre la naturaleza del domicilio señala: “Pero ni todos los lugares a los que puede acceder la Administración en el ejercicio de sus potestades constituyen domicilio, en el sentido constitucional del término, ni puede afirmarse que la autorización judicial sea preceptiva en todos los supuestos específicos de ejercicio de potestades administrativas. De hecho, en el momento presente se aprecia en la doctrina y en la jurisprudencia una confusión en torno al bien jurídico protegido, pues se encuentran entremezclados el domicilio y la propiedad. Dónde empieza y acaba cada uno de ellos es una cuestión confiada a la exégesis jurídica, pues junto con el domicilio constitucional del administrado en sentido estricto (una finca en estado ruinoso, una vivienda de protección oficial, un inmueble adjudicado por vía administrativa o incluso un bien expropiado para la ejecución de un plan urbanístico o un proyecto de reparcelación), donde entra en juego el concepto acuñado en múltiples resoluciones por el Tribunal Constitucional acerca del derecho a la intimidad inherente al domicilio, existen otros lugares respecto de los que puede resultar dudoso que constituyan verdaderamente domicilio constitucional (v. gr., un puesto de bebidas en la playa que opera como bar), casos en los que hay que aplicar los criterios hermenéuticos que ofrece la jurisprudencia constitucional y contencioso-administrativa para delimitar cuándo un espacio reúne las condiciones que lo hacen apto para albergar un domicilio a los efectos del art. 18.2 CE.” RUIZ LOPEZ, Miguel Ángel, “Autorización judicial de entrada en el domicilio y potestades administrativas: extensión del ámbito protegido, cuestiones procedimentales y proporcionalidad”, *Revista de Estudios de la Administración Local y Autónoma* núm. 317, septiembre-diciembre 2011, pág. 215.

³⁷³ Artículos 40 y 41.

administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas. Si no pudiera establecerse dicho lugar, prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado en el que se realicen las actividades económicas.

b) Para las personas jurídicas, su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en el que se lleve a cabo dicha gestión o dirección. Cuando no pueda determinarse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con los criterios anteriores prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado.

c) Para las entidades a las que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, el que resulte de aplicar las reglas establecidas en el párrafo b) anterior.

d) Para las personas o entidades no residentes en España, el domicilio fiscal se determinará según lo establecido en la normativa reguladora de cada tributo.

Sigue perfilando el paradigma de domicilio el Tribunal Constitucional ³⁷⁴, dictaminando que el concepto de domicilio es más extenso que el de habitación o morada, por lo que el establecimiento de un espacio de intimidad constitucionalmente protegible no está vinculado a la habitación misma, sino al libre desarrollo de la personalidad, por lo que no es necesario que el deudor lo habite con cierta frecuencia, ya que el bien que se protege no es el del domicilio, sino el de la intimidad de los ciudadanos.

La jurisprudencia, a estos efectos, ha ido delimitando este concepto ³⁷⁵, haciendo extensiva esta protección también a las personas jurídicas ³⁷⁶.

Y si bien el Tribunal Constitucional, en Sentencia 69/1999, limita el espacio físico del domicilio fiscal, dentro de una explotación económica, “*a los espacios físicos que son*

³⁷⁴ SSTC 50/1995 y 94/1999, señalando la primera en su F.J. 5: “*A tal efecto, se extiende el concepto de domicilio no solo a la vivienda en sentido estricto, sino también a los restantes edificios o lugares de acceso dependientes del titular...*”.

³⁷⁵STC 69/1999.

³⁷⁶ Entre otras STC 137/1985, donde, en su FJ 3º, señala que “*la Constitución, al establecer el derecho a la inviolabilidad del domicilio, no lo circunscribe a las personas físicas, siendo pues extensivo o predicable igualmente a las personas jurídicas*”.

indispensables para que puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, por constituir el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma o servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros”, entendemos que no se debe, en el ámbito de la recaudación municipal, entrar a discutir con el obligado al pago estas consideraciones, y en caso de negativa a la solicitud de entrada se debe acudir siempre al auxilio de los tribunales y al de la propia policía municipal, al objeto de practicar los embargos en los locales o dependencias en los que el deudor ejerce su actividad económica³⁷⁷, sin comprometer la entrada en los locales con la obtención de un permiso únicamente administrativo, que correspondería conceder al Alcalde, o al órgano al que cada Ayuntamiento encomendase esta facultad señalada en el párrafo segundo del art. 142.2 LGT.

Si el acceso es consentido, se dejará constancia de la autorización realizada por el deudor en la Diligencia que sobre el embargo se practique³⁷⁸, y estaremos a lo dispuesto en el artículo 551 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (en adelante LECr), que dice que se entenderá concedido el permiso de quien tuviera que prestarlo, cuando requerido a ello ejecute los actos que de él dependan para que la entrada se produzca, y sin que éste invoque la inviolabilidad del domicilio que se recoge en el art. 18.2 de la Constitución³⁷⁹. Añadir a lo expuesto en la anterior anotación a pie de página, en el que se analizan los requisitos del consentimiento, que, según señala el TC en Sentencia 54/2015, la entrada y

³⁷⁷ Con independencia de que cuando se sospeche que la negativa obedece a la intención de impedir la traba de los bienes se adopten las medidas cautelares previstas en el art. 81 LGT.

³⁷⁸ Para que conste como prueba del mismo, y por el derecho que le asiste al deudor a que las manifestaciones con relevancia tributaria se recojan en las diligencias extendidas en los procedimientos tributarios, plasmado en el art. 34.1.q) LGT. En este sentido el TS en Sentencia de 4 de noviembre de 2002 (rec. núm. 236/2002) manifestó los requisitos del consentimiento en su FJ 2º, así éste deber ser: “a) Otorgado por persona capaz; esto es mayor de edad (Sentencia de 9 de noviembre de 1994), y sin restricción alguna en su capacidad de obrar. b) Otorgado consciente y libremente. c) Puede prestarse oralmente o por escrito, pero siempre se reflejará documentalmente para su constancia indeleble. d) Debe otorgarse expresamente, si bien la Ley de Enjuiciamiento Criminal en su art. 551 autoriza el consentimiento presunto, en las condiciones que fue analizado por la Sentencia de 8 de marzo de 1991. e) Debe ser otorgado por el titular del domicilio, titularidad que puede provenir de cualquier título legítimo civilmente, sin que sea necesaria la titularidad dominical. f) El consentimiento debe ser otorgado para un asunto concreto, del que tenga conocimiento quien lo presta, sin que se pueda aprovechar para otros fines distintos (Sentencia de 6 de junio de 2001).

³⁷⁹ La autorización debe ser realizada por el obligado al pago o el representante, tal y como pone de manifiesto la Audiencia Nacional cuando en Sentencia del 4 de diciembre de 2.003 (rec. núm. 293/2001), FJ 3º, que indica la necesidad de que el consentimiento sea otorgado por el titular, no sirviendo el realizado por un empleado o el encargado de la obra.

registro en el domicilio del obligado tributario sin advertirle de sus derechos de oposición supone un consentimiento ineficaz del interesado

Si fuera precisa la autorización judicial, actuaremos de conformidad con lo señalado en el artículo 91.2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, que atribuye esta competencia a los Juzgados de lo Contencioso-administrativo, por lo que mediante escrito de la Alcaldía³⁸⁰ deberemos dirigirnos a éste al objeto de obtener dicha autorización.

Sobre el hecho de si la denegación de acceso a los funcionarios por parte del deudor podría ser constitutivo de una infracción por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración Tributaria en los términos señalados en el art. 203.1.d) LGT, al *negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración tributaria o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con las obligaciones tributarias*, entiendo no resulta de aplicación, toda vez que la posibilidad de que el deudor se niegue al acceso se contempla en la propia Ley, indicando a la par cual es la actuación a seguir por la Administración en dicho supuesto.

El propio Tribunal Constitucional ha regulado los requisitos que el expediente administrativo de apremio en el que fundamentemos nuestra solicitud debe reunir de manera previa a la misma, y que son:

1. El título ejecutivo, esto es la providencia de apremio, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 167.2 de la LGT³⁸¹.
2. Apariencia de legalidad de la actuación administrativa.
3. Agotamiento de todos los demás medios para la ejecución forzosa que no exijan invadir el espacio privado, exigencia ya contemplada en el artículo 169.4 de la LGT³⁸².

³⁸⁰Con independencia de las funciones genéricas contempladas en el artículo 21 de la Ley 7/1985 de organizar y dirigir los servicios municipales, al Alcalde le corresponden las tareas específicas de comunicarse con otras AAPP cuando se solicite su colaboración o auxilio en materia recaudatoria, art. 8.3 TRLRHL, y el planteamiento de tercerías de mejor derecho en caso de urgencia, circunstancia que entenderemos siempre producida dada la naturaleza de los procedimientos ejecutivos, y dando posteriormente traslado de la actuación al Pleno de la Corporación.

³⁸¹*La providencia de apremio será título suficiente para iniciar el procedimiento de apremio y tendrá la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados tributarios*

³⁸²*Siguiendo el orden establecido según los criterios del apartado 2 de este artículo, se embargarán sucesivamente los bienes o derechos conocidos en ese momento por la Administración tributaria hasta que*

4. Que se adopten las medidas necesarias para que la irrupción en el domicilio produzca las limitaciones, a estos derechos fundamentales, estrictamente necesarios para la consecución de los fines que se proponen.
5. Proporcionalidad en la actuación³⁸³.
6. La autorización judicial debe ser motivada, atendiendo a la casuística de cada actuación, fijando y limitando el momento en que se permite el acceso, y a quien³⁸⁴.
7. La administración debe comunicar al Juzgado el resultado (acta) de la entrada en el domicilio, por si éste hubiese de corregir, en su caso, los excesos³⁸⁵.

El mismo Tribunal³⁸⁶ ha destacado que el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio a veces debe ceder ante otros derechos y el interés general; y que la actuación del juez es la de, existiendo la norma que da amparo a la actuación, valorar la competencia del órgano administrativo que solicita el auxilio³⁸⁷. Así mismo, la STC anteriormente citada de 23 de febrero de 1995, en su FJ 7º, dispone los requisitos que debe contener la autorización judicial, el número de personas que pueden acceder, los lugares a los que pueden acceder, y en qué período de tiempo, así: “*se indican por su nombre y cargo a dos funcionarios de la inspección, pero no se concreta ni limita el número*

se presuma cubierta la deuda. En todo caso, se embargarán en último lugar aquéllos para cuya traba sea necesaria la entrada en el domicilio del obligado tributario.

³⁸³Toda vez que, conforme con el fundamento jurídico 7 de la STC 66/1985, no basta que la entrada cumpla o reúna los requisitos expuestos, ya que la propia Constitución exige que se cumpla con el máximo rigor el principio de proporcionalidad, “*que exige una relación ponderada de los medios empleados con el fin perseguido, para evitar el sacrificio innecesario o excesivo de los derechos fundamentales, cuyo contenido esencial es intangible. Este principio inherente al valor justicia y muy cercano al de igualdad se opone frontalmente a la arbitrariedad en el ejercicio de los poderes públicos, cuya interdicción proclama el art. 9 de nuestra Constitución.*”

³⁸⁴Tal y como dispone el art. 558 LECr.

³⁸⁵Medida contemplada en el art. 553 de la LECr.

³⁸⁶ STC 50/1995.

³⁸⁷ El FJ 5º STC 50/1995, señala: “*Existe, pues, un nexo indisoluble de tal sacralidad de la sede existencial de la persona, que veda toda intromisión y, en concreto, la entrada y el registro en ella y de ella, con el derecho a la intimidad, por lo demás contenido en el mismo precepto que el otro (art. 18.1 Y 2 CE). Sin embargo, este derecho fundamental no es absoluto y limita con los demás derechos y los derechos de los demás (SSTC 15/1993 y 170/1994) y, por ello su protección constitucional puede ceder en determinadas circunstancias como son el consentimiento del titular, estar cometándose un delito flagrante y la autorización judicial, a guisa de garantía. Esta autorización, vista desde la perspectiva de quien ha de usarla, o ese mandamiento para quien ha de sufrir la intromisión, consiste en un acto de comprobación donde se ponderan las circunstancias concurrentes y los intereses en conflicto, público y privado, para decidir en definitiva si merece el sacrificio de éste, con la limitación consiguiente del derecho fundamental.*”

máximo de personas que pueden acompañarlos. En su aspecto espacial la autorización es correcta por enumerar los locales y zonas registrables. Es en su dimensión temporal donde el Auto omite una serie de circunstancias con una transcendencia constitucional evidente, olvidando el acervo jurisprudencial europeo, nuestra propia doctrina y la Ley española que aplica. No sólo no se fijan días concretos, dando un mandamiento indefinido en el tiempo. Si no que incurre en una plus petitio, pues la inspección pide dos días concretos y en cambio se le permite «en las fechas que ... estimara conveniente» por sí y ante sí. No hay, pues, limitación de visitas, que pueden prolongarse indefinidamente al arbitrio de los inspectores, sin que se razone en la resolución la necesidad de tales medidas exorbitantes.”

Sobre los motivos que el deudor puede oponer a la diligencia de embargo, éstos vienen tasados en el art. 170 del RGR, y son:

- a) Extinción de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago: Recordando los componentes de la deuda, art. 58 de la LGT, y que las deudas tributarias podrán extinguirse por pago, prescripción, compensación o condonación, y por los demás medios previstos en las leyes.
- b) Falta de notificación de la providencia de apremio: Toda vez que sin la constancia de dicha notificación todos los actos posteriores son nulos³⁸⁸.
- c) Incumplimiento de las normas reguladoras del embargo, que son las que venimos analizando en este apartado.
- d) Suspensión del procedimiento de recaudación, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 165 LGT y 12 de la LGP³⁸⁹. Señalando el TS tal improcedencia en Sentencias de 22 de mayo de 2007 (rec. núm. 67/2002) y de 17 de noviembre de 2010 (rec. núm. 873/2006), entre otras.

Siendo éstos motivos tasados, surge controversia, igual que hemos visto ocurría con los recursos contra la providencia de apremio, de si son impugnables los actos de los que trae causa, en este sentido el TEAC en resolución de 30 de septiembre de 2015 señala que no, desautorizando resolución anterior que motiva la señalada³⁹⁰.

³⁸⁸ SAN 28 de noviembre de 2002 (rec. núm. 1034/2001)

³⁸⁹ Vid. infra la suspensión del Procedimiento de Apremio.

³⁹⁰ Y fijando como criterio: “I.- Con ocasión de la impugnación de una diligencia de embargo, no puede extenderse la anulación de la misma a la de la providencia de apremio no impugnada de la que trae causa,

Cuando se embarguen bienes muebles, la Administración tributaria podrá disponer su depósito en la forma que se determine reglamentariamente.

Cuando se ordene el embargo de establecimiento mercantil o industrial o, en general, de los bienes y derechos integrantes de una empresa, si se aprecia que la continuidad de las personas que ejercen la dirección de la actividad pudiera perjudicar la solvencia del obligado tributario, el órgano competente, previa audiencia del titular del negocio u órgano de administración de la entidad, podrá acordar el nombramiento de un funcionario que ejerza de administrador, o que intervenga en la gestión del negocio en la forma que reglamentariamente se establezca, fiscalizando previamente a su ejecución aquellos actos que se concreten en el acuerdo administrativo.

La Administración tributaria podrá acordar la prohibición de disponer sobre los bienes inmuebles de una sociedad, sin necesidad de que el procedimiento recaudatorio se dirija contra ella, cuando se hubieran embargado al obligado tributario acciones o participaciones de aquella y este ejerza el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto sobre la sociedad titular de los inmuebles en cuestión, en los términos previstos en el art. 42 del Código de Comercio, y aunque no estuviere obligado a formular cuentas consolidadas. Podrá tomarse anotación preventiva de la prohibición de disponer en la hoja abierta a las fincas en el Registro de la Propiedad competente, en virtud del correspondiente mandamiento, en que se justificará la validez de la medida cautelar contra persona distinta del titular registral por referencia a la existencia de la correspondiente relación de control, cuyo presupuesto de hecho se detallará en el propio mandamiento.

El recurso contra la medida de prohibición de disponer solo podrá fundarse en la falta de alguno de los presupuestos de hecho que permiten su adopción, y la medida se

debiendo el procedimiento revisor limitarse a anular la primera por ser ésta el acto impugnado. El Tribunal puede dictaminar defectos en la notificación de la providencia de apremio que determinen la anulación de la diligencia de embargo, pero no es conforme a derecho que se anule la propia providencia de apremio si no ha sido impugnada. 2.- Los documentos que deben aportarse por el órgano de aplicación de los tributos en un expediente relativo a la impugnación de una diligencia de embargo no incluyen los correspondientes a las liquidaciones objeto de apremio, sin perjuicio de que el Tribunal Económico-Administrativo correspondiente pueda requerir su aportación en cualquier momento.” No procediendo tampoco, en base a la relación numerus clausus del art. citado, la alegación de errores en la liquidación, pues como tiene dictado en numerosa jurisprudencia el TS no se puede estar constantemente abriendo el debate sobre asuntos que han adquirido firmeza, así en Sentencia de 19 de diciembre de 1995 (rec. núm. 9608/1991) dispone, en su FJ 3º, que: “Como quiera que, de las dos providencias expresadas, dimana el embargo a través de cuya impugnación pretende combatirlas el contribuyente y dichos apremios fueron notificados con plenos efectos legales, al no ser recurridas en plazo quedaron firmes e inatacables y han de decaer cuantos motivos se refieran a dichas providencias y a las actuaciones anteriores a las mismas.”

alzará cuando por cualquier causa se extinga el embargo de las participaciones o acciones pertenecientes al obligado tributario. Asimismo, la Administración tributaria podrá acordar el levantamiento de la prohibición de disponer cuando su mantenimiento pudiera producir perjuicios de difícil o imposible reparación, debidamente acreditados por la sociedad.

Permite el punto 3 del art. 75 del RGR la acumulación y segregación de deudas, y si bien de este acto no se exige notificación al interesado, ni parece que proceda posibilidad de impugnación por el mismo³⁹¹, como acto administrativo que es, entiendo se encuentra sometido al principio de motivación³⁹².

Para finalizar este capítulo, comentar que la Resolución del TEAC de 18 de mayo de 2005 afirma, ante la anulación de varias liquidaciones que formaban parte de una misma diligencia de embargo, junto con otros débitos, que la diligencia conserva plena validez y eficacia frente a la deuda no anulada.

³⁹¹ Por analogía con el art. 57 de la Ley 39/2015.

³⁹² Art. 35 de la Ley 39/2015.

3.2. Práctica del embargo

3.2.1.- Embargo de dinero en efectivo o en cuentas abiertas en Entidades de Crédito

El embargo de dinero, primero de los bienes propiedad del deudor a enajenar, según prelación establecida sobre los mismos en el art. 169 LGT, presenta como particularidad de que se trata de un haber del deudor que no necesita ejecución posterior a la traba³⁹³.

El embargo de dinero en efectivo es poco habitual, no sólo ya en los Ayuntamientos de pequeño tamaño, sino incluso en los grandes. Otras Administraciones, Seguridad Social o Agencia Tributaria, sí embargan en ocasiones taquillas de espectáculos o “la caja” en establecimientos mercantiles, pero este tipo de actuaciones es difícil de organizar,³⁹⁴ necesita de personal ajeno al servicio, y suele tener mucha repercusión social.

Otra dificultad añadida la constituye el hecho de que tratándose de entidades mercantiles, e incluso de personas físicas³⁹⁵, la cantidad trabada puede no serlo por la totalidad de la deuda perseguida sin más, sino que deben respetarse como límite en nuestra actuación aquellas cantidades destinadas a garantizar la continuidad de la actividad económica, lo que en la práctica supone una administración de la mercantil.³⁹⁶ Y si bien la costumbre cifró, en su momento, el porcentaje del 15 por ciento sobre la facturación bruta como la cantidad que debíamos considerar como beneficio industrial, la

³⁹³ Por este motivo, podríamos afirmar que en vez de una traba lo que se produce realmente es una incautación, LOPEZ DIAZ, Antonio, *La Recaudación de Deudas Tributarias en Vía de Apremio*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1992, pág. 313.

³⁹⁴ Los espectáculos en muchas ocasiones se realizan en festivos o por la noche, y resulta casi siempre necesaria la presencia de policía y de otros operarios municipales, pues esta actuación suele acompañarse de la traba de mercancías.

³⁹⁵ Bajo la prueba de que dichas cantidades se corresponden con haberes del trabajo.

³⁹⁶ Las cantidades necesarias para el mantenimiento de la actividad son muy distintas de una empresa a otra, y van a quedar a criterio del administrador, hay determinadas actividades donde esta traba se limita reglamentariamente; así el art. 89.2 del Real Decreto 1211/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento de Ordenación de los Transportes Terrestres limita la retención a un máximo del 10 por ciento de la recaudación bruta, en los supuestos de embargo de taquillas de una empresa concesionaria de un servicio público de transporte de viajeros por carretera.

incorporación legal del porcentaje del 6 por ciento por tal concepto que se contiene el artículo 131 del Real Decreto 1098/2001, de 12 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, estipuló que esa cantidad, fijada para la adjudicación de contratos de obras, y asimilada en el resto de actividades por analogía, es la que se utilice, creando alrededor de la misma el concepto de costumbre generalizada y notoria a la que se refiere el art. 1.3 CC³⁹⁷.

Para el cálculo de la deuda, y a los efectos de incluirlos en la retención, podemos realizar una estimación de los intereses de demora, de conformidad con lo señalado en el artículo 72.4.d) del RGR³⁹⁸.

Un último inconveniente, y no el menos importante, lo constituye el hecho de que para practicar el embargo sea necesaria la entrada en el domicilio, en cuyo caso, y por mor de las normas que afectan al orden de los embargos, la traba de este dinero en efectivo pasa a ocupar el último puesto en la prelación³⁹⁹.

En cuanto al embargo de cuentas corrientes toca de nuevo iniciar la exposición abordando el tema de la territorialidad en la ejecución de medidas coercitivas, con la consideración de que son muchos los municipios que no cuentan con Entidades de Crédito en su localidad, por lo que deben solicitar el auxilio de su Diputación o Comunidad Autónoma para la adopción de esta medida, de carácter básico en el desarrollo de la recaudación ejecutiva.

Y si bien a esta problemática de la territorialidad le dedicamos íntegramente un apartado dentro del Capítulo 4, el de la ejecución, traemos a colación, por ser de interés al tema que nos ocupa, la Sentencia del Juzgado núm. 32 de los de lo Contencioso Administrativo de Madrid, de fecha 13 de junio de 2019 (rec. núm. 27/2019), donde se procede a la anulación de la Resolución del Tribunal Económico administrativo, que sí autorizaba traba de cuentas al Ayuntamiento de Madrid en ING, señalando en su FJ 2º: *“Por lo demás, no cabe sino reproducir los atinados razonamientos esgrimidos en la demanda formulada: El tenor literal del artículo 8.3 del TRTRLRHL junto con el 12.1 de la LRBRL no deja margen de duda a que las entidades locales deben recabar la*

³⁹⁷ “...Los usos jurídicos que no sean meramente interpretativos de una declaración de voluntad, tendrán la consideración de costumbre.”

³⁹⁸ Con independencia de que se practique directamente la traba o se haya solicitado la colaboración de otra AAPP.

³⁹⁹ Art. 169.4 LGT.

colaboración de las Administraciones de ámbito territorial superior para llevar a cabo actuaciones de recaudación ejecutiva fuera de su territorio. El hecho de que la actuación municipal de ejecución forzosa pueda ser ejercitada desde el propio término municipal, sin necesidad de requerirse para la práctica de las actuaciones de que se trate la inmediatez en otro lugar de los empleados de los órganos municipales y de que los avances tecnológicos permitan hoy día a cualquier sujeto jurídico-público realizar actuaciones incluso en cualquier punto geográfico, no supone una extensión de las competencias que le confiere el ordenamiento jurídico y que, de manera precisa, delimitan el alcance de sus potestades. Son, por tanto, las competencias definidas en el ordenamiento, las que determinan el alcance de la actuación municipal y no la distancia física, el desplazamiento de un funcionario o la mayor o menor facilidad o disponibilidad de medios tecnológicos para actuar.

En consecuencia, de acuerdo con el artículo 170.3 c) LGT se han incumplido las normas reguladoras del embargo, toda vez que la Agencia Tributaria del Ayuntamiento de Madrid ha empleado sus potestades de recaudación ejecutiva en clara vulneración de los límites que le impone su competencia territorial al ejecutar un embargo sobre dos cuentas corrientes situadas fuera de su término municipal sin recabar el auxilio de una administración territorial superior, tal como impone el artículo 8.3 del TRRLRHL con la consecuencia de que las actuaciones de recaudación ejecutiva efectuadas sin el amparo de la competencia territorial son nulas de pleno derecho, artículo 47.1 b) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y art. 217,1 b) de la LGT.”

El desarrollo de las nuevas tecnologías ha propiciado el nacimiento de los denominados bancos *online*, e incluso la banca tradicional se ha volcado en este tipo de productos, en los que la cuenta tiene su residencia en *la nube* y en los que el titular resulta gestor de sus propios fondos, sin participación de una oficina física, por lo que las comisiones de mantenimiento y de utilización de los servicios suelen ser más atractivas, atrayendo cada día a nuevos clientes. A estos efectos, los del embargo, debemos señalar que el artículo 29 de la Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico, considera que: “*Los contratos celebrados por vía electrónica en los que intervenga como parte un consumidor se presumirán celebrados*

en el lugar en que éste tenga su residencia habitual. Los contratos electrónicos entre empresarios o profesionales, en defecto de pacto entre las partes, se presumirán celebrados en el lugar en que esté establecido el prestador de servicios”, por lo que será en los municipios donde éstos estén señalados donde el Ayuntamiento podrá, o no, desplegar su facultad recaudadora.

El embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de crédito o de depósito encuentra su regulación en el art. 79 RGR, que establece que conociéndose al menos la numeración de una cuenta o depósito del que sea titular el deudor se procederá a su traba, mediante diligencia de embargo donde se incluya esa numeración, en los términos y condiciones que se pacten entre la Administración y las distintas Entidades de Crédito.

Aunque este tipo de embargos no es ahora cuestionado, al menos por los motivos que se plantean, el propio Tribunal Constitucional tuvo que pronunciarse, en Sentencia 110/1984, sobre la cuestión de que si la investigación de las cuentas violaba la intimidad personal del deudor, además de ir en contra del secreto bancario⁴⁰⁰, sobre cuyas cuestiones se dispuso (FJ 8º): *“como ya se ha advertido, este derecho, al igual que los demás, tiene sus límites que, en este caso, vienen marcados por el deber de todos de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, como dispone el ya citado art. 31.1 de la Constitución. Deber para cuyo efectivo cumplimiento es evidentemente necesaria la inspección fiscal. La injerencia que para exigir el cumplimiento de ese deber pudiera producirse en el derecho a la intimidad no podría calificarse de <<arbitraria>>.”* Aclarando que el mismo razonamiento es aplicable sobre la supuesta violación del secreto bancario: *“En lo que aquí importa, el secreto bancario no puede tener otro fundamento que el derecho a la intimidad del cliente reconocido en el art. 18.1 de la Constitución, pues no hay una consagración explícita y reforzada de este tipo de secreto, como la hay del secreto profesional. De forma que lo que se ha dicho antes sobre los límites del derecho a la intimidad es totalmente aplicable al caso en que sea la entidad de crédito la obligada a facilitar los datos y antecedentes que requiera la Inspección”.*

⁴⁰⁰ La cuestión de la injerencia y el secreto bancario fue también cuestionada, sobre solicitud de información realizada sobre emisión de pagarés, y resuelta en el mismo sentido por el TS en Sentencia de 26 de septiembre de 2007 (rec. núm. 2028/2002), FJº 3º: *“Finalmente, y con independencia de que el secreto bancario no pueda justificar la denegación de la información solicitada, como de modo expreso proclama el art. 111.3 de la LGT, es claro que los datos solicitados no puede entenderse como una injerencia arbitraria a la intimidad de los investigados”.*

Legislación más reciente que la comentada, nos referimos al RGPD (UE) del año 2016, y a la LOPDgdd del 3 de diciembre de 2018, señalan la licitud del tratamiento de los datos, sin necesidad de solicitar el consentimiento del deudor para requerir información o realizar la traba, al estar dichos tratamientos amparados por la legislación nacional, esto es la LGT.

Así, y con independencia de las resoluciones que en otras vías se plantean en busca de la impugnación de los embargos de CC practicados, la AEPD ha venido a vigilar si los tratamientos (en este caso el relacionado con el embargo de cuentas corrientes) se ajustan a lo dispuesto en materia de protección de datos. De tal observación, destacaremos la Resolución que supuso el archivo de actuaciones del Expediente E/05622/2012, toda vez que ante el error cometido por BANKIA SA en la traba de una cuenta se exonera de responsabilidad a ésta, toda vez que el error trae causa de la incorrecta identificación del deudor que realiza la AEAT, así en su FJ 3º: *“Por otra parte, nuestra jurisprudencia ha ido configurando el principio de protección de la confianza legítima al actuar de la Administración, el cual es de aplicación cuando dicha «confianza» se basa en signos o hechos externos producidos por la Administración lo suficientemente concluyentes para que induzcan racionalmente a aquél a confiar en la apariencia de legalidad de una actuación administrativa concreta, moviendo su voluntad a realizar determinados actos. Este principio que bajo el epígrafe de "bona fides", ha sido recogido en nuestra jurisprudencia y surge o se suscita por el conflicto entre el principio de legalidad y el de seguridad jurídica. En este caso la actuación de la Administración, revestida de «apariencia de legalidad» indujo a BANKIA a practicar el embargo sobre la cuenta proporcionada. Dicho embargo según a la Ley, ha de efectuarse con carácter inmediato y en sus propios términos”*.

Peor suerte, por hechos similares, corrió LIBERBANK SA, toda vez que la AEPD consideró que no había actuado con la suficiente diligencia para advertir y corregir error en la titularidad (Resolución 02265/2013), por lo que fue sancionada con multa de diez mil euros.

En la actualidad, la práctica totalidad de los ayuntamientos han suscrito⁴⁰¹ el cuaderno 63 de la Asociación Española de Banca (AEB), que regula el embargo de cuentas corrientes con las entidades de crédito, siendo este texto el que rige en cuanto a las actuaciones entre Ayuntamientos y Bancos⁴⁰².

La última modificación del Cuaderno 63 entró en vigor el 2 de junio de 2014, presentando los siguientes cambios en relación con el Cuaderno vigente hasta esa fecha:

- Elevación considerable en el número de registros de detalle para las fases 1 y 3 del procedimiento, pasando de 100.000 y 25.000 registros, a los 200.000 y 50.000, respectivamente.
- Aumento del número de cuentas a informar y/o a embargar, de 3 a 6.
- Sustitución del CCC (Código de Cuenta Cliente), por el Código IBAN (International Bank Account Number).
- Supresión del soporte papel como medio de relacionar las peticiones de fase 1 y de orden de diligencias en fase 3, pudiendo únicamente utilizarse el soporte magnético CD ROM o DVD, o transmisión telemática por el protocolo EDItrán, este último medio de obligado cumplimiento para nuevas altas.
- Se hace referencia a la obtención de cuentas de más de una oficina, ya que anteriormente sólo se facilitaban las cuentas referidas a una única sucursal.

Se mantienen como puntos esenciales de la norma:

- El saldo mínimo, disponible y embargable, que debe presentar la cuenta es de tres euros, principio que no resultará de aplicación cuando se realicen varias trabas parciales, o se haya producido un levantamiento parcial en una cuenta.
- Imposibilidad de simultanear el C63 con el embargo tradicional (diligencia en papel).
- División del procedimiento en seis fases:

⁴⁰¹Si bien, y como es lógico, lo acordado debe ajustarse, o al menos no contradecir, lo dispuesto en la Ley. Sirva como ejemplo de lo anterior que el Cuaderno 63 limita el número de deudores sobre los que se puede solicitar información, o las cantidades a embargar en cuanto a mínimos o máximos, cosa que la Ley no hace.

⁴⁰² El art. 79.2. RGR establece que: *“La forma, medio, lugar y demás circunstancias relativas a la presentación de la diligencia de embargo en la entidad depositaria, así como el plazo máximo en que habrá de efectuarse la retención de los fondos, podrán ser convenidos, con carácter general, entre la Administración actuante y la entidad de crédito afectada.”*

- Fase 1: Solicitud de información: que no podrá superar en su frecuencia el plazo mínimo de un mes, desde la anterior solicitud. Como ya hemos señalado se ha ampliado el número de deudores objeto de la solicitud de información hasta los 200.000.⁴⁰³
- Fase 2: Entrega de la información solicitada, en un plazo máximo de 30 días naturales desde la recepción de la solicitud de información⁴⁰⁴.
- Fase 3: Orden de ejecución de embargo, que no podrá superar en su frecuencia el plazo mínimo de un mes, ni las 50.000 órdenes de embargo.
- Fase 4: Comunicación del resultado de las retenciones, para el que la Entidad de Depósito contará con un plazo máximo de cuatro días.
- Fase 5: Órdenes de levantamiento de las retenciones, tanto totales como parciales, con un máximo de un fichero al día y hasta las doce horas del último día hábil⁴⁰⁵ para levantar el embargo de las retenciones practicadas.
- Fase 6: Resultado final de las retenciones, que las Entidades de Depósito deberán remitir en un plazo de dos días desde la finalización de la fecha del plazo legal previsto de retención.

Las fases 1, 3 y 5 se inician por el Organismo Emisor y las Fases 2, 4 y 6 son cumplimentadas por las Entidades de Depósito.

⁴⁰³ Esta solicitud de información está únicamente amparada para el supuesto de que se trate del embargo de las cuentas, es decir que tenga una finalidad tributaria, como es lógico entender, pero como tuvo que poner de relieve el TS en Sentencia de 29 de julio de 2000 (rec. núm. 7144/1995), donde en su FJ 1º, expone: “*La información puede solicitarse en cuanto sirva o tenga eficacia en la aplicación de los tributos, obviamente tomando la frase en términos generales, pues la norma no se refiere exclusivamente a la comprobación e investigación de una determinada relación tributaria, sino que autoriza a recabar información, tanto de particulares como de organismos, para cuanto conduzca a la aplicación de los tributos.*”

⁴⁰⁴ La cesión de esta información a las AAPP tampoco resultó cuestión exenta de polémica, y fue el propio Supremo el que ante la supuesta colisión frente al secreto bancario manifestó, en Sentencia de 14 de junio de 1.983 (considerando segundo), que la actividad investigadora de las AAPP: “*cuyo objetivo es obtener los datos económicos y financieros de los contribuyentes a fin de liquidar los tributos que correspondan y luchar contra el fraude fiscal, los delitos monetarios y otros públicos que se cometan en el ámbito tributario y financiero y ello constituye una fase de la acción fiscal que nada tiene que ver con el cobro de las deudas fiscales ya liquidadas y en periodo de ejecución forzosa, que no afecta al secreto bancario de las entidades a las cuales se dirigen mandamiento de embargo de las cuentas que el deudor pueda tener en las mismas, ya que en tal caso a dichas entidades no se les obliga a suministrar información alguna para controlar la actividad financiera y económicas de sus clientes, sino simplemente a cumplir los referidos mandamientos si esas cuentas existen y a no cumplirlas en caso contrario*”.

⁴⁰⁵ Veinte días naturales desde la fecha de la traba, en aplicación del art. 79.6 RGR.

En defecto de acuerdo, las diligencias de embargo se presentarán en la oficina en que estén abiertas las cuentas⁴⁰⁶, debiendo procederse, por los empleados de la misma, a la inmediata retención de las cantidades cuyo embargo sea posible⁴⁰⁷.

Normas fundamentales en la práctica de los embargos de cuentas corrientes, y recogidas en el artículo 171 de la LGT, son las que señalan que si en la realización de los embargos la cuenta trabada pertenece a varios titulares sólo se embargará la parte correspondiente al obligado al pago, o que si en la cuenta existen varios titulares sin división expresa de saldo, éste se presumirá dividido en partes iguales, salvo que se pruebe una titularidad diferente; esta presunción proviene de lo previsto en los artículos 393 y 1138 del Código Civil⁴⁰⁸. Dispone el apartado 3 del citado artículo que cuando en la cuenta afectada por el embargo se efectúe habitualmente el abono de sueldos, salarios o pensiones, deberán respetarse las limitaciones establecidas para su traba en la Ley de Enjuiciamiento Civil⁴⁰⁹. A estos efectos se considerará sueldo, salario o pensión el importe ingresado en dicha cuenta por ese concepto en el mes en que se practique el embargo o, en su defecto, en el mes anterior⁴¹⁰.

En cuanto a la tramitación de la notificación del embargo realizado, nos remitimos a la práctica de las notificaciones en el procedimiento, ya desarrollado dentro de la tesis,

⁴⁰⁶ Permite el art. 79.3 RGR que dichas diligencias se presenten también en el domicilio social de la entidad de crédito, o en la oficina designada por ésta para recibir las mismas.

⁴⁰⁷ El Tribunal Económico-administrativo Central, en resolución de 21 de noviembre de 2002 para la unificación de criterio, señaló que el incumplimiento por una entidad bancaria de una orden de embargo determinará la exigencia de su responsabilidad de acuerdo con lo dispuesto en la propia LGT.

⁴⁰⁸ Artículos que serán incluso de aplicación en las cuentas de titularidad indistinta con solidaridad activa, esto es aquellas en las que cualquiera de los titulares puede exigir la totalidad del saldo, pues tal y como ha señalado el Tribunal Supremo, en Sentencia de 23 de mayo de 1.992: *“el mero hecho de apertura de una cuenta corriente bancaria, en forma indistinta, a nombre de dos (o más) personas, como norma general lo único que comporta “prima facie”, en lo referente a las relaciones derivadas del depósito irregular en que toda cuenta bancaria se apoya, es que cualquiera de dichos titulares tendrá, frente al banco depositario, facultades del saldo que arroje la cuenta, pero no determina, por sí solo, la existencia de un condominio, y menos por partes iguales, sobre dicho saldo de los dos (o más) titulares, ya que esto habrá de venir determinado únicamente por las relaciones internas entre ambos titulares, más concretamente, por la originaria pertenencia de los fondos o numerario de que se nutre dicha cuenta.”*

⁴⁰⁹ Art. 607, a mayor abundamiento vid. infra. apartado dedicado en este mismo Capítulo al embargo de sueldos salarios y pensiones.

⁴¹⁰ Destacar Auto del TS de fecha 26 de septiembre de 2.019 (rec. núm. 889/2019) , inadmitiendo recurso de casación sobre que se debería interpretar por sueldo o salario, cuando en su FJº 2º establece que: *“El presente recurso de casación, además, carece de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia (art. 88.1 LJCA), por discurrir sobre una cuestión jurídica que se halla claramente regulada en la norma que se cita como infringida, el artículo 171.3 LGT, motivo por el que no es necesario que el Tribunal Supremo sienta jurisprudencia y fije una doctrina general sobre la exégesis del precepto, que contiene una definición legal de qué debe entenderse por sueldo, salario o pensión, en relación con la determinación de las limitaciones que se establecen en la Ley de Enjuiciamiento Civil, en concreto en su artículo 607.1.”*

comentando, como particularidad, que en el embargo de cuentas corrientes no le es posible a la Administración cumplir con el mandato de notificar a los cotitulares de las cuentas recogido en el artículo 170.1 de la LGT, toda vez que le resultan desconocidos, no ya en su nominación, sino en su propia existencia. Así mismo, conviene destacar que en la notificación del embargo que se practique no debe figurar en el acuse, ni en el sobre, datos identificativos de que lo que se notifica es un embargo de cuenta corriente, y mucho menos la identificación de la cuenta o del importe retenido, tal y como pone de manifiesto la AEPD en Resoluciones 00579/2016 y 01009/2018, en los que se denuncia, como autores de una infracción grave, a los Ayuntamientos de la Oliva y Griñón, por un tratamiento excesivo de datos personales, toda vez que (Resolución del 2016, referida a Ayuntamiento de la Oliva): *“El término identidad y contenido del acto a notificar no ha de reflejar pura y fielmente el contenido del acto a notificar, bastando que la referencia sea genérica o somera, con la denominación de por ejemplo <<resolución>> o <<acuerdo>> y el resto de elementos de la correspondencia entre lo notificado y el propio expediente. Se trata de no forzar derechos o intereses legítimos del sujeto pasivo de la notificación de modo que o no se conozca en absoluto el contenido o, por el contrario, que añadan elementos informativos no necesarios para la notificación, en este caso en el papel rosa figuraba la anotación de <<notificación de embargo>>, que se puede sustituir por notificación simplemente”*.

El Reglamento General de Recaudación establece, en su art. 79.5, que la entidad depositaria deberá ejecutar el embargo en sus estrictos términos, sin perjuicio de que el obligado pueda interponer recurso de reposición⁴¹¹ si la diligencia de embargo incurre en alguna de las causas de oposición a la misma, previstas en el artículo 170.3 de la Ley 58/2003. Quiere esto decir que, igual que hemos comentado en el tema de la ejecución de garantías, en ningún caso el banco puede oponerse a la traba subrogándose en los motivos de oposición que corresponden al sujeto pasivo, si bien lógicamente si puede oponerse, en el ámbito de su actuación, por el incumplimiento del Ayuntamiento de las normas reguladoras del embargo en la práctica del mismo. Los cotitulares de las cuentas fundamentarán su oposición mediante la interposición de la tercería de dominio.

El apartado 4 del artículo 79 del RGR señala que, en el caso de ejecución de cuentas a plazo, el embargo se realizará inmediatamente, si bien el ingreso se realizará el

⁴¹¹ O reclamación económica-administrativa en los municipios de gran población.

día siguiente al fin del vencimiento del plazo, lo cual es del todo lógico, porque el único que puede decidir sobre la cancelación anticipada de la imposición es el propio deudor.

Resulta confusa la regulación del párrafo segundo del apartado 1º del artículo citado, cuando señala que el embargo podrá extenderse, sin necesidad de identificación previa, al resto de los bienes y derechos de que sea titular el obligado al pago existentes en dicha oficina, sean o no conocidos por la Administración, hasta alcanzar el importe de la deuda pendiente, de la dicción literal de éste párrafo y de su confrontación con las obligaciones de los responsables de la oficina, coincido con PASCUAL GONZÁLEZ⁴¹² al entender que nos encontramos con un error de redacción, y que el legislador se refería a otros saldos y no a otros bienes y derechos que pudieran estar depositados en tales entidades.

Por último, hay que destacar dos aspectos singulares que pueden afectar a determinadas cuentas:

1. En el caso de cuentas abiertas en entidades de crédito pignoradas, en garantía de un préstamo concedido por el Banco al deudor, la entidad de crédito está obligada a retener el saldo objeto del embargo sin perjuicio de la posibilidad que le ampara de interponer tercería de mejor derecho.
2. No resultan embargables las cuentas de crédito, o líneas de crédito, por los saldos no dispuestos, toda vez que dichos saldos no son propiedad del deudor.

Citábamos entre los bienes inembargables los que son propiedad de las AAPP, y se encuentren afectos al servicio público, mostrando nuestra disconformidad con la Sentencia del TSJ de Madrid de 26 de abril de 2010 (rec. núm. 1426/2005) en el que se permite la traba de una cuenta corriente, al no quedar justificado el que dichos fondos estén expresamente destinados a un uso o destino público⁴¹³, Sentencia de la que nos permitimos discrepar toda vez que sobre todos los fondos de la entidad impera el principio de unidad de caja. A favor de nuestra argumentación, recurrimos a lo expuesto en la STC

⁴¹² PASCUAL GONZÁLEZ, Marcos, *El Procedimiento de Recaudación en Período Ejecutivo*, Crónica Tributaria núm. 126/2008, pág. 140.

⁴¹³ En el mismo sentido, STSJ de Castilla-la Mancha de 11 de noviembre de 2013 (rec. núm. 59/2012), donde aludiendo al principio de desafectación, entiende que el dinero depositado en las cuentas corrientes sirve para satisfacer al conjunto de las obligaciones, por lo que está justificado su embargo, y más cuando es otra AAPP la embargante, impulsada por el mismo principio de servir al interés general).

228/1998, FJ 3º donde: *“Ahora bien, también se dice en esta STC 166/1998 algo que ya se había señalado en el ATC 213/1990: La prohibición de embargo dispuesta en el art. 154.2 L.H.L. no es contraria a la Constitución si su objeto son fondos o saldos de cuentas de titularidad municipal, puesto que constituyen ingresos de las Haciendas Locales, cuyo objeto es el sostenimiento de un servicio o uso público que prestan las Corporaciones Locales. Precisamente, es este destino a la satisfacción de intereses y finalidades públicas lo que fundamenta constitucionalmente su inembargabilidad.”* En el mismo sentido se expresa el TSJ de Galicia de 28 de diciembre de 2018 (rec. núm. 15016/2018) al manifestar que: *“los fondos bancarios, aunque no formen parte del dominio público, son bienes patrimoniales afectos a un fin y servicio público y, desde esta perspectiva inembargables”*.

Nos referiremos, para acabar este apartado a la responsabilidad en la que incurren las Entidades de Crédito cuando no realizan la traba en los términos de la Diligencia de embargo⁴¹⁴, ésta se haya tipificada en el art. 42.2 b de la LGT donde se señala la responsabilidad solidaria que sobre la deuda adquieren, incluidas las sanciones⁴¹⁵, quienes por culpa o negligencia incumplan las órdenes de embargo. Para que tal declaración de derivación de responsabilidad pueda dictarse la SAN de 8 de junio de 2020 (rec. núm. 392/2018), FJ 4º, señala como requisitos:

1) Se exige la existencia de una conducta activa de los sujetos, es decir, que a través de su actuación se revele la búsqueda de la finalidad perseguida, que no es otra que intentar impedir la actuación de la Administración tributaria⁴¹⁶.

⁴¹⁴ Este tema será tratado en profusión, en este mismo capítulo, en el apartado siguiente dedicado al embargo de créditos, efectos y valores realizables a corto plazo, donde a partir de distintas Sentencias, algunas de carácter contradictorio, se analizan distintos supuestos de responsabilidad solidaria por incumplimiento de la orden de embargo de créditos procedentes de los saldos de datafonos. También encontraremos análisis de esta responsabilidad en el Capítulo 5.3 donde se analizan los supuestos de responsabilidad solidaria.

⁴¹⁵ Como declara el TS, Sentencia 18 de febrero de 2009 (rec. núm. 5316/2006), al señalar en su FJ 3º que: *“Es cierto que en la citada nueva redacción del apartado 3, del artículo 37, se establece expresamente la exclusión de las sanciones -haciendo manifestación expresa del principio de personalidad que rige las mismas-... pero no lo es menos, que la responsabilidad que se establece en el artículo 131.5 de la Ley General Tributaria, es consecuencia de la conducta obstaculizadora al procedimiento ejecutivo, a la que responde la ley con una declaración de responsabilidad solidaria a la que solo establece el límite del <<importe del valor de los bienes o derechos que se hubieren podido embargar>>.”*

⁴¹⁶ Esta necesidad de dolo o culpa además de recogida en el art. 42 LGT es también exigida por la jurisprudencia, así el TS en Sentencia de 24 de octubre de 2017 (rec. núm. 2601/2016) recoge tal requisito en su FJ 4º, donde: *“Por tanto, son requisitos de la derivación de responsabilidad que nos ocupa: (i) la existencia de una deuda tributaria del obligado principal que se encuentre liquidada o autoliquidada en el momento de declaración de responsabilidad; y (ii) ser el responsable causante o colaborador en la*

2) *No es necesaria la consecución de un resultado, sino la dicción literal del precepto revela que basta con que los actos realizados por los responsables tiendan a la ocultación o transmisión sin necesidad de que se consume dicho resultado.*

Como hemos señalado la Entidad de Crédito debe cumplir el embargo en sus estrictos términos, y si el saldo de la cuenta corriente estuviese pignorado a favor de dicha entidad para responder de préstamos anteriores, la opción que le cabe es la de presentar tercería de mejor derecho, no pudiendo, por sí misma, considerar no debe atender el embargo, por significar esta negativa motivo suficiente para declararle responsable solidario de la deuda, con límite del importe no trabado, tal y como se deduce de los hechos que se dirimen en STSJ de Andalucía de 25 de febrero de 2019 (rec. núm. 464/2017), y que suponen la confirmación de tal responsabilidad hacia Cajasur, toda vez que (FJ 3º): *“Como acertadamente recoge la resolución impugnada y defiende el Abogado del Estado, debe indicarse que la existencia de una garantía prendaria sobre la cuenta no es suficiente para suspender el procedimiento de apremio pues la entidad depositaria no está legitimada para oponerse al embargo, ya que sólo el deudor tributario puede alegar sobre su legalidad o procedencia una vez se le haya notificado la diligencia de embargo en el plazo fijado legalmente para ello y después de haber sido practicado el embargo. Por otra parte la entidad titular del derecho de prenda siempre puede plantear ante el órgano de gestión, cosa que no hizo, la correspondiente tercería y discutir la titularidad o su mejor derecho de acuerdo con lo establecido en los 165.3 de la Ley General Tributaria (...). En el presente caso la entidad recurrente ignorando lo dispuesto en estos preceptos ha ejecutado la prenda decidiendo que el derecho derivado de la misma era preferente al ostentado por Hacienda, erigiéndose con ello en árbitro de la situación, sin acudir al procedimiento legalmente establecido para hacer valer su derecho con el fin de ventilar cuál de los dos derechos era el preferente; procedimiento que no es otro que el establecido para la tercería de mejor derecho en los arts. 171 y siguientes del Reglamento General de Recaudación, a resolver primero por la Administración y posteriormente por el tribunal civil competente, sin que la mención a*

ocultación de bienes y derechos con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria [sentencias del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2014 (casación 2866/2012, FJ 5º; ECLI:ES:TS:2014:2529) y 18 de noviembre de 2015 (casación 860/2014, FJ 4º; ECLI:ES:TS:2015:4975)]”.

una supuesta ausencia de culpa, que parece incardinar la actora en un caso de interpretación razonable de la norma, evite la declaración de responsabilidad solidaria de la misma que, como tal, se ajusta plenamente a la legalidad⁴¹⁷.”

A mayor abundamiento, y del máximo interés en el tema que nos ocupa, resulta la STSJ de Castilla-La Mancha de 2 de octubre de 2020 (rec. núm. 325/2019) que anula el acto administrativo de derivación de responsabilidad dictado por la AEAT contra Bankia, después de analizar *“si, pese a tratarse de un embargo acordado al margen de la legalidad (la mercantil embargada se encontraba en concurso, hecho que la entidad de crédito comunicó a la AEAT, en el momento de negarse a ejecutar el embargo) por parte de la administración, el hecho de que no se diera cumplimiento al requerimiento efectuado al efecto por la entidad bancaria justificaba para esta pudiera ser declarada responsable solidaria en base a lo previsto en el artículo 42.2,b)”*, señalando, FJ 5º que: *“La respuesta, adelantamos, es negativa. Destacamos, a estos efectos, y en relación con las concretas circunstancias que han concurrido, que a diferencia de otros supuestos analizados por distintas sentencias, no se trata de que la entidad bancaria haya tratado de obtener una "ventaja" a efectos de cobrar un crédito propio que tuviera también frente a la concursada, ni tampoco de un supuesto en el que haya existido una ocultación de cuentas o disposiciones de saldos bancarios, dando respuestas erróneas o falsas, ni siquiera de un supuesto en el que por parte de la entidad bancaria se haya mantenido una actitud omisiva o no colaboradora respecto al requerimiento efectuado por la Agencia Tributaria. En este caso concreto, en varias ocasiones, y al dar respuesta a los distintos requerimientos efectuados se ha manifestado de forma clara el motivo o causa por la cual no se consideraba procedente atender el requerimiento. Como hemos razonado en los fundamentos de derecho anteriores esa alegación se ha revelado correcta y, en definitiva, acorde con la legalidad aplicable.*

Partiendo de lo anterior entendemos que no resulta posible declarar la responsabilidad solidaria de la entidad bancaria pues ello supondría, en definitiva, hacerla responsable de una determinada consecuencia que deriva o derivaría de una actuación previa llevada a cabo por la Agencia Tributaria sin respetar la legalidad ni las reglas del concurso.

⁴¹⁷ En el mismo sentido, y por mismos hechos STSJ Galicia de 14 de abril de 2010 (rec. núm. 15980/2008) y STSJ de Les Illes Balears de 18 de abril de 2011 (rec. núm. 159/2009).

Dicho de otra forma, ciertamente la entidad bancaria asumió el riesgo que supone equivocarse respecto al planteamiento que alegó en su momento y ha mantenido en este procedimiento jurisdiccional sobre la ilegalidad del embargo acordado por la administración tributaria, pero declarada tal ilegalidad, no puede mantenerse que haya actuado con culpa o negligencia, exigencia reiteramos, indispensable para declarar tal responsabilidad solidaria. Tampoco puede entenderse en este caso frustrada la finalidad última del precepto, de proteger la presunción de legalidad y ejecutividad de los actos administrativos que integran el procedimiento de apremio frente a las conductas que obstaculizan o impiden la acción recaudadora, cuando, insistimos, se declara que esa legalidad no existe⁴¹⁸.”

⁴¹⁸ En este mismo sentido STSJ de 6 de febrero de 2018 (rec. núm. 165/2014), en el que también se anula la responsabilidad decretada, al no apreciarse negligencia o culpa.

3.2.2.- Créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo

Determina el art. 80 RGR que cuando la Administración conozca la existencia de valores⁴¹⁹ cuya titularidad corresponda al deudor⁴²⁰, podrá proceder al embargo de los mismos, si bien, y al objeto de respetar el orden de prelación que impone el art. 169 LGT debemos considerar cuando éste es realizable a corto o a largo plazo⁴²¹. La respuesta la encontramos en el mismo artículo que impone tal distinción, señalando en su apartado 3 que un crédito, efecto, valor o derecho, es realizable a corto plazo cuando pueda ser realizado en un plazo no superior a seis meses. Transcurrido ese intervalo se entienden realizables a largo plazo.

Identificada la primera cuestión, referida al plazo, debemos proceder a estudiar la naturaleza de estos bienes, de manera que podamos determinar el paradigma o campo de actuación en el que trabajar, para ello acudiremos al Anexo del Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, donde, en remisión que realiza el art. 2.1 a su anexo, se establece:

a) Valores negociables, entendiéndose como tales cualquier derecho de contenido patrimonial, cualquiera que sea su denominación, que, por su configuración jurídica propia y régimen de transmisión, sea susceptible de tráfico generalizado e impersonal en un mercado financiero, incluyendo las siguientes categorías de valores, con excepción de los instrumentos de pago:

1. ° Acciones de sociedades y otros valores equiparables a las acciones de sociedades, y recibos de depositario.

⁴¹⁹ La Dirección General de los Registros y del Notariado, en Resolución de 25 de mayo de 1.987 define los valores como aquellos “documentos que incorporan en sí, en mayor o menor grado, derechos de diversa naturaleza -acciones, obligaciones, mercaderías-, con la consecuencia, entre otras, de que la posesión <<encontrarse en poder>>, tiene, en mayor o menor grado, especial relevancia tanto para el ejercicio de los derechos incorporados como para la transmisión de los mismos”.

⁴²⁰ Por lo que de lo previsto en los arts. 171.1 de la LGT y 80 del RGR es necesario el conocimiento previo por parte de la Administración, lo que se traducirá en su identificación en la Diligencia de Embargo, si bien la traba podrá extenderse a cualquiera otro bien del deudor depositado en la misma oficina.

⁴²¹ De donde pasaríamos en la prelación de valores del punto 2º del art. 169 al 9º, o último.

2. ° Bonos y obligaciones u otras formas de deuda titulizada, incluidos los recibos de depositario representativos de tales valores.

A efectos de lo dispuesto en esta ley se entenderá por representativos de acciones los valores negociables en el mercado de capitales, que representan la propiedad de los valores de un emisor no residente, y pueden ser admitidos a negociación en un mercado regulado y negociados con independencia de los valores del emisor no residente.

3.° Los demás valores que dan derecho a adquirir o a vender tales valores negociables o que dan lugar a una liquidación en efectivo, determinada por referencia a valores negociables, divisas, tipos de interés o rendimientos, materias primas u otros índices o medidas.

b) Instrumentos del mercado monetario, entendiéndose como tales las categorías de instrumentos que se negocian habitualmente en el mercado monetario, como letras del Tesoro, y efectos comerciales, excluidos los instrumentos de pago.

c) Participaciones y acciones en instituciones de inversión colectiva, así como de las entidades de capital-riesgo y las entidades de inversión colectiva de tipo cerrado.

d) Contratos de opciones, futuros, permutas (swaps), acuerdos de tipos de interés a plazo y otros contratos de derivados relacionados con valores, divisas, tipos de interés o rendimientos, derechos de emisión u otros instrumentos derivados, índices financieros o medidas financieras que puedan liquidarse mediante entrega física o en efectivo.

e) Contratos de opciones, futuros, permutas (swaps), contratos a plazo y otros contratos de derivados relacionados con materias primas que deban liquidarse en efectivo o que puedan liquidarse en efectivo a elección de una de las partes por motivos distintos al incumplimiento o a otro suceso que lleve a la rescisión del contrato.

f) Contratos de opciones, futuros, permutas (swaps) y otros contratos de derivados relacionados con materias primas que puedan ser liquidados mediante entrega física, siempre que se negocien en un mercado regulado o un sistema multilateral de negociación (SMN) o un sistema organizado de contratación (SOC), excepto por lo que respecta a los productos energéticos al por mayor, según la definición del artículo 2,

punto 4, del Reglamento (UE) no 1227/2011, que se negocien en un SOC y deban liquidarse mediante entrega física.

g) *Contratos de opciones, futuros, permutas (swaps) acuerdos a plazo y otros contratos de derivados relacionados con materias primas que puedan ser liquidados mediante entrega física no mencionados en el apartado anterior y no destinados a fines comerciales, que presenten las características de otros instrumentos financieros derivados.*

h) *Instrumentos derivados para la transferencia del riesgo de crédito.*

i) *Contratos financieros por diferencias.*

j) *Contratos de opciones, futuros, permutas (swaps), acuerdos a plazo y otros contratos de derivados relacionados con variables climáticas, gastos de transporte o tipos de inflación u otras estadísticas económicas oficiales, que deban liquidarse en efectivo o que puedan liquidarse en efectivo a elección de una de las partes por motivos distintos al incumplimiento o a otro suceso que lleve a la rescisión del contrato, así como cualquier otro contrato derivado relacionado con activos, derechos, obligaciones, índices y medidas no mencionados en este Anexo, que presentan las características de otros instrumentos financieros derivados, teniendo en cuenta, entre otras cosas, si se negocian en un mercado regulado, SOC o SMN.*

k) *Derechos de emisión consistentes en unidades reconocidas a los efectos de la conformidad con los requisitos de la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 13 de octubre de 2003 por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad y por la que se modifica la Directiva 96/61/CE del Consejo.*

Incluimos, también, entre los bienes de esta categoría a las participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva, ya que según el artículo 7.1 de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, estas participaciones tendrán la condición de valores negociables.

Los valores negociables podrán representarse por medio de anotaciones en cuenta o por medio de títulos (artículo 5 de la Ley del Mercado de Valores). Las participaciones en Institución de Inversión Colectiva podrán representarse mediante certificados nominativos o mediante anotaciones en cuenta.

La traba se realizará mediante anotación en las Bolsas de Valores, el Mercado de Deuda Pública, y los Mercados de Futuros y Opciones. Cuando los valores se encuentren depositados en una entidad de crédito, sociedad o agencia de valores, el embargo se presentará directamente en la entidad, mediante diligencia de embargo, que será extensible a otros valores que del mismo deudor existieran en la misma, sean o no conocidos por la Administración embargante⁴²².

Existiendo discrepancia entre los datos contenidos en la diligencia de embargo y la realidad de los valores depositados, la entidad vendrá obligada a presentar inmediatamente, o en un plazo máximo de cinco días, relación de los valores que consten en su poder cuya titularidad corresponda al deudor, de los que el Ayuntamiento procederá a su traba en cantidad suficiente para cubrir la deuda, y siendo la fecha de la misma, a todos los efectos, la de la presentación de la diligencia primera⁴²³.

Si bien queda recogido que la Administración podrá firmar convenios con estas entidades, no conozco ninguna Administración Local que haya extendido dicho acuerdo⁴²⁴. Sí se contempla la posibilidad de identificar los mismos, de manera masiva, dentro del Convenio para el intercambio de información que la Federación Española de Municipios y Provincias tiene suscrito con la AEAT, al que pueden adherirse los distintos Ayuntamientos, y en cuyo estudio nos hemos detenido dentro del apartado dedicado a la colaboración interadministrativa.

Si los títulos no se encuentran depositados en una entidad de crédito, o agencia de valores, la diligencia se notificará al titular, se anotará en el libro registro de acciones nominativas, y la recaudación municipal se hará cargo de los títulos para su venta. Ésta se

⁴²²Siguiendo la línea prevista en el art. 171.1 LGT.

⁴²³Esta particular redacción del art. 80.2 del RGR imposibilita que en caso de una incorrecta identificación de los títulos o valores a embargar por el Ayuntamiento se proceda al alzamiento o venta de estos entre la fecha de presentación de la diligencia original, y la de aquella que la subsane.

⁴²⁴Solicitada información, en dos ocasiones, a la Secretaría del Mercado de Valores se nos remitió a la página de transparencia del Estado, donde no localizamos ningún acuerdo de esta naturaleza, aunque sí otros suscritos con otras administraciones al objeto de combatir el fraude fiscal, por ejemplo el firmado con la Guardia Civil, el 1 de julio de 2019.

realizará en el mercado oficial si es posible, y para aquellos no admitidos a negociación se acudirá a la figura de la subasta.

El párrafo 5, del artículo 80 del RGR, posibilita el embargo de los rendimientos que estos valores produzcan, en lugar de proceder al embargo de los títulos, medida menos traumática para el deudor, y más adecuada en los expedientes en los que se persigan pequeñas cuantías.

Una particularidad que presenta la enajenación de valores, frente a otros bienes, es que su venta se realizará, preferentemente, a través del mercado oficial, según las prácticas usuales de buena gestión.

Tratándose de participaciones en sociedades de responsabilidad limitada la notificación de la diligencia de embargo se realizará, también, al órgano de administración de la sociedad para su inscripción en el libro registro de socios⁴²⁵. A estos efectos, es necesario señalar que la realización de estos valores se realizará conforme a lo estipulado en el 109.3 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, de donde: *“El remate o la adjudicación al acreedor serán firmes transcurrido un mes a contar de la recepción por la sociedad del testimonio a que se refiere el apartado anterior. En tanto no adquieran firmeza, los socios y, en su defecto, y sólo para el caso de que los estatutos establezcan en su favor el derecho de adquisición preferente, la sociedad, podrán subrogarse en lugar del rematante o, en su caso, del acreedor, mediante la aceptación expresa de todas las condiciones de la subasta y la consignación íntegra del importe del remate o, en su caso, de la adjudicación al acreedor y de todos los gastos causados. Si la subrogación fuera ejercitada por varios socios, las participaciones se distribuirán entre todos a prorrata de sus respectivas partes sociales.”*

Comentario individual merece también el embargo de participaciones en fondos de inversión, donde la diligencia de embargo, además de al deudor, debe ser remitida a la sociedad gestora del fondo cuyas participaciones pretendemos trabar, ésta ordenara la inmovilización desde la fecha de recepción de la diligencia, y el reembolso al

⁴²⁵Que de acuerdo con lo dispuesto en el art. 104 Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, es aquel en el que constan la titularidad originaria y las sucesivas transmisiones, voluntarias o forzosas, de las participaciones sociales, así como la constitución de derechos reales y otros gravámenes sobre las mismas.

Ayuntamiento de las cantidad correspondiente al valor liquidativo⁴²⁶ de la fecha del reembolso.

Resulta de obligado comentario, y de relación no sólo con esta categoría de bienes embargados, sino, y también, atribuible a cualquier actuación de información o traba, lo resuelto en STSJ de la Comunidad de Madrid de 5 de junio de 2014 (rec. núm. 1121/2013) donde se manifiesta que la notificación del embargo practicado, o la solicitud de información sobre créditos que el deudor pudiera mantener con sus clientes, no vulnera el derecho al honor de éste, entendiendo que los efectos negativos que estas actuaciones pudieran ocasionar son únicamente atribuibles al mismo, toda vez que (FJ. 5º): *“ante procedimientos administrativos respetuosos con los trámites legales y reglamentarios por los que se rigen, con pleno respeto de las garantías que se reconocen a los administrados, los efectos negativos que puedan producirse como consecuencia del incumplimiento de obligaciones que solo incumben al administrado no se pueden calificar de afrentas o atentados contra el honor, porque son exclusivamente atribuibles al mismo”*⁴²⁷.

En este mismo orden de prelación aparecen mencionados otros bienes como letras de cambio, pagarés y cheques, etc. Para analizarlos en su contexto debemos remitirnos a lo dispuesto en la Ley 19/1985, de 16 de julio, Cambiaria y del Cheque.

En este apartado debemos señalar, por su importancia económica, el embargo de devoluciones a las que el deudor tenga derecho en su relación con la Agencia Tributaria,⁴²⁸ que practican los Ayuntamientos adhiriéndose al Convenio de colaboración con suscrito entre FEMP y la AEAT en el año 2003⁴²⁹. El embargo se encuentra limitado,

⁴²⁶Entendiendo el valor liquidativo como: *“el precio unitario de la participación en un fondo de inversión. Se calcula dividiendo el patrimonio del fondo entre el número de participaciones en circulación en ese momento. A su vez, el patrimonio se calcula en función de los precios de mercado de los activos y valores mobiliarios que en esa fecha integran la cartera del fondo (y que en su mayoría se negocian en mercados secundarios organizados), restando gastos y comisiones. La sociedad gestora calcula y publica diariamente el valor liquidativo del fondo (aunque en determinados tipos de fondos puede calcularse con menor frecuencia). El funcionamiento y las características de la inversión colectiva se detallan en el apartado Fondos de inversión de la Sección del inversor.”*, tal y como señala la Comisión del Mercado de Valores, en su glosario financiero:

<https://www.cnmv.es/Portal/Inversor/Glosario.aspx?id=0&term=Valor%20liquidativo&idlang=1>

⁴²⁷ Este tema a sido tratado con mayor profundidad en el apartado dedicado a la práctica del embargo, en esta misma obra.

⁴²⁸Según actualizaciones del 2.011, y practicadas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto de Sociedades, e Impuesto sobre el Valor añadido, en los términos del art. 31.1 LGT, que se vieron actualizadas

⁴²⁹*Convenio de colaboración entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Federación Española de Municipios y Provincias en materia de intercambio de información tributaria y colaboración en la gestión recaudatoria con las Entidades Locales*, al que se le añadió adenda del 13 de diciembre de

por el propio Convenio, a aquellas deudas locales tributarias de importe superior a los 150 euros, y a 300 euros en el caso de las no tributarias, debiendo señalar que estas devoluciones tributarias, aun siéndolo por el concepto de IRPF no tienen en ningún caso la consideración de salarios, ni por lo tanto se encuentra limitada su traba a las limitaciones impuestas por el art. 607 LEC⁴³⁰. La Diligencia se remitirá mensualmente, entre los días 25 del mes anterior y 5 de aquel a que se refiere la presentación.

Es habitual, en el ejercicio de la actuación recaudadora, intentar el embargo de los importes que los clientes del sujeto pasivo le puedan deber como consecuencia del ejercicio de una actividad económica, o de una prestación o servicio, y cuyo reintegro se pretenda mediante letras o pagarés.

El procedimiento administrativo para el embargo de estos créditos (al igual que el de cualquier otra forma de pago de las facturas) es sencillo: se le notifica la diligencia de embargo al retenedor del crédito, a la vez que, a nuestro deudor, ocupando de esta manera la Administración el lugar del sujeto pasivo en lo que al cobro del crédito se refiere. Sin embargo en el de valores, conviene resaltar lo particular de lo expuesto en el punto 6, del art. 80 RGR, donde se establece que si lo que pretendemos embargar son acciones la notificación debemos dirigirla al órgano de administración de la sociedad, toda vez que esta singularidad es la que sirve a un administrador para eludir la responsabilidad solidaria derivada hacia él, toda vez que la notificación se practicó a la empresa y no al órgano de administración, en lo que es, desde mi punto de vista, un controvertido FJ de la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cantabria de 27 de septiembre de 2018, que expresa: *“Bien, pues este Tribunal discrepa de la opinión del órgano de recaudación. En primer lugar, podemos estar de acuerdo en que <<cualquier notificación que reciba la entidad necesariamente la recibe su administrador>>, pero es que en este caso la notificación no la recibió la sociedad, sino que se entendió efectuada porque no accedió a la DEH en el plazo establecido estando - la sociedad - obligada a recibir notificaciones por medios electrónicos. En segundo, la notificación debió ir dirigida, de acuerdo con el punto 6 del artículo 80 del RGR, no a la entidad sino al administrador: "...la diligencia de embargo se notificará al órgano de administración de la entidad...". Y en tercero, lo que este Tribunal considera improcedente es que*

2006. Vid. supra Capítulo 1.2. La colaboración interadministrativa.

⁴³⁰ Consulta V3198/2019 de la DGT, de 18 de noviembre de 2019.

habiéndose efectuado la notificación a la entidad como se efectuó, no se realizara al menos un segundo intento dirigido a la persona correcta, al administrador único de la entidad, antes de iniciar el procedimiento de derivación de responsabilidad. En conclusión, en nuestra opinión la notificación de la diligencia se efectuó de forma incorrecta, motivo por el cual procede la anulación del acto impugnado por incumplimiento de los requisitos mencionados, segundo y tercero, en el FJ 3º: si la persona obligada al cumplimiento de la orden de embargo no tuvo conocimiento del mismo, difícilmente se le puede achacar el incumplimiento”.

Otra media, de éxito para la Hacienda Local, es el embargo de la participación que, en la recaudación de máquinas recreativas de azar, le corresponde al dueño del bar o restaurante donde están instaladas, y aprovechamos la Resolución del TEAC de 31 de Mayo de 2017, sobre el embargo de la recaudación de máquinas de azar que nos ocupa, para insistir en que el pagador no puede oponerse a la diligencia de embargo notificada, más que por cuestiones procedimentales: *“De conformidad con el artículo 232 de la Ley General Tributaria, la entidad operadora de máquinas recreativas a quien se notifica una diligencia de embargo para su cumplimiento o ejecución, no goza en ese momento procesal de legitimación para interponer frente a la misma recursos o reclamaciones: de un lado, porque no es sujeto pasivo ni en ese momento responsable por el incumplimiento de la diligencia de embargo indicada; y, de otro, planteada la cuestión de si estaría legitimada por tener intereses legítimos y directos que pudieran resultar afectados por la diligencia de embargo emitida, se estima que dicha diligencia no es susceptible en ese momento procesal de vulnerar los derechos o intereses de la entidad destinataria, la cual únicamente estaría legitimada para impugnar las actuaciones de derivación de responsabilidad que en su caso y posteriormente pudieran dirigirse contra la misma y, que eventualmente, pudieran afectar a sus intereses, si estimase que por culpa o negligencia ha incumplido dicho orden de embargo o ha colaborado o consentido el levantamiento de los bienes embargados.”*

Si el retenedor no cumple con la orden de embargo, la Hacienda pública podrá declararle responsable solidario, en los términos previstos en el artículo 42 de la Ley General Tributaria⁴³¹, así STSJ Castilla y León de 7 de junio de 2019 (rec. núm. 980/2018), donde se desestima el recurso que intenta la nulidad del acto administrativo de derivación de responsabilidad hacia la empresa propietaria de las máquinas “tragaperras”, sin considerar el alegato de ésta de que la recaudación era realizada por la dueña del bar, en cuyo instante se quedaba con su parte, y a lo que el Tribunal recogiendo *“la doctrina mantenida por la sentencia del TS n° 34/1993 de 4 de febrero y las consultas del DGT V1269 de 18.06.2008 y V2790 de 20.09.2013”*, señala que la retribución periódica percibida por los dueños de los establecimientos de juego u hostelería donde se instalan las máquinas no es sino un derecho de crédito a su favor, realizable periódicamente de acuerdo con las cláusulas del contrato en vigor, que forma parte de su patrimonio y por ello, embargable, por lo que refleja en su FJ 4º que: *“Por lo tanto, la entidad pagadora no obstante el conocimiento de la existencia de dichas diligencias de embargo con órdenes de embargo de créditos de la deudora por un importe total de 2.798,73 euros ha incumplido las órdenes de embargo siendo por tanto conforme a derecho el acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria adoptado frente a la actora que ha observado el límite legal del << importe del valor de los bienes o derechos que se hubieren podido embargar o enajenar por la Administración tributaria >>”*.⁴³²

Contra la diligencia de embargo practicada, que deberá ser notificada al deudor y en su caso al cónyuge y/o cotitulares, cabrán los motivos de oposición articulados en el art. 170.3 de la LGT.

Por su curiosidad, conviene comentar en este apartado los hechos y posterior Sentencia de la AP Sevilla de 10 de diciembre de 2015 (rec. núm. 977/2015) donde embargada la asignación que del Ayuntamiento recibía un grupo municipal por deudas de su partido, y presentada tercería por el grupo municipal, recibió conformidad de los

⁴³¹ Así, y para este supuesto de las máquinas de azar ver Resolución del TEAC de 23 de marzo de 2017, que fija como criterio que: *“El incumplimiento de la órdenes de embargo por parte de las empresas operadoras de máquinas recreativas de azar respecto de los créditos pendientes de satisfacer en el momento de la notificación de la diligencia de embargo o que se puedan devengar a partir de ese momento, como consecuencia de la relación comercial con los titulares de los salones recreativos o de establecimientos de hostelería donde se instalen tales máquinas, constituye presupuesto de hecho de la declaración de responsabilidad solidaria regulada en el artículo 42.2.b) de la LGT.”*

⁴³² Otras referencias en materia de derivación de responsabilidad son la STSJ de Andalucía de 14 de junio de 2018 (rec. núm. 275/2017) que presenta la particularidad de que la derivación que se ratifica por no atender al embargo de créditos es a la Junta de Andalucía.

Tribunales a su argumentación, toda vez que la Audiencia señaló la improcedencia del embargo, al considerar que la asignación pertenece al grupo municipal que lo recibe, y no al partido político al que están adscritos sus miembros.

Si el crédito que se embarga está garantizado⁴³³ la diligencia deberá notificarse también al garante, el cual, y en el caso de que fuera poseedor de un bien ofrecido en garantía, podrá depositarlo hasta el vencimiento del crédito.

Una cuestión que se ha suscitado, en estos supuestos, es la de resolver si el IVA, que forma parte de la cantidad incluida en un pagaré, es o no embargable. La resolución de 22 de febrero de 2001, del Tribunal Económico-Administrativo Central, señaló que es embargable la parte del crédito que corresponde al Impuesto sobre el Valor Añadido repercutido, ya que esta cuota no es la cantidad que debe ingresarse en el Tesoro, sino que es tan sólo un componente de la liquidación del impuesto que se efectuará con posterioridad, pudiendo el sujeto pasivo disponer de dicha cantidad mientras tanto⁴³⁴.

Como es lógico, si el pagaré sobre cuya cuantía se intenta el embargo ha sido endosado a un tercero, descontado por una entidad financiera, o se ha producido un traslado en el derecho de cobro, el Ayuntamiento ya no podrá embargar dicho crédito, toda vez que no forma parte del patrimonio del deudor.

Sobre las limitaciones que a la traba de facturas por trabajos profesionales impone la legislación vigente, debemos señalar que el art. 607.6 LEC señala que los porcentajes a aplicar en la traba de salarios serán también utilizados para la incautación de cualquier ingreso procedente de actividades profesionales y mercantiles autónomas, y así se confirma en Consulta V1244-20 de la DGT de 5 de Mayo de 2020 donde se estima que los límites de embargabilidad que plantea el art. 607.1 LEC resultan de aplicación a los ingresos procedentes de actividades profesionales y mercantiles autónomas⁴³⁵

⁴³³Art. 81.b RGR.

⁴³⁴ En el mismo sentido Consultas DGT V1784/2015 de 8 de junio de 2015 y V2031-16 de 11 de Mayo de 2016, así como Resolución del TEAC de 8 de junio de 2015.

⁴³⁵ En el mismo sentido Consulta V1082-17, de 9 de mayo de 2017.

En los casos en que el pagador ofrezca la posibilidad de *confirming*⁴³⁶ a sus proveedores, y, que cuando reciba la diligencia de embargo, el deudor ya haya hecho uso de esta posibilidad, no podría exigírsele responsabilidad por el pago realizado, pero sí colaboración sobre los datos de la cesión y del *confirming*⁴³⁷.

Una traba de bienes novedosa es la que supone la práctica del embargo sobre los derechos derivados de un contrato de terminales de pago, suscrito entre el deudor y una entidad financiera. Producidas las primeras resoluciones y sentencias, en la controversia que Administración y Entidades Bancarias⁴³⁸ mantienen por esta cuestión, procederemos a delimitar el paradigma de actuación de estos embargos, mediante el estudio y mención de las mismas⁴³⁹.

Los terminales de punto de venta, denominados popularmente TPV o datáfonos, son, en palabras de LÓPEZ JIMENEZ, “*los aparatos, electrónicos o mecánicos, que tienen por función la de servir de mecanismo de cobro en cualquier operación de venta de bienes o prestación de servicios realizada con tarjeta*⁴⁴⁰”.

Los criterios y cláusulas válidas en la contratación de este producto⁴⁴¹, fijadas con carácter general en el Código Civil y en la legislación mercantil, deben adecuarse a lo señalado en la regulación específica de un sector, cuya expansión protege y potencia el

⁴³⁶ “El <<*confirming*>> no es más que un modo de gestión de los pagos de una empresa a sus proveedores, que implica el ofrecimiento a estos por parte de una entidad bancaria de la posibilidad de cobrar sus facturas con anterioridad a la fecha de su vencimiento; esto es cuando la empresa recibe una factura de un proveedor, si es conforme comunica la orden de pago a la entidad bancaria con la que trabaja indicando una fecha de cargo en su cuenta, la entidad bancaria comunica al proveedor la conformidad de la factura y la fecha de vencimiento y le ofrece la posibilidad de anticiparle el pago, previo descuento de los costes financieros, sistema por lo tanto que nada añade ni quita a lo que constituyó objeto de la contienda y del recurso.”. (FJ 4º SAP Navarra de 25 de abril de 2005, rec. núm. 293/2004).

⁴³⁷ Consulta V 1355-2013, de 19 de abril de 2013, de la Subdirección General de Tributos.

⁴³⁸ O con las Entidades de Pago no bancarias, autorizadas por la Ley 16/2009, de 13 de noviembre, de Servicios de Pago, con las que algunos Bancos sustentan la contratación del TPV, así la Caixa con Comercial Global Payments, Entidad de Pago; el Banco Popular con Universalpay Entidad de Pago SLU; y el Banco Santander con Santander Elavon Mercant Services.

⁴³⁹ A mayor abundamiento, RODRÍGUEZ ZAPICO, Juan, “El embargo de datafonos”, *El Consultor de los Ayuntamientos*, núm. 9, 2018, págs. 132 y ss.

⁴⁴⁰ LÓPEZ JIMENEZ, José M^a, *Las tarjetas bancarias*, Diario la Ley núm. 6686, La Ley, 2007. Pág. 4.

⁴⁴¹ Nos encontramos ante un contrato que podemos calificar como atípico, por mor de lo señalado en los arts. 1091 y 1255 del CC, de adhesión y en masa, y que se regirá por tanto por lo establecido por las normas generales de los contratos (artículos 1254 a 1314 del Código civil), así como con las normas de los contratos parecidos, especialmente con los que guarde más similitud (STS de 30 de abril de 2002, rec. núm. 3460/1996, FJ 3º).

propio gobierno, toda vez que en el año 2014 rebajó las comisiones que las entidades de crédito podían cobrar por la prestación del servicio⁴⁴², y que básicamente se contiene en:

- Real Decreto-ley 19/2018, de 23 de noviembre, de servicios de pago y otras medidas de urgencia financiera.
- Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y del comercio electrónico.
- Ley 7/1996 de 15 de enero, de ordenación del comercio minorista.
- Ley 7/1998, de 13 de abril, de condiciones generales de la contratación.

Así, el número de operaciones de compras realizadas mediante terminales de pago ascendieron en el año 2019, en España, a más de cuatro mil quinientos millones, alcanzando un importe superior a los 161.343 millones de euros, y observándose un incremento continuo en la utilización de este medio de pago, según datos aportados por el Banco de España⁴⁴³.

No es extraño que, ante este volumen de movimientos, la AEAT se propusiera como objetivo prioritario, en el ejercicio 2013, intensificar: *“las actuaciones de embargo sobre los créditos económicos generados como consecuencia de las operaciones que se hayan realizado e instrumentalizado mediante contratos de terminales de punto de venta (TPV). Con la diligencia de embargo que a tal efecto se practique, quedarán también embargados los créditos que deriven de la relación jurídica contractual existente entre el establecimiento mercantil y la entidad operadora o financiera.”*⁴⁴⁴

Con el mismo objetivo, la TGSS ha iniciado recientemente la traba de estos derechos⁴⁴⁵, produciéndose ahora, como hemos señalado, las primeras resoluciones

⁴⁴² Art. 11 del Real Decreto-ley 8/2014, de 4 de julio, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia.

⁴⁴³ Estadísticas sobre pagos con tarjetas, Banco de España:
<https://www.bde.es/f/webbde/SPA/sispago/ficheros/es/estadisticas.pdf>

⁴⁴⁴ Resolución de 8 de marzo de 2013, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero del año 2013.

⁴⁴⁵ Embargos que hasta el 2º trimestre de 2017 las distintas URE realizaban de manera manual, incluso en su fase de notificación, y que ahora ya pueden realizar, de forma masiva, utilizando la aplicación informática, a cuyos efectos se han incorporado nuevos documentos TVA. Solicitada información a distintos Ayuntamientos, Diputaciones y Organismos Autónomos de Recaudación, únicamente el Ayto. de

judiciales que el desarrollo de estos procedimientos de embargo suelen provocar, en la búsqueda de sus límites y en el desarrollo e interpretación de la legislación que les da soporte.

No es, además, menos cierto que el embargo de créditos, señalado en el punto 2 del orden de embargo por el art. 169.2 LGT, presenta, con independencia de su prelación, otras ventajas sobre otros bienes que se pudieran trabar en los establecimientos mercantiles, y que exigen procedimientos administrativos laboriosos vinculados con el depósito y la subasta, e incluso con la venta de los bienes por concurso o adjudicación directa⁴⁴⁶.

El sostén jurídico que ampara esta actuación la encontramos en el art. 81.a) del RGR, y es importante conceptualizar correctamente el embargo que pretendemos, distinguiéndolo de los otros señalados, al objeto de la prelación, en el art. 169.2 de la LGT; así, esta traba se ampara siempre en lo regulado para los créditos, y no en lo señalado para el embargo de dinero depositado en cuentas bancarias, pues el objeto de la traba es que el dinero no se deposite en la cuenta en la que tienen pactado hacerlo, sino que la liquidación se practique de manera directa en la de la Administración embargante.

Entre los motivos de oposición que los deudores señalan ante la diligencia de embargo de créditos es habitual se aluda a la invalidez de lo que la doctrina define como embargos indiscriminados, y cuya regulación se contempla en el art. 588 LEC⁴⁴⁷, sin embargo hemos de manifestar que los Tribunales han venido matizando el imperativo, determinando que el precepto señalado en el art. 588 (*Será nulo el embargo sobre bienes y derechos cuya efectiva existencia no conste*), persigue, más que regular una concreta exigencia legal de todo embargo, evitar las trabas de carácter genérico sobre cualesquiera

Madrid, de entre los encuestados, y a nivel de “prueba” ha manifestado realizar el embargo de estos derechos. Estas notas del autor se refieren al período de octubre-diciembre de 2017.

⁴⁴⁶ Como correspondería a aquellos supuestos en los que concurren las circunstancias previstas en los arts. 106 y 107 del RGR.

⁴⁴⁷ **1.** “Será nulo el embargo sobre bienes y derechos cuya efectiva existencia no conste. **2.** No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, podrán embargarse los depósitos bancarios y los saldos favorables que arrojaran las cuentas abiertas en entidades de crédito, siempre que, en razón del título ejecutivo, se determine por el secretario judicial una cantidad como límite máximo.” De lo que exceda de ese límite podrá el ejecutado disponer libremente.

bienes del deudor, o sobre ciertos derechos acerca de cuya existencia no concurría indicio alguno⁴⁴⁸.

De lo que se deduce que el propósito del legislador no es el de impedir la traba de cosas futuras, sino el de que en la diligencia en la que se sustenta el embargo no ofrezca duda alguna su determinación⁴⁴⁹. Tanto es así, que el propio art. 588 LEC mencionado, en su punto 2, admite el embargo de depósitos bancarios y cuentas corrientes, aunque se ignore el importe de aquéllos y el saldo de éstas, siempre que conste con precisión el titular y la entidad depositaria.

En el supuesto que nos ocupa, y mediante el dictado de esta diligencia, la Administración tributaria pretende que la entidad gestora del TPV sustituya el desembolso del cauce financiero producido, en la fecha previstas para ello, desde el comercio a la cuenta de la AAPP embargante; sin que tenga posibilidad la entidad, en su condición de pagadora, de oponerse al embargo más que en su condición de tal.

Resulta la calificación jurídica de la práctica realizada la de embargo de expectativas de crédito, en la certeza de que estos abonos periódicos de la entidad de crédito, o entidad gestora del TPV, se calculan en base a un contrato, en el que entre otras cosas se determina la regularidad de los desembolsos, las comisiones aplicables, y los gastos repercutibles, si los hubiere.

La periodicidad de las liquidaciones equipara o enmarca estos créditos futuros en el contexto de un contrato de tracto sucesivo, donde la Administración pretende con una única diligencia de embargo retener las sucesivas cantidades que por este concepto se devenguen, circunstancia que fundamenta los motivos de oposición que contra el mismo

⁴⁴⁸ En este Sentido SAN de 22 de octubre de 2012 (rec. núm. 361/2011) que en su FJ 4º señala: “*Resulta evidente que tales actos no vulneran el citado art. 588.1 de la LEC, por cuanto vienen referidos a unos créditos presentes, y otros futuros perfectamente identificados, pues no puede olvidarse que existe una relación comercial entre ambas empresas que dura en el tiempo, y que se refieren a productos que suministra la deudora tributaria a la recurrente existiendo una continuidad en esta relación, y que por tanto los créditos de futuro están perfectamente identificados, son los nacidos de esta relación y no otros, ni con otras entidades. Lo que prohíbe la norma es el embargo indeterminado, cuya efectiva existencia no conste o no se puedan identificar, y en las diligencias controvertidas se identifica la sociedad con relación crediticia frente a la actora, resultando pues embargados derechos de crédito.*”

⁴⁴⁹ En relación con la nulidad de pleno derecho sobre aquellos actos de la administración de contenido imposible, que se invoca en el art. 46.1.c) de Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las administraciones públicas.

han realizado las Entidades de Crédito, incumpliendo el embargo decretado y provocando la derivación de la responsabilidad hacia sí que provoca las Sentencias y Resoluciones a cuyo estudio procederemos.

Como hemos advertido con anterioridad, en este mismo apartado, la fundamentación jurídica del alcance de responsabilidad la encontramos en el art. 42.2.b) de la LGT, donde se cuantifica ésta en el importe de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria.

Así, y como hemos señalado, las Entidades de Crédito han venido oponiéndose a la Diligencia de Embargo bajo la argumentación de que lo que se intentaba era el embargo de créditos futuros, y presentado a mayor abundamiento, y en defensa de su postura, la argumentación realizada por el TEAR de Valencia de 31 de octubre de 2.007⁴⁵⁰, que no sólo asumió esta línea interpretativa⁴⁵¹, sino que legitimó a la Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid (pagadora) a que impugnara la diligencia de embargo en base un motivo que sólo podía ser argüido por el deudor. Recurrída la resolución ante el TEAC, Resolución de 8 de julio de 2009, éste anula la resolución anterior en base a la falta de legitimación de la reclamante (CAMP de Madrid), señalando en el FJ 3º: *“En este sentido, el artículo 166 de la anterior Ley General Tributaria considera legitimados para impugnar en vía económico- administrativa los actos de gestión tributaria, tanto a los sujetos pasivos y responsables en su caso, como a cualquiera otra persona cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto administrativo de gestión. Si en el primer caso, la reclamante no estaba legitimada, ya que no era sujeto pasivo ni en ese momento responsable por el incumplimiento de la diligencia de embargo indicada, se plantea la cuestión de si estaría legitimada por el segundo motivo, tener intereses legítimos y directos que resulten afectados por la diligencia de embargo emitida, como aduce la entidad financiera. En este sentido, como señala la recurrente, la diligencia de*

⁴⁵⁰ Reclamación 45/4565/2004.

⁴⁵¹ *“Ya que, de conformidad con los artículos 131 y siguientes de la Ley 230/1963, General Tributaria, y 110 y siguientes del Reglamento General de Recaudación, no estaría admitido el embargo de bienes y créditos futuros sin más, puesto que no existen en el momento de la orden de embargo. Dicha orden sólo puede dirigirse frente a los créditos incorporados al patrimonio del deudor de la Hacienda Pública en la fecha en que se dictó la diligencia de embargo y no sobre aquéllos otros, que, en lo sucesivo, y hasta nueva orden se vayan generando por igual motivo.”*

embargo impugnada no era susceptible de vulnerar los derechos o intereses de la entidad financiera destinataria de la diligencia de embargo, la cual únicamente estaría legitimada para impugnar las actuaciones que posteriormente se dirigieran contra la misma y, que eventualmente, pudieran afectar a sus intereses. En base a lo cual, ha de estimarse este recurso y anularse la resolución impugnada, ya que la reclamante carecía de legitimación para impugnar el acto administrativo recurrido"⁴⁵², y sin entrar a considerar la cuestión de si era o no embargable el crédito. A mayor complicación, esta Resolución del TEAC fue posteriormente anulada por Sentencia de la AN de 20 de diciembre de 2010 (rec. núm. 386/2009), toda vez que en su presentación se sobrepasó el plazo de un mes previsto en la normativa legal.

Desde entonces, y oponiéndose al acuerdo de derivación de responsabilidad, las entidades financieras han venido interponiendo las correspondientes reclamaciones económico-administrativas, con dispar resultado.

Así la Resolución del TEAR de Castilla y León, de 29 de noviembre de 2014⁴⁵³, a favor de la Administración señala en sus FJ:

SÉPTIMO. - *En el presente caso observamos que el deudor principal tiene una relación continuada con la ahora reclamante, existiendo pagos desde el 13/06/2013 hasta el 19/12/2013, sin que este hecho haya sido objeto de controversia por la reclamante. De lo antes dicho cabe deducir que no nos encontramos con que el deudor principal presta de forma ocasional los servicios a la reclamante, sino que ésta de forma regular recibe los servicios del deudor principal, por lo que cabe concluir que la relación entre ambos es continua en el tiempo, incluso pudiendo calificarse como de tracto sucesivo. Por tanto, teniendo en cuenta que la relación comercial es única, lógico es pensar que todos los*

⁴⁵² Esta cuestión de si las Entidades Pagadoras gozan o no de legitimación para recurrir las diligencias de embargo de créditos derivados de un contrato de TPV fue nuevamente considerado, desestimándolas de su pretensión, en Resolución del TEAC de fecha 28 de abril de 2014, que fija el criterio siguiente: “De conformidad con el artículo 232 de la Ley General Tributaria, para la impugnación de una diligencia de embargo, la entidad financiera a quien se notifica para su cumplimiento o ejecución no goza de legitimación: de un lado, porque no es sujeto pasivo ni en ese momento responsable por el incumplimiento de la diligencia de embargo indicada; y, de otro, planteada la cuestión de si estaría legitimada por tener intereses legítimos y directos que pudieran resultar afectados por la diligencia de embargo emitida, se estima que dicha diligencia no es susceptible en ese momento procesal de vulnerar los derechos o intereses de la entidad financiera destinataria, la cual únicamente estaría legitimada para impugnar las actuaciones de derivación de responsabilidad que en su caso y posteriormente pudieran dirigirse contra la misma y, que eventualmente, pudieran afectar a sus intereses, si estimase que por culpa o negligencia ha incumplido dicho orden de embargo o ha colaborado o consentido el levantamiento de los bienes embargados.”

⁴⁵³ Rec. 37/346/2014

pagos que se efectúen en dicha única relación comercial estén amparados bajo la diligencia de embargo de créditos cuyo incumplimiento originó la derivación de responsabilidad ahora impugnada. Por tanto, de lo antes dicho cabe deducir que la reclamante incumplió la orden de embargo notificada el 13/06/2013.

Sin embargo, y como suele ocurrir, los mismos hechos son considerados de manera distinta por otros tribunales, así el TEAR de Cataluña, Resolución de fecha 26 de junio de 2015, falló en contra de la AEAT, anulando el acto en el que se declaraba la responsabilidad solidaria de la entidad financiera, sumándose a la opinión manifestada por el TEAR de Valencia⁴⁵⁴, y manifestando: *“Ello supondría pues, como bien dice la reclamante, el embargo de créditos futuros, lo que, si bien puede resultar de utilidad para el órgano de recaudación, que por tanto no viene obligado a la reiteración de órdenes de embargo, no parece jurídicamente admisible, por no ser créditos exigibles. Sólo en algunos supuestos muy concretos, como podrían ser los derivados de un contrato de suministros, puede ser admitido el embargo de créditos futuros, pues tal embargo se extiende a los créditos que derivan de un contrato determinado –también lo sería en el caso de las tarjetas de crédito el celebrado entre la entidad gestora y el titular del comercio-, pero habiendo quedado concretadas en dicho contrato ciertas condiciones tan fundamentales como el precio individualizado de cada una de las entregas. Y ello no sucede en el supuesto que nos ocupa, en el que realmente se estarían embargando créditos futuros, por no estar incorporados en el patrimonio del deudor tributario, ser inciertos y, en su caso, de cuantía indeterminada.”*

Disconforme con esta Resolución, el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT formuló recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, interesándose que se declare la posibilidad de emitir diligencias de embargo sobre los abonos en la cuenta del deudor tributario que se vayan realizando por la entidad financiera como consecuencia de la utilización de datáfonos en los que los clientes del deudor tributario hacen el pago de los bienes o servicios adquiridos, sin necesidad de dictar una

⁴⁵⁴ Resolución de 31 de octubre de 2.007, anteriormente citada.

diligencia de embargo diferenciada por cada uno de los saldos que con la periodicidad pactada se abonen en la citada cuenta.

Este recurso extraordinario provoca la Resolución de 27 de octubre de 2016 del TEAC, que fija como criterio que son conformes a derecho las diligencias de embargo sobre los abonos en la cuenta del deudor tributario que se vayan realizando por la entidad financiera donde la cuenta esté abierta y como consecuencia de la utilización de terminales de puntos de venta o datáfonos en los que los clientes del deudor tributario hacen el pago de los bienes o servicios adquiridos, sin necesidad de dictar una diligencia de embargo diferenciada por cada uno de los saldos que con la periodicidad pactada se abonen en la citada cuenta. A esta conclusión se llega, después de destacar, de los FJ:

CUARTO: *Aunque no nos encontramos en puridad ante un contrato de tracto sucesivo sino ante un contrato atípico o mixto, es cierto que el contrato denominado de afiliación al sistema de tarjetas de pago es un contrato único con el que se mantiene unas relaciones continuadas entre el establecimiento mercantil, deudor de la Hacienda Pública, y la entidad financiera que realiza una gestión de cobro de las operaciones satisfechas a través de las tarjetas, sustentado en una serie de condiciones que figuran en el contrato y bajo la contraprestación pactada. La diferencia fundamental entre este contrato y un contrato de tracto sucesivo es la indeterminación en cuanto al nacimiento de la obligación en el momento de presentación de la diligencia de embargo, si bien existe un contrato vigente válidamente celebrado y la concreción del precio de las operaciones que pudieran realizarse que normalmente se fija en función de la facturación.*

Sin embargo hay un elemento en las condiciones generales que deriva de estos contratos y que les hace asemejarse en mayor medida a un contrato de tracto sucesivo y es que, a pesar de la indeterminación del momento del nacimiento del crédito, el establecimiento tiene la obligación de aceptar la tarjeta como medio de pago, por lo que si el contrato con la entidad financiera se mantiene, no puede el establecimiento en ningún momento negarse a aceptar el pago de una operación a través del uso de la tarjeta de crédito para evitar, a posteriori, la retención de esos fondos provenientes de un crédito generado con posterioridad a la presentación de la diligencia de embargo, en la medida en que está adherido a un sistema de pagos que oferta un servicio que se ofrece de manera pública al cliente.

QUINTO. - *En el presente caso observamos que el deudor principal tiene una relación continuada con la ahora reclamante, existiendo pagos desde el 18/06/2013 hasta el 18/12/2013, sin que este hecho haya sido objeto de controversia por la reclamante. De lo antes dicho cabe deducir que no nos encontramos con que el deudor principal presta de forma ocasional los servicios a la reclamante, sino que ésta de forma regular recibe los servicios del deudor principal, por lo que cabe concluir que la relación entre ambos es continua en el tiempo, incluso pudiendo calificarse como de tracto sucesivo. Por tanto, teniendo en cuenta que la relación comercial es única, lógico es pensar que todos los pagos que se efectúen en dicha única relación comercial estén amparados bajo la diligencia de embargo de créditos cuyo incumplimiento originó la derivación de responsabilidad ahora impugnada. Por tanto, de lo antes dicho cabe deducir que la reclamante incumplió la orden de embargo notificada el 17/06/2013."*

Esta Resolución viene antecedida en el tiempo, entre otras⁴⁵⁵, por STSJ de Baleares de 16 de marzo de 2016 (rec. núm. 490/2014), que es citada y reproducida parcialmente⁴⁵⁶, por la claridad y contundencia de la exposición, y que dedica el FJ 2º a analizar la obligación que tiene la prestadora del servicio de cumplir con la orden de embargo recibida, la procedencia de la derivación de la responsabilidad fundada en tal incumplimiento en el FJ 4º, y los preceptos legales que determinan que no es necesaria más que una única orden de embargo para la traba de los distintos pagos fundados en el contrato que determine la relación comercial.

Desde este instante⁴⁵⁷, todas las Sentencias y Resoluciones dictadas sobre el intento de impugnación realizado a la diligencia de embargo o sobre la declaración de

⁴⁵⁵ STSJ de Cataluña de 3 de marzo de 2016 (rec. núm. 843/2012) confirmando declaración de responsabilidad solidaria a CaixaBank por no cumplir orden de embargo sobre datáfonos.

⁴⁵⁶ Al igual que lo es en los FJ las Resoluciones del TEAC de 11 de junio y de 26 de junio de 2008, la del TEAR de Madrid de 25 de noviembre de 2007, la de 25 de febrero de 2013 del TEAR de Valencia, la del TEAR de Castilla la Mancha de 24 de abril de 2009, la del TEAR de Extremadura de 30 de abril de 2010, la del TEAR de Castilla y León de 28 de noviembre de 2014, y las STS de Justicia de Andalucía de 14 de noviembre de 2011 y de Canarias de 30 de octubre de 2010 y 27 de octubre de 2011.

⁴⁵⁷ Nos referimos, obviamente, a la Resolución de 27 de octubre de 2016 del TEAC, Rec. 4824/2016.

responsabilidad solidaria contra las entidades de créditos, y que mencionan en su mayoría las comentadas en sus FJ, son favorables a la Administración⁴⁵⁸.

Por lo que, parece claro la necesidad de que las entidades financieras cumplan con las órdenes de embargo, sin que estén legitimadas a oponerse a las mismas más que por las cuestiones prácticas que concurran en su condición de pagadoras, y que basta una única diligencia para embargar el saldo de las cuentas asociadas a los TPV o datáfonos con independencia de la regularidad y frecuencia pactada para el abono de los saldos en dicha cuenta.

⁴⁵⁸ así: SSTSJ de Castilla y León 467/2017, de 21 de abril de 2017 (Rec. núm. 501/2016) y 759/2017, de 16 de junio de 2017 (rec. núm. 846/2016); SSTSJ de Galicia 325/2017, de 28 de junio de 2017 (rec. núm. 15627/2016); de 30 de junio de 2017 (rec. núm. 15626/2016); 361/2017, de 14 de julio (rec. núm. 15625/2016); 423/2017, de 4 de octubre de 2017 (rec. núm. 15679/2016); y 6848/2017, de 25 de octubre de 2017 (rec. núm. 15675/2016) y TSJ de la Rioja Sentencia de 14 agosto de 2020 (rec. núm. 85/2019).

3.2.3.- El embargo de sueldos, salarios y pensiones

La regulación del embargo de sueldos se contiene, en su desarrollo fundamental, en los artículos 169.2.c) y 171.3 de la LGT, así como en el art. 82 RGR. Esta medida coercitiva sobre el patrimonio del deudor conforma, junto con el embargo de cuentas corrientes y el de bienes inmuebles, uno de los tres pilares fundamentales sobre los que se sostiene la recaudación ejecutiva, en cuanto a su efectividad en la traba de bienes.

Se inicia, esta fase del procedimiento, con la solicitud de información que sobre centros de trabajo del deudor se concreta en la Tesorería General de la Seguridad Social (formulario A004) y en el Instituto Nacional de la Seguridad Social (formulario P001, para perceptores de pensiones), a través de la sede electrónica.

Es importante, a la hora de definir el objeto del bien a trabar, considerar que las actuaciones y límites que vamos a comentar se refieren no sólo a los importes obtenidos como rendimiento del trabajador por parte de una empresa sino, y también, a las prestaciones por jubilación, desempleo, invalidez, etc., o a los ingresos procedentes de actividades profesionales y mercantiles autónomas, donde deberemos respetar las limitaciones contenidas en el art. 607 LEC, tal y como hemos analizado en el apartado anterior cuando nos deteníamos en el estudio del embargo de facturas de profesionales, en su consideración de créditos realizables a corto plazo⁴⁵⁹.

Así, novedoso, y hasta ahora poco aplicado hasta sus correctos límites⁴⁶⁰ en la Administración Local, es la consideración que del embargo de facturas por prestación de servicios realizan los distintos profesionales, y que según lo establecido en el art. 607.6 LEC resultan embargables con las limitaciones impuestas a los salarios. Esta posibilidad es recogida por numerosas resoluciones judiciales, así, por ejemplo, SAN de 11 de octubre de 2004 (rec. núm.1517/2002), cuando en su FJ 4º señala que la aplicación de los

⁴⁵⁹ A las Consultas de la DGT comentadas en su momento (Consulta V1244-20 de 5 de Mayo de 2020 y Consulta V1082-17 de 9 de mayo de 2017) añadimos, por aclaración de la actividad a la que se refiere, la Consulta V2201-15, de 16 de julio de 2015, donde se vincula el embargo de comisiones que recibe el titular de una correduría de seguros a las limitaciones que en el embargo de salarios impone el art. 607 LEC.

⁴⁶⁰ Sería necesario realizar un cálculo en base al total de facturación mensual realizada por el deudor, lógicamente posterior a la traba, y en base a la documentación que el propio ejecutado debería proporcionar.

porcentajes de inembargabilidad previstos en el art. 607 LEC son aplicables a los ingresos procedentes de actividades profesionales y mercantiles autónomas⁴⁶¹.

A este respecto, y sobre la posibilidad de embargar íntegramente las percepciones satisfechas por el Colegio de Abogados a los colegiados por su participación en el turno de oficio, que el recurrente alega no tienen la consideración de salario, sino de subvención, el TEAC en Resolución de 31 de enero de 2017 confirma la naturaleza salarial de tales percepciones, toda vez que (FJ 4º): *“el hecho de que esta actividad, para cuyo ejercicio se exigen unos requisitos mínimos de formación y especialización al objeto de asegurar un nivel de calidad y competencia profesional que garantice el derecho constitucional de defensa, esté subvencionada por el Estado, no hace que la retribución recibida por el Abogado que la ha ejercido presente ninguna particularidad distinta con respecto de aquellas pactadas libremente entre abogado y cliente.”* Y aunque, lógicamente el tribunal no entra a valorarlo, tampoco el recurrente habría conseguido nada, a mi entender, con la calificación de dichas prestaciones como ayudas y no como salarios, pues entonces resultaría de aplicación lo señalado en el art. 4 del Real Decreto-Ley 9/2015, de 10 de julio.

Deben aplicarse también las limitaciones del CC, expuestas, en el embargo de los derechos de la propiedad intelectual, según Consulta V 2922/2017 GDT de 14 de noviembre de 2017.

El embargo practicado, con las limitaciones citadas del art. 607, se ejecutará sobre la base imponible de la factura, no sobre el IVA, que no teniendo la consideración de salario, y sí de bien embargable, según hemos visto en el capítulo anterior, lo es por su totalidad; tal y como determinó la Resolución del TEAC de 22 de febrero de 2001, que estableció que es embargable la parte del crédito que corresponde al Impuesto sobre el Valor Añadido repercutido, *“ya que esta cuota no es la cantidad que debe ingresarse en el Tesoro, sino que es tan sólo un componente de la liquidación del impuesto que se efectuará con posterioridad, pudiendo el sujeto pasivo disponer de dicha cantidad mientras tanto”*⁴⁶².

⁴⁶¹ En el mismo sentido Consulta V1244-20 de la DGT de 5 de Mayo de 2020.

⁴⁶² En el mismo sentido DGT en Consulta V2031/2016, de 11 de mayo de 2016

El artículo 26 Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, define el salario como la totalidad de las percepciones económicas que reciban los trabajadores, en dinero o en especie, por la prestación profesional de los servicios laborales por cuenta ajena, ya retribuyan el trabajo efectivo, cualquiera que sea la forma de remuneración, o los periodos de descanso computables como de trabajo.

Determinándose el paradigma de la definición mediante la mención de los supuestos de no sujeción, así: *No tendrán la consideración de salario las cantidades percibidas por el trabajador en concepto de indemnizaciones o suplidos por los gastos realizados como consecuencia de su actividad laboral, las prestaciones e indemnizaciones de la Seguridad Social y las indemnizaciones⁴⁶³ correspondientes a traslados, suspensiones o despidos.*

Es importante identificar los términos exactos que se recogen en esta definición ya que, sobre las cantidades que sean salario, tendremos que estar siempre sujetos a las limitaciones que nos impone la Ley de Enjuiciamiento Civil. Limitaciones que no existirán, por ejemplo, cuando las cantidades trabadas correspondan a dietas o kilómetros⁴⁶⁴.

Sí se aplican los porcentajes de la Ley de Enjuiciamiento Civil cuando las cantidades retenidas provengan de prestaciones que tengan su origen en la Seguridad Social (incapacidad temporal, maternidad, riesgo durante el embarazo, invalidez, jubilación, desempleo, muerte, supervivencia, familiares, sociales y cualquier prestación de carácter público que tenga por finalidad complementar, ampliar o modificar las prestaciones económicas de la Seguridad Social), según se recoge en el artículo 44 del

⁴⁶³ En este sentido DGT Consulta V2030/2016, de 11 de mayo de 2016.

⁴⁶⁴ STSJ de la Comunidad Valenciana, de 28 de febrero de 1998, donde se señala que: "la dieta es una prestación económica de naturaleza extrasalarial que tiene por finalidad compensar al trabajador de los gastos que tiene que realizar en comidas, pernoctaciones, etc...". Por su parte, la Dirección General de Tributos, Consulta Vinculante de 29 de diciembre de 2010, sobre las dietas señala: "En cuanto al concepto de salario, está delimitado por los apartados 1 y 2 del artículo 26.2 del Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, (BOE de 29 de marzo), que también fueron reproducidos en la Consulta. En consecuencia, en la medida en que las cantidades percibidas en concepto de "dietas" que constan en la nómina no puedan ser encuadradas entre los conceptos calificados como "salario" de acuerdo con las disposiciones señaladas, no estarían incluidas dentro del concepto de salario a efectos de lo dispuesto en el artículo 82.1 del RGR en relación con la aplicación de la inembargabilidad y de los límites de embargabilidad del artículo 607 de la LEC, y, por tanto, serían embargables sin límites y les resultaría de aplicación las disposiciones generales tributarias de embargabilidad de bienes y derechos." En el mismo sentido Consulta V2803-2011 de la DGT, de 28 de noviembre de 2011.

Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, y que señala que en lo referente al embargo de estas cantidades se estará a lo establecido en la Ley de Enjuiciamiento Civil⁴⁶⁵.

Por su parte, y sobre el hecho de cómo tratar el embargo de cantidades que conforman un plan de pensiones, surgen dudas, que se refieren a cuestiones como si podemos o no proceder a su traba, o si, sobre las cantidades conocidas, tenemos que aplicar los límites establecidos en el art. 607 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Es fácil observar que estos importes, que conforman el plan de pensiones, se encuadran dentro del marco al que se refiere el artículo 44 del RD 8/2015, al que nos hemos referido anteriormente, toda vez que sirven para complementar las cantidades recibidas por el mismo concepto en la Seguridad Social. Por ello resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 93 del Reglamento General de Recaudación, que no nos permitirá embargar estas cantidades hasta que no se den las circunstancias (jubilación o enfermedad) para las que son depositadas.

El artículo 607 de la Ley de Enjuiciamiento Civil señala los límites a aplicar en el embargo de sueldos, salarios y pensiones, así:

- Es inembargable el salario, sueldo, pensión, retribución o equivalente, que no exceda de la cuantía señalada para el salario mínimo interprofesional⁴⁶⁶. El salario mínimo

⁴⁶⁵ Atendiendo al mismo criterio se permite que de las cantidades que en concepto de salario recibe una persona en situación de prejubilación se deduzca de la base que sirve de cómputo al embargo el importe que abona a la TGSS, como consecuencia de un convenio especial con la misma, tal y como se expresa en Consulta V0399-2015, de 2 de febrero de 2015, de la DGT.

⁴⁶⁶ La justificación para esta media se encuentra en no privar al deudor, y a su familia, de unos medios mínimos que permitan su supervivencia, así el propio TC alaba esta limitación, en Sentencia de 22 de junio de 1989, cuando en su FJ 3º, que: “ *Los valores constitucionales que conceden legitimidad al límite que la inembargabilidad impone al derecho del acreedor a que se cumpla la sentencia firme que le reconoce el crédito, se encuentran en el respeto a la dignidad humana, configurado como el primero de los fundamentos del orden político y de la paz social en el artº 10.1 de la Constitución al cual repugna, según aduce el Abogado del Estado, que la efectividad de los derechos patrimoniales se lleve al extremo de sacrificar el mínimo vital del deudor, privándole de los medios indispensables para la realización de sus fines personales así como en la protección de la familia, el mantenimiento de la salud y el uso de una vivienda digna y adecuada, valores éstos que, unidos a las prestaciones sociales suficientes antes situaciones de necesidad que debe garantizar el régimen público de Seguridad Social, están constitucionalmente consagrados en los arts. 39, 41, 43 Y47 de la Constitución, y obligan a los poderes públicas, no sólo al despliegue de la correspondiente acción administrativa prestacional, sino además a desarrollar la acción normativa que resulte necesaria para asegurar el cumplimiento de esos mandatos constitucionales, a cuyo fin resulta razonable y congruente crear una esfera patrimonial intangible a la acción ejecutiva de los acreedores que coadyuve a que el deudor pueda mantener la posibilidad de una existencia digna. “*

interprofesional del año 2021, por prórroga del de 2020, está fijado con carácter mensual en 950,00 euros.

- Los salarios, sueldos jornales, retribuciones o pensiones que sean superiores al salario mínimo interprofesional se embargarán conforme a la siguiente escala (sobre salario líquido, y una vez descontado IRPF y porcentaje a Seguridad Social):

Cuantía	Porcentaje a embargar
0-1 SMI	0%
1-2 SMI	30%
2-3 SMI	50%
3-4 SMI	60%
4-5 SMI	75 %
Más de 5 SMI	90%

- Si el deudor recibe más de un salario se acumularán todos los importes, para deducir una sola vez la parte inembargable. Es decir, se suman todas las cantidades que se perciban para aplicar la escala sobre el importe total⁴⁶⁷.
- Se acumularán también las retribuciones en especie ya que son salario, tal y como se deduce de los señalado en el artículo 26 de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.

⁴⁶⁷ Esta regla se practicará también los meses en los que el deudor cobre las pagas extraordinarias (cuando éstas no se encuentren prorrateadas). No exenta de polémica ha estado la cuestión de cuantos salarios mínimos han de considerarse inembargables ese mes, uno o dos. Señalar que el TSJ de Baleares de 30 de septiembre de 2010 (rec. núm. 485/2008) aceptando esta forma de cálculo de agregar todos los importes líquidos, sí establece que el cálculo debe realizarse bajo la premisa de declarar inembargable la cuota correspondiente a dos salarios mínimos, cuando se trate del mes en que se cobra la extra, criterio que no comparto, y que contradice a otras resoluciones que se incluyen en este apartado. Así SAP de León de 25 de octubre de 2012 (rec. núm. 322/2012) en su FJº 2º, se adhiere a esta postura, aunque: “*se ratifica que la cuestión es muy discutible y permite otros enfoques o cambios de criterios.*”. La Consulta V2455-19 de la DGT, de 13 de septiembre de 2019, reiterativa de las V2034-16, de 11 de mayo de 2016 y de la V4181-16, de 30 de septiembre de 2016, han fijado ya criterio en la idea de que la cuantía inembargable en el mes en que se cobra la paga extraordinaria es la que se corresponde con un solo salario mínimo.

Como hemos señalado anteriormente, los porcentajes a retener se calculan sobre el sueldo neto, lo que provoca la incongruencia de que un trabajador con familia numerosa será embargado por una cantidad mayor que a otro que con el mismo bruto se le aplique un IRPF más alto.

Sobre cuál es la fórmula más adecuada para el cálculo de la retención a practicar, si según retribución de cada mes o por la anualidad, y dividir ésta por doce, la solución viene perfectamente razonada en Auto de la AP de Les Illes Balears de 2 de mayo de 2000 (rec. núm. 613/1999), que rebatiendo forma de cálculo de la anterior resolución ⁴⁶⁸, señala en su FJ 2º que el cómputo para el embargo debe hacerse sobre el total de ingresos anual, toda vez que : *“Discrepa por lo tanto el Tribunal con el criterio esgrimido por la Magistrada-Juez de instancia en orden a que a efectos de embargo y posterior retención de las pensiones el salario mínimo interprofesional pueda considerarse susceptible de individualización por mensualidades concretas, y ello por los siguientes motivos:*

- La interpretación contraria a la de la sentencia de instancia, como quiera que contribuye a asegurar que en los ingresos anuales globales se respete el total importe del salario mínimo interprofesional establecido para esa anualidad concreta, resulta más conforme con el tenor de los artículos 1449 y ss. de la Ley de Enjuiciamiento Civil, que están claramente dirigidos a proteger el "salario, jornal, sueldo, pensión, retribución o su equivalente", en cuanto normal instrumento para la satisfacción de las necesidades vitales más elementales de la persona, con el privilegio de la inembargabilidad; privilegio cuya trascendencia social se pone de manifiesto al regularse en una norma indisponible que es sacrificada única y exclusivamente cuando sea necesario para el pago de alimentos debidos al cónyuge o a los hijos.

- Porque con la interpretación contenida en la sentencia sucedería que la embargabilidad o inembargabilidad de la pensión quedaría condicionada a la aleatoria forma en que estuviera diseñado el devengo mensual concreto de la misma, y no a las posibilidades económicas reales del sujeto pasivo del embargo. En efecto, se produciría el ilógico jurídico de gravar con el embargo al beneficiario de una pensión que, aunque su importe

⁴⁶⁸ Siendo la forma de cálculo rebatida la que se calculaba *“tal y como previene el artículo 1449 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, sin embargo, indicaba la Magistrada-Juez de instancia que la pensión correspondiente a las pagas extra de los meses de Julio y Diciembre, excedían del salario mínimo interprofesional, por lo que procedía el mantenimiento del embargo y retención respecto de dichas pagas extras al considerar que las mismas constituían periodos de fortuna”*.

anual global por todos los conceptos no superase el salario mínimo interprofesional determinado para esa anualidad específica, obtenga sin embargo en los meses concretos en que cobra las pagas extras una rentas superiores al salario mínimo interprofesional mensual; y, por el contrario, no se gravaría con el embargo a un pensionista que ganando lo mismo, o incluso más que el anterior, reciba las pagas extraordinarias prorrateadas -adicionando a cada mes la parte proporcional de dichas pagas extraordinarias-, de modo que ninguno de los cobros mensuales superen el salario mínimo interprofesional de un mes concreto. En consecuencia, la interpretación de la resolución de instancia queda en evidencia al confrontarla con el principio general del derecho, informador de nuestro ordenamiento jurídico, que establece: <<debe rechazarse toda interpretación que conduzca a una solución ilógica>>". Hemos de manifestar, sin embargo, que en la práctica diaria todos los cálculos son realizados sobre el salario mensual, criterio aceptado por las Administraciones actuantes y por los Tribunales, en el estudio que hacen de estos cálculos y actuaciones, sobre los expedientes sometidos a su criterio.

Las cantidades abonadas por la empresa en concepto de anticipos serán embargables, computando junto con el salario mensual a la hora de cuantificar la parte a retener de los mismos, según consulta de la DGT V2034/2016 de 11 de mayo de 2016; al igual que ocurre con el cómputo de las pagas extraordinarias, según hemos comentado y como reafirma la DGT, en Consulta V2435/2018 de 11 de septiembre de 2018.

El régimen de gananciales en la sociedad conyugal permitiría la acumulación de los salarios recibidos, al objeto de calcular el importe a embargar, según la escala anteriormente señalada⁴⁶⁹, correspondiendo la carga de la prueba sobre la destrucción de la presunción del régimen de gananciales al cónyuge, que puede interponer tercería de dominio⁴⁷⁰. Ante la presencia de varios pagadores, será el órgano de recaudación quien señale la parte que se practica en cada empresa, indicando expresamente en el mandamiento que nos encontramos ante una acumulación de haberes.

A estos efectos, los de la acumulación de los distintos ingresos que reciba el deudor a la hora de calcular el porcentaje embargable, es importante acudir al art. 4 del Real Decreto-Ley 9/2015, de 10 de julio, de medidas urgentes para reducir la carga

⁴⁶⁹ Art. 607.3 de la LEC.

⁴⁷⁰ Debiendo fundamentar la prueba mediante escritura pública o sentencia judicial en la que quede de manifiesto esta circunstancia.

tributaria soportada por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras medidas de carácter económico, según el cual serán consideradas una percepción más, y por lo tanto acumulables a la base que sirva de cálculo para el embargo:

a) Las prestaciones económicas establecidas por las Comunidades Autónomas en concepto de renta mínima de inserción para garantizar recursos económicos de subsistencia a las personas que carezcan de ellos.

b) Las demás ayudas establecidas por las Comunidades Autónomas o por las Entidades Locales para atender, con arreglo a su normativa, a colectivos en riesgo de exclusión social, situaciones de emergencia social, necesidades habitacionales de personas sin recursos o necesidades de alimentación, escolarización y demás necesidades básicas de menores o personas con discapacidad cuando ellos y las personas a su cargo, carezcan de medios económicos suficientes.

c) Las prestaciones y ayudas establecidas por el Estado con finalidad análoga a las señaladas en los apartados anteriores.

d) Las ayudas concedidas a las víctimas de delitos violentos a que se refiere la Ley 35/1995, de 11 de diciembre, de ayudas y asistencia a las víctimas de delitos violentos y contra la libertad sexual y las ayudas previstas en la Ley Orgánica 1/2004, de 28 de diciembre, de Medidas de Protección Integral contra la Violencia de Género y demás ayudas públicas satisfechas a víctimas de violencia de género por tal condición.

Por el contrario, lo que no se permite son los embargos sucesivos sobre la misma mensualidad del sueldo, lo que provocaría una burla de las limitaciones señaladas en el art. 607 LEC, tal y como determina el TEAC, en Resolución de 15 de junio de 2005⁴⁷¹.

El procedimiento de embargo obliga a notificar la diligencia tanto al deudor⁴⁷²

⁴⁷¹ En el supuesto de varios acreedores, y tal y como señala GALÁN CONDE, aquel que no gozase de preferencia para el cobro, partiendo del principio “*prior in temporis, potior in iuris*”, averiguará el importe por el que se está ejecutando el embargo, para que, si la cuantía es importante con respecto al sueldo o pensión que percibe el deudor, continúe el procedimiento contra otros bienes del mismo. GALÁN CONDE, Manuel, “La concurrencia de los embargos, sueldos, salarios y pensiones”, *Tributos Locales*, núm. 33, octubre 2003, págs. 97- 99.

⁴⁷² Resulta aquí ejemplarizante, en el ejercicio de la Recaudación Municipal, la STSJ de Madrid, de 23 de julio de 2014 (rec. núm. 1495/2013), donde se anula una diligencia de embargo de salarios que tras no poderse notificar en el domicilio fiscal del deudor se realizó por comparecencia en el BOE, aduciendo el Tribunal que no se intentó en el conocido domicilio de la empresa en la que el deudor prestaba sus servicios, FJ 3º.

como al pagador, que quedará obligado desde la recepción a la retención de estas cantidades, hasta la total liquidación de la deuda perseguida. Se hace especial mención a esos aspectos, pues no quedan suficientemente claros de la redacción del artículo 82 del RGR, donde se indica que la diligencia de embargo será simplemente presentada al pagador, y no menciona actuación alguna con el obligado al pago. Como ya hemos visto anteriormente, el artículo 170 de la LGT, nos exige que cada actuación de embargo sea notificada a la persona con quien se entienda dicha actuación, y una vez efectuada la traba del bien también al deudor. Es conveniente, a los efectos de evidenciar la importancia del acto, recordar que el artículo 42.2 de la LGT contempla la posibilidad de imponer la condición de responsable solidario en el pago de la deuda al pagador que incumple con sus obligaciones.

Es habitual, en nuestro mercado laboral, la sucesión de contratos temporales uniendo la misma empresa y al mismo trabajador de manera interrumpida, lo que puede plantear la cuestión de si la diligencia recibida para el primer contrato serviría para la traba de salario de los sucesivos, al menos en aquellos en los que no exista pausa o descanso en la relación. La contestación la proporciona la DGT, que en CV 1508-19, de 21 de junio de 2019, resuelve la necesidad de dictar un nuevo embargo por cada contrato⁴⁷³.

Como hemos comentado, en el apartado dedicado al estudio del embargo de cuentas corrientes, es circunstancia muy frecuente en el embargo de éstas, que el deudor recurra la diligencia argumentando que las cantidades retenidas obran en su poder en concepto de salario, comprobada esta circunstancia (sólo se considerará salario el importe de la transferencia del último mes, el resto ya es ahorro), deberá aplicarse a la cantidad trabada las limitaciones del artículo 607 de la LEC⁴⁷⁴.

⁴⁷³ Así: *“La extinción del contrato de trabajo determinará que no existan percepciones futuras aún no devengadas y que en consecuencia se extinga a su vez el embargo que recae sobre las mismas. En el supuesto de celebrarse con posterioridad un nuevo contrato de trabajo que recaiga sobre el mismo trabajador, determinará que se deba de actuar nuevamente de conformidad con lo señalado en el artículo 82.1 del RGR.”*

⁴⁷⁴ Esta misma obligación impone el TEAC en Resolución de 24 de mayo de 2001, y así se recoge expresamente en el art. 171.3 LGT donde. *“Cuando en la cuenta afectada por el embargo se efectúe habitualmente el abono de sueldos, salarios o pensiones, deberán respetarse las limitaciones establecidas en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, mediante su aplicación sobre el importe que deba considerarse sueldo, salario o pensión del deudor. A estos efectos se considerará sueldo, salario o pensión el importe ingresado en dicha cuenta por ese concepto en el mes en que se practique el embargo o, en su defecto, en el mes anterior.”*

En cuanto a la postura de los pagadores, como terceros no pueden ocupar la posición del deudor en su pretensión de impugnarla, encontrándose únicamente legitimados para oponerse a la diligencia en cuanto al incumplimiento del procedimiento señalado en relación su notificación, así como para solicitar del Ayuntamiento la devolución de ingresos indebidos; y esto es, porque al receptor y obligado a cumplimentar la diligencia de embargo se le imponen obligaciones tributarias de carácter formal⁴⁷⁵ y de pago de un importe cierto, por lo que puede considerarse como legitimado para solicitar de la Hacienda Pública las cantidades ingresadas en exceso, en tanto que la posible existencia de un error material a la hora de identificar la cantidad a ingresar es fácilmente constatable.

Sobre la notificación de la diligencia de embargo de salarios, y en relación con la debida protección de los datos del deudor que el Ayuntamiento debe realizar, en su condición de Responsable del Tratamiento, mencionar las Resoluciones de la Agencia Española de Protección de Datos R01779/2013 y R00064/2017 donde se califica como infracción grave los hechos denunciados (en el primer supuesto, Ayuntamiento de Arroyomolinos, notificar la diligencia de embargo de salarios a la empresa cuando ya se había consignado el importe de la deuda en el juzgado, y en el segundo supuesto, Diputación Provincial de la Coruña, indicar en el acuse de recibo que el motivo de la notificación residía en un embargo de salario).

⁴⁷⁵ Que podrían llevarle, en caso de incumplimiento de los términos de la Diligencia, a convertirse en responsable solidario de la deuda. Sirva como ejemplo de lo expuesto los antecedentes de hecho que se citan en la STSJ de Castilla y León de 25 de febrero de 2020 (rec. núm. 365/2019) donde se debaten los límites de esta derivación solidaria realizada al pagador, por incumplimiento de la orden de embargo.

3.2.4.- El embargo de bienes inmuebles

La enajenación de bienes inmuebles constituye en cuanto a su consumación una excepción dentro de la administración local, con la contradicción de que, en sus primeras fases, las relativas a la traba del bien, es una de las actuaciones más efectivas de la recaudación municipal, en cuanto viene a garantizar en muchos supuestos el importe de la deuda perseguida, y, en todos, a interrumpir la prescripción de la misma.

Como hemos analizado, en ocasiones, estos embargos son consecuencia de la voluntad de los propios deudores, que solicitan la anotación preventiva de embargo sobre un determinado bien, al objeto sirva de garantía a la administración, en un expediente de aplazamiento o fraccionamiento, lo que representa un menor coste y menos tramitación administrativa para los interesados, o incluso designan éste para su ejecución, por resultarles menos onerosa su pérdida que otros bienes integrantes de su patrimonio.

La descripción de los bienes inmuebles se contiene, por su señalamiento, en el artículo 334 del Código Civil⁴⁷⁶, debiendo recalcarse que muchas de las anotaciones practicadas pueden serlo por cualquier derecho real de deudor sobre los bienes, además del usual de propiedad o dominio. Así, la anotación puede practicarse por un derecho de usufructo, servidumbre, etc.

El estudio de esta actuación ejecutiva se trata en los artículos 83 y siguientes del Reglamento General de Recaudación, que nos servirá de guía al objeto de ir analizando los distintos aspectos y cuestiones prácticas que en la traba de estos bienes se presentan.

⁴⁷⁶"Son bienes inmuebles: 1° Las tierras, edificios, caminos y construcciones de todo género adheridas al suelo. 2° Los árboles y plantas y los frutos pendientes, mientras estuvieren unidos a la tierra o formaren parte integrante de un inmueble. 3° Todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de suerte que no pueda separarse de él sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto. 4° Las estatuas, relieves, pinturas u otros objetos de uso u ornamentación, colocados en edificios o heredades por el dueño del inmueble en tal forma que revele el propósito de unirlos de un modo permanente al fundo. 5° Las máquinas, vasos, instrumentos o utensilios destinados por el propietario de la finca a la industria o explotación que se realice en un edificio o heredad, y que directamente concurren a satisfacer las necesidades de la explotación misma. 6° Los viveros de animales, palomares, colmena, estanques de peces o criaderos análogos, cuando el propietario los haya colocado o los conserve con el propósito de mantenerlos unidos a la finca, y formando parte de ella de un modo permanente. 7° Los abonos destinados al cultivo de una heredad, que estén en tierras donde hayan de utilizarse. 8. Las minas, canteras y escoriales, mientras su materia permanece unida al yacimiento, y las aguas vivas o estancadas. 9° Los diques y construcciones que, aun cuando sean flotantes, estén destinados por su objeto y condiciones a permanecer en un punto fijo de un río, lago o costa. 10° Las concesiones administrativas de obras públicas y las servidumbres y demás derechos reales sobre bienes inmuebles."

3.2.4.1.- La diligencia de embargo

Señala el art. 83.1 RGR que la actuación del embargo se fundamentará en diligencia que se notificará a todos los interesados, y en la que se indicará lo más detalladamente posible los datos referidos al deudor⁴⁷⁷, su derecho sobre el bien que se embarga, así como los datos identificativos referidos a la deuda y al propio bien sobre que el que se realiza la traba, debiendo figurar advertencia de que del embargo practicado se tomará anotación en el Registro de la Propiedad. Deben especificarse siempre, si se conoce, la referencia catastral⁴⁷⁸ y el código IDIFUR, que habrá facilitado el Registro de la Propiedad en la nota simple⁴⁷⁹.

Lógicamente la ausencia de tal notificación supone la nulidad de todo el procedimiento posterior al acto, tal y como evidencia la STSJ de Justicia de Canarias de 19 de noviembre de 2012 (rec. núm. 616/2010) que en su FJ 4º, *in fine*, establece tal nulidad toda vez que: *“Por eso cabe concluir que la ausencia de notificación del embargo de la vivienda al propietario supone la vulneración de reglas del procedimiento determinantes de su nulidad plena, esto es, determinante de la vulneración del derecho a ser oído, y, por tanto, del derecho fundamental de defensa art. 62.1.a) LRJPAC) , lo que nos lleva a concluir que debió tramitarse el recurso interpuesto por el recurrente, como recurso administrativo contra la resolución de la Tesorera Jefe del Servicio de Recaudación de Las Palmas, de 31 de marzo de 2008 en cuanto interesado, titular de un interés legítimo (art 31.1 LRJPAC) , que desconocía de la resolución que puso fin al procedimiento de recaudación ejecutiva, y la existencia del propio procedimiento, por lo que se trataba de una resolución ineficaz para él (art 57.2 LRJPAC), y, como*

⁴⁷⁷De conocerse debe detallarse el estado civil, y el régimen económico del matrimonio, si fuera el caso, art 51 del RH y 83.1.g del RGR.

⁴⁷⁸ Si bien no siempre consta y ello no invalida la propia anotación, pues el art. 39.d) del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (en adelante TRLCI) establece que no será preciso identificar la referencia catastral en las anotaciones que se practiquen en el Registro de la Propiedad, en cumplimiento de una resolución administrativa dictada en un procedimiento de apremio.

⁴⁷⁹La naturaleza de la finca se determinará expresando si es rústica o urbana. La localización de las fincas rústicas se determinará expresando el término municipal, pago o partido o cualquier otro nombre con que sea conocido el lugar en que se hallen; sus linderos; la naturaleza de las fincas colindantes; y cualquier circunstancia que pueda señalarla, como el nombre propio si lo tuviere. La ubicación de las fincas urbanas se determinará expresando el término municipal y pueblo en que se hallen; el nombre de la calle, sitio y el número, si lo tuvieran, y los que hayan tenido antes; el nombre del edificio si fuere conocido; sus linderos por la izquierda (entrando), derecha y fondo; y cualquier otra circunstancia que sirva para distinguir de otra la finca descrita. La medida superficial se expresará en todo caso y con arreglo al sistema métrico decimal, tal y como se desprende de las normas que sobre este particular señala el artículo 51 del RH.

consecuencia, debió estimarse dicho recurso contra la resolución de la Tesorera Jefe del Servicio de Recaudación de Las Palmas, de 31 de marzo de 2008, de adjudicación de la vivienda a tercero por el procedimiento de adjudicación directa, y anularse el procedimiento de apremio con retroacción de actuaciones al momento posterior a la diligencia de embargo a fin de proceder a su notificación al interesado (aquí demandante) en su condición de propietario y poseedor de la vivienda embargada”.

Es importante incluir en la determinación del importe que se garantiza una estimación para los intereses y costas que se puedan producir, de manera que queden cubiertos por la propia anotación. Sobre qué cantidad es conveniente incluir en el mandamiento, para salvaguardar este importe, ni la Ley General Tributaria ni el Reglamento General de Recaudación cuantifican esta cifra; pudiendo servirnos de orientación el máximo fijado en el art. 575 de la Ley de Enjuiciamiento Civil del 30 % del importe de la deuda. No es una cantidad desproporcionada, toda vez que rara es la ocasión en que se ejecuta el embargo mediante subasta antes de que transcurran varios años desde la anotación, lo que incrementará notablemente la cantidad a exigir en concepto de intereses de demora.

Las notificaciones se realizarán al deudor, a su cónyuge, a los cotitulares⁴⁸⁰ y a los terceros poseedores o depositarios, requiriéndoles en este acto los títulos de propiedad. Debemos ser muy cuidadosos con la que debemos realizar a los cónyuges, pues aun siendo los bienes privativos puede tratarse de la vivienda habitual, lo que nos exige su práctica⁴⁸¹. El vigente RGR establece, que siempre que conste, se señale el estado civil del deudor, y

⁴⁸⁰ Sin que en ningún caso pueda el embargo o la ejecución del inmueble trabado extenderse más allá de la proporción que corresponda al deudor en el proindiviso, a mayor abundamiento ver Consulta V2270-19 de la DGT, de 21 de agosto de 2019. Sobre la necesidad de notificar a los cotitulares, el TEAC, en Resolución de 28 de noviembre de 2011. señala: “*La notificación de las diligencias de embargo a los condueños o cotitulares de los bienes embargados, se verifica en aras a que éstos, no obligados tributarios, ni interesados en el procedimiento económico-administrativo, tengan conocimiento de la carga que grava el bien sobre el que ostentan derechos dominicales. La finalidad de esta previsión normativa radica en que la existencia del embargo sea conocida por terceros interesados, como el cónyuge, poseedor, depositario, o copropietario que pudieran ser titulares de determinados derechos sobre el bien de que se trate, a los efectos de la posible interposición de una tercería de dominio u otra acción civil frente a la Administración Tributaria o el deudor; lo que no cabe entender en el sentido de que dicha notificación legitime a los citados para que puedan oponerse directamente a la diligencia de embargo, ni mucho menos al acuerdo de declaración de responsabilidad o la procedencia de las providencias de apremio.*”

⁴⁸¹ Así el art. 144.5 del RH establece que: “*cuando la ley aplicable exija el consentimiento de ambos cónyuges para disponer derechos sobre la vivienda habitual de la familia y este carácter constare en el Registro será necesario para la anotación del embargo de vivienda perteneciente a uno sólo de los cónyuges que del mandamiento resulte que la vivienda no tiene aquel carácter o que el embargo ha sido notificado al cónyuge del titular embargado*”.

su régimen económico⁴⁸², caso de estar casado.

Conviene, antes de seguir con el procedimiento, referirnos con más detalle a la necesidad de cerciorarnos sobre la presencia de terceros poseedores y arrendatarios, sobre los bienes embargados, a estos efectos conviene recordar que el art. 661.1 de la LEC señala que: *“Cuando, por la manifestación de bienes del ejecutado, por indicación del ejecutante o de cualquier otro modo, conste en el procedimiento la existencia e identidad de personas, distintas del ejecutado, que ocupen el inmueble embargado, se les notificará la existencia de la ejecución, para que, en el plazo de diez días, presenten ante el Tribunal los títulos que justifiquen su situación”*. En el mismo artículo, se insiste en comprobar esta situación cuando hagamos el anuncio de la subasta, añadiendo en el párrafo segundo, del punto uno mencionado, que: *“En la publicidad de la subasta que se realice en el Portal de Subastas, así como en los medios públicos o privados en su caso, se expresará, con el posible detalle, la situación posesoria del inmueble o que, por el contrario, se encuentra desocupado, si se acreditase cumplidamente esta circunstancia al Letrado de la Administración de Justicia responsable de la ejecución.”* Estamos ante lo que se denomina una diligencia de personación, anterior de la subasta, en la que comprobaremos la situación física del inmueble, verificando la exactitud de los detalles registrales y catastrales⁴⁸³, y la situación de ocupación o no de la vivienda.

Es importante que esta información figure en los acuerdos de enajenación, y en el anuncio de la subasta, como veremos cuando analicemos este trámite, toda vez que, tal y como determina el art. 25.3⁴⁸⁴ de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de arrendamientos urbanos, el arrendatario tendrá derecho de retracto

⁴⁸² Como ya hemos señalado, en pie de página anterior, estas obligaciones se contienen en el art. 83.1.g) RGR.

⁴⁸³ En lo constatable, sin necesidad de entrar en el inmueble.

⁴⁸⁴ Del tenor literal: *“En el caso a que se refiere el apartado anterior – alude al derecho de tanteo, sin embargo en las ejecuciones forzosas, y siendo el régimen de enajenación la subasta, no es ejercitable el tanteo toda vez que no sabemos el precio de venta hasta la finalización de la subasta, por lo que resulta más apropiado referirnos al derecho de retracto-, podrá el arrendatario ejercitar el derecho de retracto, con sujeción a lo dispuesto en el artículo 1.518 del Código Civil, cuando no se le hubiese hecho la notificación prevenida o se hubiese omitido en ella cualquiera de los requisitos exigidos, así como cuando resultase inferior el precio efectivo de la compraventa o menos onerosas sus restantes condiciones esenciales. El derecho de retracto caducará a los treinta días naturales, contados desde el siguiente a la notificación que en forma fehaciente deberá hacer el adquirente al arrendatario de las condiciones esenciales en que se efectuó la compraventa, mediante entrega de copia de la escritura o documento en que fuere formalizada.”* Estas particularidades de la ejecución se desarrollan lógicamente en el apartado referido a la subasta.

Algunos autores (Beltrán Heredia, Roca Sastre)⁴⁸⁵ han defendido la inembargabilidad del derecho de usufructo como consecuencia del carácter personalísimo e intransferible que conceden a tal derecho, pero no es esa la corriente predominante en la doctrina, y choca con lo dispuesto en los arts. 480 CC y 107.1 y 108.2 LH, tal y como ha señalado el propio TS en Sentencia de 19 de mayo de 1997 (rec. núm. 1439/1993)⁴⁸⁶. Sobre esta cuestión se ha manifestado también la DGT en Consulta V1320-18, de 21 de Mayo de 2018, reafirmando dicha posibilidad de embargo del usufructo.

Más complejo se presenta el embargo del derecho de opción a compra, toda vez que nos encontramos ante un derecho cuya naturaleza real o personal depende de cuál sea la voluntad de las partes al constituirlo y de su inscripción, o falta de registro⁴⁸⁷; en principio, y cuando se haya constituido como un derecho personal, parece no es posible transmitir tal derecho sin el consentimiento del concedente, puesto que a éste puede no serle indiferente la persona del optante⁴⁸⁸. Pero si el derecho se ha constituido como derecho real⁴⁸⁹ es transmisible, y por lo tanto embargable.

Sobre la posibilidad de enajenar bienes cedidos en régimen de arrendamiento financiero, y en tanto entendemos que la posición jurídica del arrendador es la de propietario de los bienes cedidos, mientras que el arrendatario se constituiría como titular de un derecho real de uso con opción de compra, parece clara la posibilidad de embargar tanto los derechos del arrendador como los del arrendatario⁴⁹⁰.

⁴⁸⁵ BELTRÁN DE HEREDIA Y CASTAÑO, “Usufructo sobre usufructo en la legislación española (Teoría negativa)”, *Revista de Derecho Privado*, mayo 1941, págs. 225-240. ROCA SASTRE, “Usufructo universal de viudedad”, *Estudios de Derecho Privado* vol. II-Sucesiones, Madrid, 1948, págs. 155-173.

⁴⁸⁶ Así, en FJ 3º: “*En primer lugar, el usufructo no es un derecho personalísimo sino transmisible, cuya transmisión no sólo puede ser voluntaria sino también forzosa, tal como se desprende del artículo 480 del Código civil, sin perjuicio de la extinción, que contempla el mismo artículo y el 513, y ha sido materia de diversas sentencias, aunque no referidas a casos como el presente, sino a arrendamiento: sentencias de 3 de mayo de 1988, 9 de junio de 1990, 20 de diciembre de 1991 y 23 de febrero de 1995.*”

⁴⁸⁷ A mayor abundamiento consultar obra de RUANO GARCIA, Juan Pablo, “Inscripción del derecho de opción. Aspecto sustantivo y aspecto registral. (Examen especial de la opción de compra)”, en *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario* núm. 576 (1986), pp. 1483-1484.

⁴⁸⁸ En este sentido STS de 6 de marzo de 1.973. La STS de 17 de marzo de 2009 (rec. núm. 1515/2003) califica la opción de compra de un derecho personal, en su FJ 2º, así: “*es un derecho personal, cuya inscripción en el Registro de la Propiedad le da trascendencia real en el sentido de que afecta a terceros, a efectos de que su ejercicio y la inscripción de la compraventa da lugar a la adquisición de la propiedad, derecho real pleno.*”

⁴⁸⁹ La Resolución de 13 de diciembre de 1955 del RGRN declara que la opción puede configurarse como derecho real si así lo convienen las partes, en cuyo caso produce para el optante el efecto de poder ejercitar su derecho contra el dueño de la finca o contra cualquier posterior oponente.

⁴⁹⁰ Así lo sostiene ORTIZ NAVACERRADA, Santiago, “*Contrato de leasing y juicio ejecutivo*”, *Actualidad Civil* núm. 16, 13-19 abril de 1987. Pág. 1001, indicando: “*Cabe el embargo de los bienes*

Es frecuente que los Ayuntamientos sigan enviando también la diligencia de embargo a los acreedores registrales (bancos, otras AAPP) por antigüedad de los formularios que utilizan, toda vez que ya ha desaparecido del RGR esta necesidad⁴⁹¹. Por el contrario, el art. 170.2 LGT incorporó, como novedad en relación con el anterior texto, la obligatoriedad de notificar el embargo para aquellos deudores que anoten sus derechos en el registro en el período que va desde nuestra anotación y el certificado de cargas emitido por el Registro, al objeto de asegurarnos de que los acreedores que inscriben sus créditos en ese intervalo sean conscientes de nuestra preferencia al cobro.

Se concede un plazo de 15 días, art. 83.3 RGR, para que, por técnico municipal o externo, se proceda al deslinde de la finca cuando éste sea necesario por encontrarse ésta inmatriculada.

cedidos en arrendamiento financiero por deudas de la sociedad arrendadora, a la que siguen perteneciendo tales bienes mientras no sea ejercitada la opción de compra. No representa obstáculo el hecho de que los bienes se encuentren en poder del arrendatario financiero, toda vez que del art. 1410 LEC resulta la viabilidad del embargo sobre bienes que se encuentren en poder de tercero, sin que surja otra limitación que la de tener que respetar la situación posesoria existente. La anotación preventiva de embargo quedará en cuanto a sus efectos condicionada por el leasing, en el sentido de que si, llegado el momento pactado, la opción no se ejercita, la realización forzosa del crédito del embargante se proyectará y consumará sobre el bien mismo embargado, mientras que, si la opción se ejercita oportunamente, se producirá una mutación del objeto del embargo. Ya no será el bien mismo (que pasó a propiedad del usuario libre de cargas posteriores), sino el precio satisfecho por el usuario ejercitante de la opción.

Cabe el embargo del derecho de uso con opción de compra correspondiente al arrendatario financiero, que tiene carácter patrimonial y no está legalmente exceptuado de embargo, sin que las cláusulas contractuales que prohíben al arrendatario ceder sus derechos a terceros, o las que sancionan la cesión voluntaria por parte del usuario con la resolución del contrato, tengan fuerza suficiente para impedir el embargo. Entender lo contrario sería atentar contra el principio de responsabilidad patrimonial universal y desconocer el carácter forzoso del acto de embargo, en que el usuario es sujeto pasivo, no activo, sometido al poder del juez que actúa para satisfacer el derecho del ejecutante. Si los bienes sometidos a leasing son inmuebles, la anotación preventiva de embargo es la media cautelar adecuada a la naturaleza real del derecho de leasing”.

⁴⁹¹ Toda vez que el RGR de 2.005 ha trasladado esta advertencia sobre la enajenación del bien, art. 101.2, a la notificación de la providencia de la subasta.

3.2.4.2.- Anotación en el registro de la propiedad

Una vez practicada la notificación de la diligencia al deudor y, en su caso, al tercero titular⁴⁹², poseedor o depositario de los bienes, así como al cónyuge del obligado tributario, se dirigirá, desde la oficina de recaudación, mandamiento al Registro de la Propiedad al objeto de que proceda a la anotación preventiva del embargo, según lo señalado en el artículo 170.2 de la Ley General Tributaria y en el Título III de la Ley Hipotecaria.

Ni la Ley Hipotecaria, ni su Reglamento, definen la anotación preventiva de embargo, pero si hacen alusión a sus elementos esenciales, de resultas de los cuales podemos entender la misma como el asiento registral que recoge la afeción real en virtud de la cual el bien trabado queda vinculado «erga omnes» al proceso en el que se decreta; esta afeción de un bien inmueble determinado, que denominamos embargo, al cumplimiento de una deuda tiene el fin de dotarla de publicidad y de ser oponible a terceros.

Los requisitos generales del mandamiento se concentran en los artículos 165 y ss. del Reglamento Hipotecario (RH)⁴⁹³, de conformidad con el cual dicho mandamiento debe contener:

1. El órgano que acuerda el embargo, con el nombre del funcionario que lo dicta (normalmente el recaudador municipal, en la esfera que nos ocupa).
2. La resolución procesal que acuerda el embargo de la finca (la diligencia de embargo), indicando su firmeza⁴⁹⁴, y donde se contiene la identificación del deudor, del bien embargado⁴⁹⁵ y la fecha.
3. Las cantidades por las que se acordó el embargo por principal, recargos y

⁴⁹² Cuya ausencia provocará la nulidad de las actuaciones posteriores, y la calificación negativa de la diligencia por el Registrador, así SSTSJ de Justicia de Galicia de 7 mayo de 2012 (rec. núm. 15251/2011) y STSJ de Galicia de 30 abril de 2012 (rec. 15253/2011).

⁴⁹³ Reproducidos, aunque no literalmente, en el art. 85 RGR.

⁴⁹⁴ Artículo 165 RH.

⁴⁹⁵ Dice LAPONTE MADRID:” *Se considera una buena práctica procesal que la finca esté identificada por su completa descripción registral. Ello incluso permite que el asiento se practique, aunque haya error en el número de finca, si el Registrador puede identificarla por su descripción, o por haber estado sometida a divisiones, agrupaciones...etc.*” LAPONTE MADRID, María Isabel, *et al.*, *Manual de Buenas Prácticas Procesales*, Decanato Autónomo de Murcia del Ilustre Colegio de Registradores de la Propiedad, de Bienes Muebles y Mercantiles de España, Murcia, 2012, pág. 28.

el presupuesto para cubrir los intereses y costas, que se produzcan (de acuerdo con lo dictado en la diligencia).

Estas formalidades son complementadas por el RGR, art. 85, de donde se exige certificación de la providencia de apremio dictada, a diferencia del Reglamento anterior que exigía copia literal de la misma, a la que añadiremos copia de la diligencia de embargo emitida, cumpliendo así con los requisitos establecidos en los puntos b, c y d del artículo 85, referenciado.

La extensión de los datos que figuran en el mandamiento tiene como objeto permitir que el Registro de la Propiedad, en su actividad de investigación del inmueble y de los referidos a su titularidad, ayuden a que la anotación pueda practicarse y evitando, también, la doble inmatriculación⁴⁹⁶.

Los mandamientos serán presentados, por triplicado⁴⁹⁷, en el Registro de la Propiedad, devolviendo el Registro, en el mismo instante de su presentación, uno los ejemplares presentado con referencia al asiento de presentación. Este asiento de presentación iniciará el cómputo de los plazos que rigen esta parte del procedimiento⁴⁹⁸, y señalará la prioridad o prelación en el derecho al cobro sobre el bien al que se refiere el artículo 77 de la LGT.

Si el mandamiento se presenta por fax, o por medios telemáticos, acusa asiento provisional el mismo día que se recibe, siempre y cuando sea dentro de las horas de oficina del Registro⁴⁹⁹, o en caso contrario al día siguiente de su remisión, guardando la prioridad registral por 10 días, por lo que el original debe llegar al Registro en dicho plazo.

El Registrador nos exigirá que en el mandamiento de anotación detallemos e identifiquemos con su nombre a los sujetos a los que hemos notificado la diligencia, al objeto pueda comprobar que la persona a la que nos hemos dirigido en concepto de

⁴⁹⁶ Señalando el art. 75 LH que la anotación preventiva resultará nula cuando del mandamiento no pueda concretarse la finca o el derecho anotado, así como de la persona a quien afecte la anotación o de la fecha de ésta.

⁴⁹⁷ Según establece el artículo 86 RGR.

⁴⁹⁸ 15 días para la inscripción, si el mandamiento no presenta defectos, o 30 días para extender la nota de calificación correspondiente o despachar el documento de acuerdo con su calificación, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 97 y 429 del RH.

⁴⁹⁹ Artículo 418.4 del RH.

cónyuge es la que aparece como titular registral⁵⁰⁰.

Esta notificación al cónyuge es preceptiva en todas las situaciones, salvo que en el mandamiento dirigido al Registro confirmemos que el inmueble cuya anotación se pretende no tiene la consideración de vivienda habitual, estemos ante un bien privativo, y el régimen matrimonial sea el de separación de bienes⁵⁰¹.

A estos efectos, debemos señalar que normalmente la ejecución se dirige únicamente contra uno sólo de los cónyuges (el titular del tributo), aunque su régimen matrimonial sea el de gananciales, y, segundo, que el procedimiento administrativo de apremio puede traer causa de deudas de la sociedad, en cuyo caso responden solidariamente los bienes privativos del deudor y los bienes gananciales⁵⁰². Así las cosas, la anotación debemos dirigirla sólo contra uno de los cónyuges, toda vez que la DGRN, siguiendo esta línea doctrinal, rechaza⁵⁰³ que pueda presumirse que las deudas contraídas sólo por uno de los esposos sean, además, deudas de la sociedad de gananciales⁵⁰⁴, entendiéndose que, si no hemos determinado previamente el carácter ganancial de la misma, la deuda contraída por uno de los cónyuges debe ser tratada como propia del deudor consorte.

Esta cuestión es recogida en el art. 541.2 LEC, así: *“Cuando la ejecución se siga a causa de deudas contraídas por uno de los cónyuges, pero de las que deba responder la sociedad de gananciales⁵⁰⁵, la demanda ejecutiva podrá dirigirse únicamente contra el cónyuge deudor, pero el embargo de bienes gananciales habrá de notificarse al otro*

⁵⁰⁰ Tal y como exige la RDGRN, en Resolución de 5 de octubre de 2001, *“para que pueda comprobarse que ha recibido la notificación la persona que ostenta algún derecho según el Registro sobre el bien embargado”*.

⁵⁰¹ Art. 144.5 RH, *“Cuando la Ley aplicable exija el consentimiento de ambos cónyuges para disponer de derechos sobre la vivienda habitual de la familia, y este carácter constare en el Registro, será necesario para la anotación del embargo de vivienda perteneciente a uno solo de los cónyuges que del mandamiento resulte que la vivienda no tiene aquel carácter o que el embargo ha sido notificado al cónyuge del titular embargado”*.

⁵⁰² Art. 1369 CC.

⁵⁰³ Resoluciones de 5 de enero de 1.998 y 24 de abril de 2.002.

⁵⁰⁴ Fundamentando tal afirmación en el principio de que las deudas de una persona no afectan a otra, de acuerdo con el principio general de libertad y con las reglas de la responsabilidad (arts.1827 y 1911 CC), 2º Que la regla imperante para la sociedad de gananciales señala que la gestión y disposición de los bienes corresponde conjuntamente a ambos cónyuges (art. 1375 CC), y 3º Basándose en el criterio legal de presunciones, donde no hay presunción legal si la Ley no la establece (art. 1375 CC).

⁵⁰⁵ *“Sin que este último extremo haya quedado previamente determinado –hay que añadir- porque en otro caso no tendría sentido la oposición basada en la negación de la responsabilidad de los bienes gananciales”*. RIVAS TORRALBA, Rafael A., *Anotaciones de Embargo*, Bosch, Barcelona, 2008, pág. 347.

cónyuge, dándole traslado de la demanda ejecutiva y del auto que despache ejecución a fin de que, dentro del plazo ordinario, pueda oponerse a la ejecución”.

Si bien desde un punto de vista doctrinal la inscripción en el registro del embargo practicado no es necesaria para su efectividad⁵⁰⁶, por lo que se podría ejecutar el bien embargado sin necesidad de su anotación; la redacción de esta figura en el art. 84.1 del RGR⁵⁰⁷ obliga a intentar tal inscripción, al objeto de evitar los problemas que de su ausencia podrían derivarse a la propia Administración, y a los terceros que, actuando de buena fe⁵⁰⁸, adquiriesen los bienes. Amén, de que conforme a lo señalado en el art. 170.2 LGT, y caso de no ejercitar tercería de mejor derecho, perderíamos preferencia con respecto a aquellos derechos que se hayan inscrito.

Caso de que el bien no figure inscrito el adjudicatario deberá realizar la inmatriculación de la finca mediante un expediente de dominio. Es un procedimiento complejo, y a veces dificultoso, de naturaleza discutida, e incardinado en la Jurisdicción Voluntaria, regulado en los arts. 198 y ss. LH, con el que se pretende concordar lo que consta en el registro de la propiedad con la realidad extra registral (situación de hecho) y que puede tener por objetivo tanto la inscripción de una finca en el registro, como la reanudación del tracto sucesivo o el de la constancia de mayor cabida de una finca

⁵⁰⁶La mayoría de la doctrina, y también la DGRN, sostienen que las anotaciones de embargo son asientos meramente declarativos, cuya eficacia se limita a conceder oponibilidad *erga omnes* a una traba que ya tiene existencia jurídica desde el momento en que es decretada por el órgano competente, tal y como manifiesta el art. 587 LEC, donde: *“El embargo se entenderá hecho desde que se decreta por el Letrado de la Administración de Justicia o se reseñe la descripción de un bien en el acta de la diligencia de embargo, aunque no se hayan adoptado aún medidas de garantía o publicidad de la traba.”* Así lo confirma el Tribunal Supremo en Sentencia de 24 de febrero de 1995 (rec. núm. 426/1992), al señalar que: *“La anotación preventiva de embargo no es obligatoria o necesaria (...) lo que permitiría pasar a la realización forzosa de la finca o derecho aún sin aquel asiento”*. En el mismo sentido STS de 4 de abril de 1.980 en su Considerando Primero y de 3 de noviembre de 1.982, que en su Considerando segundo recalca: *“En trance de dilucidar la eficacia de la traba frente al posterior adquirente de los bienes sometidos a la ejecución, hay que partir de que la anotación preventiva de embargo no es obligada o necesaria pese a los términos literales de los artículos mil cuatrocientos cincuenta y tres de la Ley de Enjuiciamiento Civil y cuarenta y tres, párrafo segundo, de la Ley Hipotecaria, según ya señaló la Resolución de veintidós de noviembre de mil novecientos veintinueve, lo que permitirá pasar a la realización forzosa de la finca o derecho aún sin aquel asiento.”*

⁵⁰⁷ Al señalar que: *“La Administración solicitará que se practique anotación preventiva del embargo de bienes inmuebles y derechos sobre estos en el Registro de la Propiedad que corresponda.”* Y avanzando en el camino que señala el art. 170.2 LGT donde simplemente se indica el derecho que tiene la administración a practicar el asiento, así: *“si los bienes embargados fueran inscribibles en un registro público, la Administración tributaria tendrá derecho a que se practique anotación preventiva de embargo en el registro correspondiente.”*

⁵⁰⁸No debemos olvidar la protección que otorga el artículo 34 de la Ley Hipotecaria al tercero que adquiere un bien de buena fe. Y si la Administración renuncia a la protección que ofrece la publicidad registral estaríamos exponiendo el expediente a un daño que puede resultar irreparable, y al adquirente a unos esfuerzos (presentación de tercerías y recursos) que no debería soportar.

previamente inscrita. Este expediente que hasta el año 2015 era tramitado en los juzgados ahora es realizado por los notarios, de conformidad con lo dispuesto en el art. 203 LH.

En el caso de que el inmueble apareciera inscrito a poseedor anterior a aquel a quien ahora se le reclama la deuda, el Ayuntamiento⁵⁰⁹ solicitará copia de la escritura al notario⁵¹⁰, y una vez obtenida realizará la inscripción de la misma en el Registro de la Propiedad, cumplida la condición señalada en el art. 6.c) de la Ley Hipotecaria.

Otro punto importante, que comentaremos de manera detallada en su propio epígrafe, es el que se refiere a la concurrencia de embargos, donde la prelación derivada de la fecha de la traba (anotación) va a prevalecer salvo que se presente una tercería de mejor derecho. Así el art. 1923 del CC otorga al Ayuntamiento, como Administración actuante preferencia para el cobro sólo sobre aquellos acreedores que hayan anotado sus derechos con posterioridad a la anotación practicada por la Administración⁵¹¹.

A mayor abundamiento, acudimos a la Resolución de 6 de septiembre de 1988, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, donde: *"La colisión entre embargo no anotado y el acto dispositivo sobre el bien embargado se decidirá, puesto que afecta al campo de los derechos reales, según el principio "prior tempore potior iure", a salvo el derecho del tercero protegido por la legislación hipotecaria. Es decir, producido el embargo, aunque no esté anotado el dueño del bien sólo puede transmitirlo en la medida en que es suyo, o sea, con la carga del embargo; a salvo el caso en que el que hubiere adquirido el bien, con posterioridad al embargo, reuniera los requisitos para gozar del amparo de la legislación hipotecaria (lo que ocurre porque la anotación del embargo es POSTERIOR a la inscripción de la adquisición del bien)."*

De lo dicho, y citando a RODRÍGUEZ ALONSO⁵¹²: *"la omisión del mandamiento o la falta de anotación preventiva del embargo sobre el bien o derecho inscribible en el*

⁵⁰⁹ En muchos supuestos conocerá esta información de la propia gestión que realiza del Impuesto del Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, de las declaraciones realizadas por los interesados o por las obligadas a remitir que se les impone a los notarios.

⁵¹⁰ Por mor de lo dispuesto en el art. 224 del Reglamento notarial, y acreditado su interés legítimo en la obtención de la misma, por el mismo propósito de la inscripción que se pretende.

⁵¹¹ Con independencia de la preferencia general de la que gozan, consagrada en el punto 1 del mismo artículo, los créditos de los Ayuntamientos, sobre los bienes de los contribuyentes, por el importe de la última anualidad, vencida y no pagada, correspondiente al Impuesto sobre Bienes Inmuebles (hipoteca legal tácita).

⁵¹² RODRIGUEZ ALONSO, Bernardo, "Análisis del artículo 84 del RGR", en APARICIO PÉREZ, Antonio (Coordinador), *Comentarios al Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, especial referencia a la Administración Local*, La Ley, Madrid, 2006. pág. 631.

Registro de la Propiedad no crea ni altera el derecho a favor de la Administración para el cobro de sus débitos⁵¹³, pero si no queda debidamente acreditado en el expediente, puede generar responsabilidades al agente recaudador cuando su inobservancia hubiere dado lugar a perjuicios para el ente acreedor”.

En relación con el art. 84.3 RGR, debemos señalar que una modificación importante, y de significativa importancia para los ayuntamientos, ha sido la derogación de la necesidad de presentar el documento de liquidación del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, lo que simplifica y agiliza los procedimientos.

Volviendo a la ordenación del procedimiento, donde ya hemos señalado que presentado el mandamiento en el Registro de la Propiedad (presencialmente, por fax o de forma telemática), éste nos devolverá un ejemplar del mandamiento diligenciado con la anotación practicada, y en el caso de que la anotación no pueda practicarse por defectos subsanables, el registrador nos lo comunicará, realizando la oportuna anotación en el libro de inscripciones a que se refiere el artículo 170 del Reglamento Hipotecario, donde: *“Se practicarán en el libro de inscripciones las anotaciones de suspensión por defectos subsanables, aunque las fincas o derechos no aparezcan inscritos, cualquiera que sea el procedimiento en el que se hubieran dictado”.*

Las anotaciones practicadas tendrán una validez de cuatro años, transcurridos los cuales caducarán si no son prorrogadas⁵¹⁴. Esta caducidad, según pone de relieve GARCIA VILA⁵¹⁵, *es automática y produce todos sus efectos ipso iure⁵¹⁶, con independencia de si sobrevive o no el derecho o situación jurídica que motivó la práctica del asiento”.* En cualquier caso, esta caducidad no supondrá la falta de validez de los efectos producidos durante su vigencia.

⁵¹³ La caducidad de la anotación no significará el fin del expediente de apremio, de conformidad con lo defendido por el TS en distintas resoluciones, Sentencia de 26 julio de 1994 (2703/1991), señalando en su FJ 4º que el embargo existe desde que se dicta la diligencia, con independencia de su posterior anotación en el Registro oportuno, de modo que la anotación no puede condicionar su existencia ni tener respecto a aquel un valor constitutivo. Así, la subsistencia del embargo no está supeditada a la vigencia de la anotación practicada (STS 5 de diciembre de 1.994, en su FJ 2º), de modo que ni la inexistencia ni la caducidad de la anotación impiden la prosecución de la vía de apremio.

⁵¹⁴ En los términos recogidos en el artículo 86 de la Ley Hipotecaria. Y teniendo en cuenta que, transcurrido el período de cada prórroga, sin que sea ordenada otra, la anotación incurre en caducidad.

⁵¹⁵ GARCÍA VILA, José Antonio, *El embargo y la titularidad de los bienes embargados*. Colección Monografías de Derecho Civil, Dykinson, Madrid, 2012, pág. 235.

⁵¹⁶ La Resolución de 8 de marzo de 2006 del RDGRN señala que es doctrina reiterada de este organismo que la caducidad de las anotaciones preventivas se produce *ipso iure* una vez agotado el plazo legal, si no han sido prorrogadas en plazo, *“careciendo desde entonces de todo efecto jurídico”.*

La prórroga no necesita ser notificada al deudor ya que no se trata de un nuevo acto que requiera de notificación para tener eficacia, sin embargo, hay recaudaciones que lo hacen así, en la pretensión de lograr una medida interruptiva de la prescripción de la deuda⁵¹⁷.

A estos efectos, conviene señalar que las ampliaciones de embargo que se suelen dictar en los procedimientos de apremio son realmente nuevas diligencias de embargo, por las cantidades que resulten de incorporación al expediente, y así lo ha puesto de manifiesto la DGRN en Resolución de 16 de septiembre de 2015, donde negó la prelación que daría una ampliación de embargo, toda vez que: *“la anotación preventiva de embargo (se refiere a la practicada con anterioridad) no surte efecto respecto de los débitos no anotados, por no haber sido incluidos en la diligencia de embargo, ni por tanto, en el mandamiento de embargo.... no puede pretenderse, en el caso de procedimientos de apremio que a través de una ampliación de un embargo por débitos de vencimiento posterior a los primitivamente anotados y que han motivado nuevas providencias de apremio, se obtenga la práctica de un nuevo asiento con el mismo rango que correspondía a la anotación inicial.”*

Una duda que se suele plantear, en cuanto al cómputo de la anotación, es la que se refiere a la fecha que rige, si la del asiento de presentación o la de la anotación. A este respecto, la Instrucción de 12 de diciembre de 2000, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, señala que la fecha a tener en cuenta es la de la anotación, y no la del mandamiento o la de su presentación, así: *“El plazo de vigencia de las anotaciones preventivas de cualquier clase se debe computar a contar desde la misma fecha de la anotación, y no desde la del asiento de presentación del mandamiento que las motiva. Al mismo tiempo se aclara la necesidad de prorrogar sucesivamente las anotaciones preventivas, sin que quepan las prórrogas indefinidas”*.

Como ya hemos comentado, puede ocurrir que el mandamiento adolezca de algún

⁵¹⁷ Medida no exenta de controversia pues se somete al criterio de si esta prórroga supone, o no, un avance en el procedimiento, toda vez que el mandamiento ya existía. En mi opinión resulta evidente que no es interruptiva, aplicando al supuesto la numerosa jurisprudencia del TS que entiende que no cualquier acto administrativo interrumpe la prescripción, sólo aquellos que contribuyan efectivamente a la liquidación o recaudación de la deuda, por todas STS 12 de marzo de 2015 (rec. núm.4074/2013), donde denomina a estas diligencias dictadas con este único propósito *Diligencias Argucia*. Dicho lo cual, entiendo que si cuando procede la prórroga acumulamos en el expediente las nuevas deudas producidas, nos encontramos ante una actuación, que, si bien puede ser discutida, sí resulta interruptiva de la prescripción, al igual que lo será con el conjunto del expediente la nueva anotación practicada.

defecto. Si es así, el registrador nos solicitará que procedamos a su subsanación en un plazo de sesenta días⁵¹⁸, art. 96 Ley Hipotecaria, si ésta es posible, en los términos señalados en el artículo 65 de la LH. Si considera que es insubsanable, denegará la anotación. Contra esta resolución denegatoria podrá formularse recurso ante la Dirección General de los Registros y del Notariado.

Esta calificación⁵¹⁹, que se trata en definitiva de una revisión de los documentos administrativos, tiene su fundamento en que con su aceptación e inscripción se van a producir efectos que exceden a las partes, es decir que afectan a terceros que no han sido advertidos del expediente, es por ello que no podemos alegar la presunción de legalidad que sería oponible a las partes, tal y como pone de manifiesto RAJOY BREI al señalar: *“Si la inscripción produce estos efectos tan fuertes, la calificación o sea, la decisión sobre la atribución del derecho, que se mantendrá incluso si errónea -sin perjuicio de la contienda sobre la exactitud del asiento registral-, exige ciertas bases en relación principalmente a la condición o status del Registrador, régimen de responsabilidad y sistema de recursos.*

.... En otras palabras, la Administración no puede decidir la titularidad de los bienes o derechos determinados y no solo porque nadie puede ser juez y parte sino además porque implica introducir un riesgo de arbitrariedad que afecta seriamente a la seguridad jurídica. (...) En cuanto al fundamento de la legitimación del Registrador para recurrir, resulta de su no dependencia jerárquica respecto de la Administración a la hora de calificar. Este aserto se basa principalmente en dos argumentos: 1º) posibilidad de acudir directamente al recurso judicial sin necesidad de agotar la vía administrativa; y 2º) su legitimación ampliamente reconocida por los Tribunales pues interés no es personal sino en el ejercicio de su función (defensor de los ausentes y del interés público)⁵²⁰.

En la tramitación de estos expedientes los ayuntamientos han mantenido un

⁵¹⁸ Plazo en el que el mandamiento sigue desplegando sus efectos, y que puede ampliarse hasta los ciento ochenta días, según previene el art. 96 LH.

⁵¹⁹ Que de conformidad con el art. 99 del RH afectará a: *“...la competencia del órgano, a la congruencia de la resolución con la clase de expediente o procedimiento seguido, a las formalidades extrínsecas del documento presentado, a los trámites e incidencias esenciales del procedimiento, a la relación de éste con el titular registral y a los obstáculos que surjan del Registro”.*

⁵²⁰ RAJOY BREY, Enrique, “Esbozo del principio de legalidad y la calificación registral”, *Cuadernos del Seminario Carlos Hernández Crespo* núm. 30, Abril-Junio 2011, Centro de Estudios Registrales del Decanato Autonómico de Madrid, pág. 13.

contencioso con la Dirección General de los Registros y del Notariado toda vez que ésta consideraba que no podían practicarse anotaciones preventivas fuera del término municipal del acreedor.

La controversia surge con la Resolución de 9 de marzo de 2.006, de la DGRN, donde se resuelve contra el Ayuntamiento de Adeje, confirmando resolución del Registrador de la Propiedad de Granadilla de Abona, que denegó la anotación preventiva en base a la falta de competencia del Ayuntamiento, al entender carecía éste de jurisdicción para trabar bienes en actuaciones de recaudación ejecutiva situados fuera del territorio municipal.

Esta postura fue rebatida por la Federación Española de Municipios y Provincias, que en escrito de 5 de marzo de 2.007 se dirige a la DGRN, alegando que el artículo 8.3 del TRLRHL no cabe interpretarlo sino en sintonía con los artículos 167.4 y 170.2 de la LGT.

La cuestión tuvo que ser dirimida por el propio Tribunal Supremo, que en Sentencia de fecha 16 de marzo de 2011 (rec. núm. 53/2009) resolvió esta importante cuestión, para los intereses de las haciendas municipales, señalando como doctrina que: *“el titular del órgano recaudatorio de una Entidad Local es competente para dictar, en el seno del procedimiento ejecutivo de apremio, mandamiento de anotación preventiva de embargo de bien inmueble, respecto de inmuebles radicados fuera de su término municipal.”* Se fundamenta, tal afirmación, en el hecho de que la medida cautelar del embargo preventivo aún no es una medida ejecutiva y, por tanto, no entraría dentro del presupuesto de hecho del art. 8.3 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por lo que no es necesaria la actuación de la AEAT o de la Comunidad Autónoma.

Tras esta STS, la Dirección General de los Registros y del Notariado dictó Resolución de fecha 25 de mayo de 2011, en la que matiza la doctrina mantenida hasta entonces (contenida en las Resoluciones de fechas 29 de noviembre y 22 de diciembre de 2006, 24 de enero, 8 y 9 de marzo de 2007, 23 de diciembre de 2008 y 3 de abril de 2009), reconociendo *“que las Entidades Locales tienen plena competencia para dictar el acto administrativo mediante el cual se declara la existencia de un crédito exigible a su favor, cuando sea cierta su cuantía y la persona del obligado y también para su recaudación en período voluntario y ejecutivo, dictando a tal efecto la correspondiente providencia de*

apremio, diligencia de embargo y medidas cautelares como es el mandamiento de anotación de embargo.” No obstante, mantiene su criterio respecto a las actuaciones de ejecución forzosa sobre bienes inmuebles situados fuera de su territorio.

Y es que como señala el Tribunal Supremo, en la Sentencia citada, con la anotación preventiva sólo se está asegurando la eventual ejecución⁵²¹, lo que permite a los ayuntamientos la práctica de esta medida, que como he indicado anteriormente es una herramienta altamente eficaz en la tramitación de los expedientes administrativos de apremio. Tanto es así, que existe una relación directa entre la eficacia de la gestión recaudatoria y los expedientes de recaudación ejecutiva que los Ayuntamientos tienen en esta fase. Esta misma postura ya fue recogida anteriormente por la AP de Alicante de 28 de diciembre de 2009 (rec. núm. 529/2009), en caso idéntico al comentado y donde la inscripción se le denegó al Ayuntamiento de Jávea, y que en su Resolución señalaba: *“Por todo lo cual concluiremos con la estimación del recurso de apelación al considerar que la anotación preventiva del embargo interesada y denegada tanto por el Registrador de la Propiedad como por la Dirección General de los Registros y del Notariado no tiene naturaleza de actuación ejecutiva sino que ésta debe predicarse solamente del embargo acordado, siendo aquella una mera medida de garantía; y por su consecuencia con la estimación de la demanda”*.

El artículo 88 RGR, sobre las contestaciones de los Registradores, señala que éstos practicarán los asientos que procedan y expedirán cuantas certificaciones se soliciten, dentro de los plazos establecidos en la legislación hipotecaria⁵²². Los daños⁵²³ que

⁵²¹ Y: *“Que tal como tiene reiterada la jurisprudencia, debe diferenciarse el embargo de los bienes de las medidas concretas que hayan de adoptarse para asegurar los mismos. Así, el embargo existe jurídicamente desde que la autoridad competente lo decreta legalmente, quedando, desde entonces afectos los bienes trabados, con independencia tanto de su localización como de su anotación en el Registro de la Propiedad, la cual, en modo alguno, puede condicionar la existencia del embargo, al carecer de valor constitutivo ya que se inscribe a los efectos de garantizar y asegurar el buen fin del embargo, evitando que los bienes trabados puedan desaparecer o sufrir menoscabo”*. HERNANDO OREJANA, Luis, “Comentarios a la Sentencia del Tribunal Supremo dictada en recurso de casación en interés de ley el 16 de marzo de 2011 sobre las actuaciones ejecutivas fuera del término municipal”, *Actualidad Administrativa* núm. 16 tomo 2, septiembre 2011, págs. 2012 a 2.040.

⁵²² Haciendo alusión el art. 236 LH a que estas certificaciones se realizarán en el plazo más breve de tiempo, y como máximo en el de cuatro días, por cada finca, desde su solicitud.

⁵²³ Reflejándose en el art. 296 LH la descripción de los errores de los que son responsables los registradores, así:

- 1.º Por no asentar en el Diario, no inscribir o no anotar preventivamente en el término señalado en la Ley los títulos que se presenten en el Registro.
- 2.º Por error o inexactitud cometidos en inscripciones, cancelaciones, anotaciones preventivas o notas marginales.

podieran producirse en la tramitación del expediente por una dilación no justificada de los Registradores podrían ser exigidos previa acción civil del Ayuntamiento contra el mismo⁵²⁴.

Sobre el alcance “físico” del embargo, y como señala RIVAS TORRALBA⁵²⁵ debemos entender que “*el embargo del inmueble se extenderá a los bienes y derechos a él vinculados que no puedan ser objeto de enajenación independiente. En tal situación se incluyen las servidumbres prediales o los derechos de tanteo y retracto leales. Pero, además suele entenderse que el embargo alcanza a los incrementos o mejoras de la finca objeto de la anotación*”. Así en el caso de inscripción de ingresos de cabida el embargo afectaría también a la nueva superficie inscrita, de igual manera que incluiría cualquier obra de mejora o reparación que se realizara en el inmueble. La construcción de una edificación sobre un solar anotado entra dentro de este paradigma de las mejoras, según Resolución de 30 de noviembre de 2004 de la DGRN, donde: “*la agrupación de las fincas embargadas y la construcción sobre las mismas de una edificación hace que la anotación se extienda a la finca agrupada y a lo construido sobre la misma*”⁵²⁶.

En cuanto al embargo de derechos, conviene traer a colación la Resolución de 31 de enero de 2019, de la DGRN; sobre recurso interpuesto contra la calificación del registrador de la propiedad de Ferrol, que denegó una anotación preventiva de embargo sobre un porcentaje (16,66 %) que un determinado deudor «ostentaba» como heredero de una finca registral. En la contestación dada a esta situación la DGRN señala la posibilidad de practicar el embargo sobre los derechos hereditarios que al deudor le puedan corresponder sobre dicha finca, como heredero, y tal y como señala el art. 166.1, párrafo 2.º del Reglamento Hipotecario, en su inciso final⁵²⁷, permitiéndose practicar el embargo no sólo sobre los bienes heredados sino sobre los derechos hereditarios.

3.º Por no cancelar sin fundado motivo alguna inscripción o anotación, u omitir el asiento de alguna nota marginal, en el término correspondiente.

4.º Por cancelar alguna inscripción, anotación preventiva o nota marginal, sin el título y los requisitos que exige esta Ley.

5.º Por error u omisión en las certificaciones de inscripción o de libertad de los inmuebles o derechos reales, o por no expedir dichas certificaciones en el término señalado en esta Ley.

⁵²⁴ Siendo esta responsabilidad civil independiente de la sanción disciplinaria que pueda ser impuesta por el Ministerio de Justicia: destitución o traslado, tal y como se señala en el art. 289 LH.

⁵²⁵ RIVAS TORRALBA, Rafael A., *Anotaciones de Embargo*, Bosch, Valencia, 2008. Pág. 47.

⁵²⁶ Recogiendo criterio ya manifestado por el TS en Sentencia de 4 de junio de 1.993, referida a una subasta en la que únicamente se tasó la parcela, y no la construcción, por no figurar inscrita.

⁵²⁷ “*la anotación se practicará sobre los inmuebles o derechos que especifique el mandamiento judicial en la parte que corresponda al derecho hereditario del deudor*”.

Para poder embargar dichos derechos hereditarios, sería necesario acreditar el fallecimiento de los titulares registrales y presentar la documentación sucesoria que demuestre el carácter de heredero del embargado, tal y como exige el art. 166.1.º del RH⁵²⁸, siendo la Resolución⁵²⁹ del tenor: *“Fallecida una persona sus herederos la suceden en todos sus derechos y obligaciones (artículo 661 del Código Civil), siendo por tanto dichos herederos los que han de concurrir a la liquidación y adjudicación del patrimonio de aquélla (artículos 1051 y siguientes del Código Civil), y, singularmente, si fuera el caso, a la liquidación del patrimonio ganancial del que fuera cotitular (artículos 1396 y siguientes del Código Civil). Por lo que es posible anotar por deudas del heredero bienes inscritos a favor del causante, en cuanto a los derechos que puedan corresponder al heredero sobre la total masa hereditaria de la que forma parte tal bien, si bien para ello resulta imprescindible la acreditación de tal cualidad de heredero”*.

En relación con el alcance económico, una primera aproximación a la cuestión parece indicar que de la dicción de los arts. 72.2 LH⁵³⁰, y 166.3 y 167 RH se deduce que el embargo se practica por una cantidad concreta, siendo ésta el límite de la que en principio responderá el bien embargado.

Sin embargo la cuestión no está exenta de controversia, así aparecen distintas resoluciones y posturas doctrinales cuando ejecutado el bien del deudor se decide si el “sobrante” se pone a disposición del tercer poseedor y de los acreedores que registralmente han anotado sus derechos con posterioridad a otros créditos del ejecutante, o acumulada nueva deuda (en tiempo posterior a las otras anotaciones) puede procederse a su satisfacción con el precio obtenido, en detrimento de los anteriores, y entendemos que vulnerando la protección que debe brindarse a quien actúa fiado en el Registro de la Propiedad.

“La cuestión, en palabras de GARCÍA VILA⁵³¹, tiene una gran importancia práctica, pero al examinar este aspecto quiero señalar solamente que detrás de las dos

⁵²⁸ “Si las acciones se hubieren ejercitado contra persona en quien concurra el carácter de heredero o legatario del titular, según el Registro, por deudas propias del demandado, se harán constar las circunstancias del testamento o declaración de herederos y de los certificados del Registro General de Actos de Ultima Voluntad y de defunción del causante”.

⁵²⁹ DGRN del 31 de enero de 2019, a la que nos estamos refiriendo.

⁵³⁰ Que obliga a que, cuando la anotación tenga su origen en un embargo, se exprese en el mandamiento el importe de la obligación que la hubiera originado.

⁵³¹ GARCÍA VILA, José Antonio, *“El embargo y la titularidad de los bienes embargados”*. Colección Monografías de Derecho Civil, Dykinson, Madrid, 2012, pág. 12.

posiciones doctrinales hay una filosofía o inspiración distinta que, en no poca medida, sirve a los autores para interpretar los textos legales, no lo suficientemente claros. Si la responsabilidad de los bienes embargados está limitada por la cifra de responsabilidad que consta en el Registro de la Propiedad (dado que esta determinación es una de las exigencias para la práctica de la anotación preventiva de embargo), éste puede proporcionar una información fiable al adquirente de los bienes o al prestamista posterior, facilitando así, conforme a su tradicional función, la transmisión de los bienes o la concesión de nuevos préstamos al embargado. Si por el contrario, el hecho de constar la anotación preventiva de embargo sirve solamente para hacer saber al adquirente ulterior la existencia de un embargo, pero no la cifra de que responde el bien, o más exactamente, la cifra máxima que podrá serle exigida al ulterior adquirente con cargo al bien embargado, la transmisión del bien se ve enormemente dificultada, de suerte que el posible comprador hará bien en o no comprar o en aplicar, dada la incertidumbre sobre la responsabilidad, una disminución importante al precio de adquisición.”

Sobre las distintas posturas mantenidas sobre la determinación cuantitativa de la garantía que el embargo ofrece al ejecutante, que serán tres y no las dos expuestas en el párrafo citado de GARCÍA VILA, éstas se encuentran perfectamente reflejadas en la STSJ de Valencia de 7 de Agosto de 2008 (rec. núm. 22/2008), donde reproduciendo en parte la argumentación de Sentencia de la AP de Madrid de 15 de marzo de 2.005, y en su FJ 3º señala:

“Tres posturas podemos enumerar en esta materia:

1.- Restrictiva: Considera que el tercero que adquiere el bien embargado solo debe responder de la cantidad que conste en el Registro de la Propiedad, pudiendo liberar el bien abonando la cantidad que, por principal, intereses y costas consta en la anotación preventiva de embargo, que sirve como tope de responsabilidad que no puede ser superado. La fundamentación de esta doctrina se encuentra en el artículo 72.2 de la Ley Hipotecaria , que obliga, cuando la anotación tenga su origen en un embargo, a que se exprese en el mandamiento la causa que haya dado lugar al mismo y el importe de la obligación que le hubiere originado; en el artículo 166.3 del Reglamento Hipotecario que indica, que en el mandamiento judicial que libre el Juzgado que conozca de la ejecución deberá expresarse el importe del principal y, cuando proceda, de los intereses y costas

que se trata de asegurar; y en el artículo 167 del mismo Reglamento que señala, que cuando se practique la anotación preventiva sobre diferentes bienes se expresará la cuantía del crédito u obligación de la que responden todos ellos o la especial de cada uno, caso de haberse efectuado la distribución⁵³².

2.- *Intermedia*: Entiende que debe diferenciarse según que el derecho que ostente el tercero se haya adquirido antes o después de la expedición por el Registrador de la certificación de cargas, entendiendo que en el primer caso tiene plena eficacia el principio de especialidad y la consecuente concreción de responsabilidad a lo que resulte de los asientos registrales, mientras que en el segundo caso el tercero, que ya conocía que se había abierto la vía de apremio, debía permitir que el acreedor ejecutante pudiese exigir mayor cantidad que la señalada en la anotación preventiva, a tenor de lo que resultase del proceso de ejecución. Este criterio se sustenta fundamentalmente en la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 1941, dictada en un procedimiento del antiguo artículo 131 de la Ley Hipotecaria, donde el Tribunal Supremos entendió que el tercer poseedor no podía ampararse en los principios hipotecarios, en cuanto que al inscribir su derecho de dominio ya estaba ejecutándose la hipoteca y por ello apreció mala fe en la conducta del nuevo propietario que pretendía liberar los bienes hipotecados satisfaciendo exclusivamente la cantidad garantizada con la hipoteca según los asientos registrales⁵³³.

3.- *Extensiva*: Esta corriente entiende que el principio de concreción de responsabilidad no juega en las anotaciones preventivas de embargo, y que, por ello, la responsabilidad a la que se enfrentan los terceros y de la que se beneficia el ejecutante solo debe venir

⁵³² Citando el Tribunal, en apoyo de estos argumentos, “ las sentencias de las de las Audiencias Provinciales de Alicante, de 5 de febrero de 1999, de Baleares, de 18 de abril de 1994, de Barcelona, de 16 de diciembre de 1988, 30 de octubre de 1992 y 6 de mayo de 1998, que también aducen como argumento a su favor el que el acreedor ejecutante no hubiese hecho uso de la facultad de mejorar o ampliar el embargo, de Cádiz, de 1 de febrero de 1995, de Córdoba, de 16 de julio de 1992 y 8 de abril de 1994, de Lugo, de 28 de septiembre de 1995, de Madrid, Sección 13ª, de 12 de febrero de 1996, de Zaragoza, de 10 de noviembre de 1992 y 20 de julio de 2000”.

⁵³³ Si bien, y como el mismo Tribunal señala, este criterio no ha tenido continuación en sucesivas sentencias, y no debe ser extensible hacia la anotación preventiva de embargo, tanto por las especialidades del supuesto de hecho que se presentaba, como por la diferente naturaleza jurídica de la hipoteca y la anotación de embargo, pues en el procedimiento hipotecario la extensión de la nota marginal, que practica el Registrador tras expedir la certificación de cargas, advierte a los terceros sobre la ejecución que se lleva a cabo y sobre el incumplimiento de la obligación garantizada con la hipoteca, mientras que la propia anotación preventiva de embargo anuncia el incumplimiento de un crédito y el inicio de un proceso de ejecución, sin que por ello la expedición de la certificación de cargas, al iniciarse la vía de apremio, pueda equipararse a estos efectos.

delimitada por elementos ajenos al Registro como es el resultado del proceso de ejecución. Quienes la sostienen rechazan toda asimilación de la anotación preventiva de embargo con la hipoteca y con los principios que fija la ley para el citado derecho real de garantía, y defienden que los principios que se derivan de la Ley de Enjuiciamiento civil EDL 2000/77463 , al regular el embargo, son totalmente ajenos al principio de concreción de responsabilidad, y, por último, advierten de las graves consecuencias a que podría llevar la tesis de entender que solo una parte del valor del bien es la que queda afectada por el embargo....

Esta polémica creemos que ha sido zanjada definitivamente al determinar la nueva Ley de Enjuiciamiento Civil que "cuando el propietario del bien hipotecado fuera el propio deudor, el precio del remate, en la cuantía que exceda de la cobertura hipotecaria, se destinará al pago de la totalidad de lo que se deba al ejecutante por el crédito que sea objeto de la ejecución, una vez satisfechos, en su caso, los créditos inscritos o anotados posteriores a la hipoteca y siempre que el deudor no se encuentre en situación de suspensión de pagos, concurso o quiebra" (artículo 692.1, párrafo segundo); en conclusión, en ausencia de terceros la garantía de la hipoteca se extiende a la totalidad de la deuda, aunque exceda de la garantía fijada en el Registro."

Así el Tribunal, adhiriéndose a la teoría extensiva, concluye advirtiendo que el tercer poseedor debe soportar todas las responsabilidades que se deriven del proceso de ejecución. Vendría a reforzar esta postura, o no⁵³⁴, el hecho de que, en los bienes no inmatriculados, al no existir anotación, no existiría límite a la hora de satisfacer la deuda con la ejecución del bien realizada.

Sin embargo, y atendiendo a la particularidad del procedimiento de recaudación, entendemos que esta cuestión sobre el alcance del embargo choca frontalmente con un límite a dicha extensión, y éste es el del crédito que origina la anotación. Así, y siguiendo a RODRÍGUEZ SERRANO "Se discute si el alcance del embargo puede extenderse a

⁵³⁴ Toda vez que se puede entender son casuísticas distintas.

conceptos que deriven, que <<emanen>> de dicho crédito, pero no parece que pueda admitirse que alcance a créditos distintos⁵³⁵.”

En conclusión, y en mi opinión, en los supuestos en que los nuevos devengos se refieran a intereses o costas que traigan causa del principal anotado sí procederá la aplicación de la teoría expansiva argumentada, pero cualquier nueva deuda acumulada al procedimiento, aunque se trate de pagos sucesivos por el mismo concepto, exige un nuevo procedimiento, con distinta providencia de apremio⁵³⁶, y si bien el RGR permite la acumulación de deudas en un mismo expediente (art. 75.3), ello conllevaría a una acumulación de ejecuciones (teniendo la misma un alcance meramente procedimental), y no a una ampliación de la ejecución, minusvalorando así los derechos de quienes gozan de prioridad registral.

⁵³⁵ RODRÍGUEZ SERRANO, Pedro, “Alcance del Embargo anotado. Especial referencia al apremio administrativo”, *Actualidad Civil* núm. 1, quincena del 1 al 15 de enero de 2.009. Tomo 1. 2009, págs. 8 a 27.

⁵³⁶ Y así se había pronunciado claramente la DGRN, en resolución de 22 de octubre de 1.996, antes de la promulgación de la nueva LEC: “*Siendo la providencia de apremio, el acto que fundamenta jurídicamente el procedimiento de ejecución, es obligado reconocer que dicho procedimiento ha de quedar delimitado por la deuda que motiva esa providencia, (...). Cada providencia de apremio deberá dar lugar a un procedimiento diferenciado (...), pues sólo así se garantizan tanto los derechos de los propios ejecutados (por ejemplo, el derecho de oposición previsto en el art. 103) como los de los terceros (clarificación sobre la procedencia de una eventual tercería de mejor derecho; cfr. arts. 172 y siguientes del Reglamento General de Recaudación) (...) tratándose de la adjudicación a favor de la Seguridad Social, la misma sólo podrá hacerse en pago del propio crédito perseguido en el expediente, esto es, del que se detalló en la providencia de apremio inicial y determinó el embargo trabado (art. 162 del Reglamento), sin tomar en consideración esos otros eventuales créditos de la Seguridad Social contra el deudor no incluidos en la providencia de apremio, pues en otro caso, si bien la inscripción de la adjudicación no podría negarse so pretexto del incumplimiento del art. 162 del Reglamento, toda vez que la calificación registral de los documentos administrativos no puede extenderse a la valoración de la legalidad intrínseca del acto documentado (cfr. arts. 90 del Reglamento Hipotecario) y 57 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común) , s í h a b r á de denegarse la cancelación de las cargas posteriores en tanto no se acredite el depósito a favor de los titulares respectivos de la diferencia entre el precio del remate y el importe de la deuda (más recargos y costas), que motivó la providencia de apremio y en cuya garantía se trabó el embargo ejecutado por la Seguridad Social”.*

3.2.5.- El embargo de intereses, rentas y frutos de toda especie

En cuanto a la naturaleza, descripción y calificación de los frutos, resulta inexcusable acudir a la clasificación que de los mismos contiene el CC, arts. 354 y 355, donde se numeran tres categorías:

1. Frutos naturales: las producciones espontáneas de la tierra, y las crías y demás productos de los animales.
2. Frutos industriales: los que producen los predios de cualquier especie a beneficio del cultivo o el trabajo.
3. Frutos civiles: el alquiler de los edificios, el precio de arrendamiento de tierras y el importe de las rentas perpetuas, vitalicias u otras análogas.

De los bienes que se enumeran en el artículo 89 del Reglamento General de Recaudación, y desde un punto de vista práctico, son aquellos expedientes que se refieren al embargo de alquileres los que más significación alcanzan en el ámbito de las haciendas locales, así, y para este supuesto, el procedimiento se ejecutará mediante notificación de la diligencia de embargo al inquilino, que desde ese momento estará obligado a depositar mensualmente las cantidades que abone por este concepto en la cuenta señalada por la recaudación municipal⁵³⁷.

De las obligaciones que corresponden al obligado desde la recepción de la notificación de la diligencia de embargo da cuenta la Resolución del TEAC de 28 de junio de 2018, que deriva la obligación de pago hacia el inquilino que dejó de ingresar la renta tras recibir notificación del cambio de titularidad en la propiedad del local, así en su FJ 2º señala como conclusión:

- “Incluso en el supuesto de que por parte de la obligada a cumplir con la diligencia de embargo se hubiera acreditado de manera indubitada el cambio de titularidad del inmuebles que tenía arrendado, incumplió la orden de embargo y, para la defensa del

⁵³⁷ Al objeto de poder analizar las consecuencias que el embargo provoca en la situación del pagador, resulta de interés la SAP de Madrid de 24 Mayo de 2018 (rec. núm. 87/2018), donde se desestima la demanda, por falta de legitimación activa de la mercantil arrendadora, toda vez que el Tribunal entiende que la existencia de un embargo de las rentas a favor de la Administración tributaria priva a la arrendadora de legitimación para reclamarlas.

interés del tercero, sólo existe como vía legal la interposición de la correspondiente tercería que suspende el procedimiento de apremio hasta tanto sea resuelta.

-La responsabilidad que se declare de acuerdo con el artículo 42.2.b) de la LGT tiene como presupuesto de hecho el incumplimiento de la diligencia de embargo mediando culpa o negligencia en el sentido apuntado por el artículo 1104 del Código Civil y recoge el TEAC en resolución 23.07.2015 RG 5469-13.

El incumplimiento de la orden de embargo en los términos exigidos por el artículo 76.5 del RGR constituye la omisión del artículo 1.104 CCivil.

-No puede exigirse como tercer requisito que se acredite por parte de la Administración tributaria que los importes no retenidos en cumplimiento de la diligencia de embargo han ido a parar al deudor principal. Esta cuestión tendrá relevancia en el procedimiento de tercería que se plantee, pero no en la declaración de responsabilidad en el que lo que interesa es si se ha incumplido la diligencia de embargo por culpa o negligencia.

Por todo lo anterior, se finaliza solicitando de este TEAC que dicte resolución estimatoria del presente recurso extraordinario de alzada manifestándose en contra del criterio mantenido por el TEAR de Galicia y que confirme los argumentos expuestos por este Departamento de Recaudación en el sentido de establecer como criterio que:

No le corresponde al obligado a cumplir una diligencia de embargo decidir sobre las consecuencias que, para tal cumplimiento, tenga cualquier modificación que se produzca respecto del deudor principal o de la relación que mantiene con él, de tal modo que la única actuación que le cabe hacer y a la que además es la obligado es la de comunicar esa modificación a la Administración Tributaria.

Del mismo modo, la actuación unilateral del obligado a cumplir una diligencia de embargo alterando cualquiera de los elementos de ese cumplimiento, mediando culpa o negligencia, constituye el supuesto de hecho de la declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.2.b) LGT de la Ley 58/2003, General Tributaria, con independencia de cualquier otra consideración incluida la del cambio de titularidad del crédito que el deudor principal tenga respecto de él.”

Es importante no descuidar la notificación del embargo practicado al cónyuge, a no ser que tengamos la absoluta certeza de que el régimen matrimonial es el de separación

de bienes, toda vez que el artículo 1347.2 del Código Civil establece que son gananciales las rentas y frutos⁵³⁸ que se obtengan tanto de bienes privativos como gananciales.

Y aunque el tema de la posibilidad del embargo del IVA ya fue tratado anteriormente en esta obra⁵³⁹, reflejaremos aquí, por su procedencia con el supuesto que nos ocupa, la Resolución del TEAC de 8 de junio de 2015, que en su punto tercero afirma: “*Uno. Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.*”.

A la vista de lo anterior, el cliente (arrendatario) del consultante (arrendador) estaría obligado a satisfacer un importe integrado, a su vez, por dos cantidades:

- *Una cantidad, en concepto de pago por la prestación del servicio de arrendamiento.*
- *Otra cantidad, en concepto de cuota repercutida de impuesto sobre el valor añadido sobre el arrendamiento.*

Por lo tanto, el crédito del consultante (arrendador) respecto del arrendatario engloba ambas cantidades y, en consecuencia, se considera que el embargo del crédito se debe entender referido a la totalidad de las cantidades a satisfacer por el cliente, incluyendo la cuota repercutida de impuesto sobre el valor añadido.”

Ya en otro ámbito de actuaciones, y en el caso de que lo que pretendiésemos embargar fueran derechos de autor, estos tendrán la consideración de salarios⁵⁴⁰, por lo que resultarán de aplicación los límites impuestos al embargo de tales retribuciones, recogidos en el art. 607 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

⁵³⁸LÓPEZ DÍAZ delimita el concepto de frutos a: “*los naturales, industriales o civiles, que estén manifiestos o nacidos, los cuales se embargarán independientemente de la traba del bien que los genera.* “creando de manera muy acertada cierta polémica al señalar que “*...una vez que los frutos hayan sido separados de los bienes que los producen, creemos que pierden tal condición y deberán embargarse como bienes muebles*”. LÓPEZ DÍAZ, Antonio, *La Recaudación de Deudas Tributarias en Vía de Apremio*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1992, pág. 327.

⁵³⁹ Vid. El embargo de créditos, efectos y valores realizables a corto plazo.

⁵⁴⁰ El artículo 53 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, establece que: “*Los derechos de explotación correspondientes al autor no son embargables, pero sí lo son sus frutos o productos, que se considerarán como salarios, tanto en lo relativo al orden de prelación para el embargo, como a retenciones o parte inembargable*”.

Cuando los bienes trabados se correspondan con rentas obtenidas del desarrollo de actividades comerciales, industriales o agrícolas, y se observe que la dirección de la actividad no es la adecuada, y esté en peligro la solvencia del deudor, la Administración actuante⁵⁴¹, previa audiencia del titular del negocio u órgano de administración de la entidad, podrá acordar el nombramiento de un funcionario que ejerza de administrador⁵⁴² o que intervenga en la gestión del negocio en la forma que reglamentariamente se establezca, fiscalizando previamente a su ejecución aquellos actos que se concreten en el acuerdo administrativo.

El apartado 4 del art. 89 RGR establece la necesidad de notificar a la entidad aseguradora el embargo de las indemnizaciones que correspondan en caso de siniestro, lo cual resulta obvio, de igual manera que sólo podrá incurrir la misma en uno de los supuestos tipificados en el art. 42 LGT, donde se trata los que dan origen a una derivación de responsabilidad solidaria en la deuda, en caso de incumplir con esta obligación de ingreso, si previo al mismo fue notificada de esta obligación.

⁵⁴¹ Ha resultado infructuosa la búsqueda de supuestos de esta situación acaecidos en una Administración Local, fuera de los referidos a las actuaciones de los administradores en los procedimientos concursales.

⁵⁴² La LEC contiene y regula en sus arts. 630 a 633 la figura del administrador judicial, indicando los supuestos en los que procede la designación del mismo, y cuáles son sus funciones.

3.2.6.- El embargo de establecimientos mercantiles e industriales

Según señala RODRÍGUEZ ALONSO ⁵⁴³ el embargo de establecimientos mercantiles se configura en el ámbito tributario desde una visión unitaria de los diversos elementos afectados al fin social de la empresa, tales como los derechos de propiedad, el propio derecho de cesión del contrato de arrendamiento, la mercadería, maquinaria, etc., aliviando los inconvenientes que tendría el embargo individualizado de todos ellos, atendiendo no sólo a la diversidad del régimen jurídico de la traba, sino y también, a cuanto a su enajenación.

Ahondado en el mismo concepto, LOPEZ DÍAZ dice que: *“por embargo de establecimientos mercantiles e industriales hay que entender el que se lleve a cabo sobre la mayoría de los bienes y derechos afectos a dicha actividad*⁵⁴⁴. “

Esta actuación se inicia con la personación de los funcionarios de recaudación en el establecimiento industrial o en el domicilio social de la empresa⁵⁴⁵, que deberán hacer constar mediante diligencia relación de los bienes trabados, o la imposibilidad de la misma, atendiendo siempre al principio de proporcionalidad, que en este caso debe relacionarse con la naturaleza de los bienes trabados y su posible distribución en lotes en la enajenación.

Entre los bienes que se incluyen en esta clase de embargo el RGR⁵⁴⁶ cita:

- a) Derecho de cesión del contrato de arrendamiento del local del negocio, si este fuese arrendado, y las instalaciones, en cuyo caso la diligencia de embargo deberá también notificarse al arrendador, que podrá ejercitar las actuaciones previstas en la ley, tales como desahucio, tanteo y retracto o rescisión contractual, en su caso. Uno de los problemas que normalmente se plantea es que el derecho de traspaso debe estar constituido mediante escritura pública,

⁵⁴³RODRIGUEZ ALONSO, Bernardo, “Análisis del artículo 90 del RGR”, en APARICIO PÉREZ, Antonio (Coordinador), *Comentarios al Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, especial referencia a la Administración Local*, La Ley, Madrid, 2006, pág. 660.

⁵⁴⁴LÓPEZ DÍAZ, Antonio, *La Recaudación de Deudas Tributarias en Vía de Apremio*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1992, pág. 325.

⁵⁴⁵Sobre la entrada en el local consultar esta misma obra en el apartado Normas en el desarrollo de los embargos.

⁵⁴⁶Art. 90.

cuya inscripción registral no es obligatoria, cupiendo a la Recaudación proceder a la inscripción⁵⁴⁷.

- b) Derechos de propiedad intelectual e industrial. EL embargo de los derechos de autor debe ser tramitado con las limitaciones establecidas para el embargo de salarios⁵⁴⁸, y el embargo de los derechos de propiedad industrial, entre ellos la marca⁵⁴⁹, debe realizarse en la Oficina de Patentes y Marcas.
- c) Utillaje, máquinas, mobiliario, utensilios y demás instrumentos de producción y trabajo.
- d) Mercaderías y materias primas.
- e) Posibles indemnizaciones.

Una vez redactada la diligencia se practicará notificación de la misma al deudor, y al arrendador⁵⁵⁰, con la advertencia de que se anotará dicho embargo en el Registro de Bienes Muebles⁵⁵¹.

Con carácter excepcional, el Órgano de Recaudación podrá adoptar las medidas de precintado del local hasta la enajenación de los bienes embargados, o el nombramiento de un administrador de los bienes⁵⁵². Para la adopción de estas medidas contempladas en el art. 170 de la LGT y 90 del RGR es necesaria resolución que motive su adopción, en la que deben figurar los motivos por lo que se adopta la misma, siendo conveniente con

⁵⁴⁷ Puede ocurrir, incluso, que la finca esté todavía inscrita a titular anterior al actual, como es el caso que se contempla en la Resolución de la DGRN de fecha 18 de octubre de 2005, donde se presenta mandamiento ordenando anotación preventiva de embargo sobre un derecho de traspaso. El Registrador suspende la anotación por aparecer la finca inscrita a favor de entidad distinta del demandado y no figurar inscrito derecho alguno a favor de la entidad demandada. Por su parte, la Dirección General, al estar la finca inscrita a nombre de persona distinta de la deudora, y de acuerdo con el principio de tracto sucesivo, confirma la calificación, debiendo lograrse primero, para poder practicar la anotación, la previa inscripción del arrendamiento del que se derive el eventual derecho de traspaso. Ello sin perjuicio de la facultad del titular de cualquier derecho real, aplicable por analogía al acreedor, de que pueda solicitar la inscripción de su derecho, de acuerdo con el artículo 7.2 L.H. y 105 y 140.3 del Reglamento.

⁵⁴⁸ Incurrir en error, a nuestro juicio, el RGR cuando incluye el embargo de derechos de autor en el artículo 90 RGR, toda vez que como ya hemos visto en el epígrafe anterior, el artículo 53 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, establece que: *“Los derechos de explotación correspondientes al autor no son embargables pero sí lo son sus frutos o productos, que se considerarán como salarios, tanto en lo relativo al orden de prelación para el embargo, como a retenciones o parte inembargable”*.

⁵⁴⁹ La American Marketing Association (AMA) define la MARCA (brand) como un nombre, término, diseño, símbolo o cualquier otra característica que identifica el producto o servicio de un vendedor y los diferencia de otros vendedores.

⁵⁵⁰ Como añadido que hace el art. 90 RGR al art. 76.3 LGT.

⁵⁵¹ En la sección tercera, de maquinaria industrial, establecimientos mercantiles y bienes de equipo.

⁵⁵² Que a diferencia de en otras situaciones, como por ejemplo la vista en el capítulo anterior referida al embargo de rentas y frutos, deberá ostentar la condición de funcionario.

carácter previo a la resolución la audiencia al deudor.

Si bien esta modalidad de embargo es poco practicada en la esfera de la Administración Local, sí debemos comentar como particularidad de la misma que es habitual acudir a la adjudicación directa, prevista en el artículo 172 LGT, si los bienes aprehendidos tienen la condición de perecederos y no pudieran “soportar” los tiempos ineludibles de la subasta. En cualquier caso, dicha enajenación deberá realizarse siguiendo las normas contenidas en el Reglamento General de Recaudación.

3.2.7.- El embargo de metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería y antigüedades

La práctica de este embargo es residual en la esfera de los tributos locales, requiriendo en todo caso ayuda externa al Ayuntamiento⁵⁵³, por lo especial de los conocimientos que la realización del mismo requiere, y por qué para su práctica suele ser necesaria la entrada en el domicilio del deudor⁵⁵⁴.

Es corriente en este tipo de trabas, dentro de la limitación señalada, que el deudor no pueda aportar título sobre los bienes, y tratándose éstos de bienes muebles, resulta de aplicación lo dispuesto en el art. 448 CC, donde: *“El poseedor en concepto de dueño tiene a su favor la presunción legal de que posee con justo título, y no se le puede obligar exhibirlo”*.

La regulación de esta práctica se encuentra en el artículo 91 del RGR, y como particularidad señalar que en el supuesto de que enajenásemos bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español la adjudicación se realizaría directamente a la Hacienda Pública, conforme al procedimiento señalado en el artículo 109 del Reglamento General de Recaudación.

⁵⁵³Tanto para el peritaje, como para el depósito y subasta de los bienes.

⁵⁵⁴ Recordando lo dispuesto en el art. 169.4 LGT, donde se establece que se embargarán en último lugar aquellos bienes para cuya traba sea necesaria la entrada en el domicilio del obligado tributario.

3.2.8.- El embargo de los restantes bienes muebles y semovientes

El Código Civil⁵⁵⁵ delimita de forma negativa el concepto de bienes muebles al señalar que son aquellos susceptibles de apropiación no comprendidos en el capítulo dedicado a los bienes inmuebles, y en general todos los que se pueden transportar de un punto a otro sin menoscabo de la cosa inmueble a que estuvieren unidos.

En cuanto a su traba, el art. 92 RGR establece que el embargo de estos bienes se materializa mediante personación en el domicilio del obligado al pago, o del lugar donde se encuentren los bienes a trabar, redactando en diligencia el resultado de las actuaciones, que deberá ser notificada al deudor, así como al resto de los interesados en el procedimiento,

Una vez dictada la diligencia se practicará notificación de la misma al deudor, con la advertencia de que se anotará dicho embargo en el Registro de Bienes Muebles.

En el supuesto de que el embargo se refiera a automóviles, camiones, motocicletas, embarcaciones, u otros vehículos, se notificará la diligencia de embargo al deudor, con requerimiento de que ponga el bien embargado, con documentación y llaves, a disposición del órgano de recaudación⁵⁵⁶. Si solicitada la anotación del embargo en el Registro de Bienes Muebles éste ha sido denegado por existir una reserva de dominio hacia una mercantil⁵⁵⁷, se deberá remitir oficio a la financiera para que informe sobre el estado del mismo, y en el caso de que se haya pagado en su totalidad, debe requerírsele para que remita solicitud de cancelación del leasing y lo comunique al Ayuntamiento, al objeto de poder realizar la traba. A estos efectos, de graduación de los límites del embargo en vehículos, es importante la Resolución de 18 de febrero de 2021, de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, que se aparta del criterio del Registro de la Propiedad que denegó un embargo sobre dos vehículos, atendiendo al argumento de que: “ *Una vez consultada la base de datos de la Dirección General de Tráfico, el vehículo tiene anotada la baja temporal, por lo tanto, no se pueden llevar a cabo ningún acto registral sobre él (Artículo 7.3 de la Ley 28/1998, de 13 de julio, de Venta a Plazos de Bienes Muebles y*

⁵⁵⁵Art. 335.

⁵⁵⁶ En el plazo de cinco días.

⁵⁵⁷ Como consecuencia de un contrato de leasing.

artículos 6 y 11.4.^a de la Orden de 19 de julio de 1999 por la que se aprueba la Ordenanza para el Registro de Venta a Plazos de Bienes Muebles, Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de fecha 27 de enero de 2000, Convenio entre la Dirección General de Tráfico y la Dirección General de los Registros y del Notariado de fecha 10 de mayo de 2000 e Instrucción de fecha 3 de diciembre de 2002). El defecto consignado tiene carácter de subsanable. Matr. (...) Bast. (...) (DGT)”. Frente a tal Criterio la Dirección General de Seguridad Jurídica argumenta, en su FJ 5, que: “la baja provisional en el Registro de Tráfico no puede tener la transcendencia de destruir la presunción de legitimación registral. No hay ningún precepto legal ni reglamentario que así lo determine, siendo además instituciones distintas, pues –como así se reconoce en el convenio entre ambas instituciones– la competencia en materia de aptitud para circulación del vehículo corresponde al registro administrativo, mientras que la atribución de la titularidad jurídica corresponde al registro jurídico, esto es, al Registro de Bienes Muebles”.

Transcurrido el plazo otorgado para la puesta a disposición del vehículo sin que el deudor haya cumplido con las condiciones del requerimiento, se remitirá solicitud al Sr. Alcalde para que ordene a la policía municipal la traba del bien, y su traslado a las dependencias previstas para estos fines, y se continuarán con las actuaciones de embargo en relación con otros bienes o derechos propiedad del deudor.

En la esfera municipal son pocos los municipios que practican esta traba, en parte porque son escasas las actuaciones de esta naturaleza concluidas cuyo resultado económico resarza de los gastos derivados de la realización de la subasta⁵⁵⁸, a lo que añadiremos el problema ya comentado de que muchos ayuntamientos no cuentan con personal suficientemente formado para realizar estas actuaciones.

Es importante señalar que cuando los bienes estén inscritos en un registro hay que proceder a la anotación del embargo realizado, mediante mandamiento dirigido al mismo, tal y como se ordena en el artículo 92.3 RGR.

El Registro de Bienes Muebles es un Registro llevado por los Registradores de la

⁵⁵⁸Con frecuencia el valor del automóvil ni siquiera cubrirá los gastos de depósito y las costas necesarias para la celebración de la subasta, y si bien no debemos menospreciar el valor ejemplarizante que tienen las actuaciones de la recaudación ejecutiva en el conjunto de los contribuyentes, no debemos olvidar que la propia LGT, art. 169.5, señala como límite del embargo la traba de aquellos bienes a cuya ejecución se le suponga un coste superior al obtenido de la misma.

Propiedad y Mercantiles, bajo la dependencia del Ministerio de Justicia, que tiene por objeto la publicidad de la propiedad, así como de las cargas y gravámenes que pesan sobre estos bienes muebles, incluyéndose, también, las condiciones generales de la contratación.

Para la valoración de los vehículos, sin necesidad de contratar un perito, la Recaudación puede acudir a revistas especializadas, o a la Orden Ministerial que con carácter anual se aprueba a efectos de la liquidación en los impuestos que a continuación se enumeran, siendo el referente para el ejercicio 2021 la Orden HAC/1275/2020, de 28 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte⁵⁵⁹.

Conforme a la Disposición adicional única del RD 1828/1999 de 3 de diciembre, el Registro de Bienes Muebles se estructura en 6 secciones:

1. Sección de Buques y Aeronaves: Aquí se inscriben las hipotecas navales, compraventas, leasing y cualesquiera contratos, anotaciones de embargo y demás gravámenes sobre buques y aeronaves.
2. Sección de Automóviles y otros Vehículos de Motor: Es la Sección donde se inscriben las ventas a plazos, leasing, renting y cualesquiera contratos, anotaciones de embargo y demás gravámenes sobre automóviles y vehículos de motor.
3. Sección de Maquinaria Industrial, establecimientos mercantiles y Bienes de equipo: Aquí se inscriben las hipotecas mobiliarias sobre maquinaria industrial o establecimientos mercantiles, así como las anotaciones de embargo y otros gravámenes sobre tales bienes.
4. Sección de garantías reales: En ella se inscriben las hipotecas mobiliarias y prendas sin desplazamiento sobre derechos de propiedad industrial e intelectual.
5. Sección de otros bienes muebles registrables: Aquí se incluyen los contratos y los gravámenes sobre otros bienes, como títulos de valores nominativos,

⁵⁵⁹ En cumplimiento de lo dispuesto en el art. 57.1. c) y h) LGT, que indica que estas valoraciones se realizaran conforme a su precio en el mercado o al valor declarado en otras transmisiones del mismo bien.

participaciones sociales, licencias de pesca u otros de carácter administrativo susceptibles de transmisión.

6. Sección del Registro de Condiciones Generales: En ella se depositan las condiciones generales y se inscriben las sentencias judiciales que les afectan.

Un supuesto particular de los bienes que se encuadran entre los de este grupo, es el que se refiere al embargo de las tarjetas de transporte, que tienen un importante valor económico⁵⁶⁰. La identificación de las tarjetas se realizará en la Dirección General de Industria de la Consejería que corresponda, en la Comunidad Autónoma.

Para su enajenación, la Ley permite que los bienes trabados se distribuyan en lotes, lo que facilitará su venta, recomendando que formen parte del mismo lote aquellos bienes que estén gravados con una hipoteca u otra carga de naturaleza real.

⁵⁶⁰ Y sobre las que el TEAC determinó, en Resolución de 22 de enero de 2004, que tienen la consideración de bienes muebles al objeto de su embargo, y que como tales pueden ser objeto de traba, si bien con las limitaciones que la Ley de Enjuiciamiento Civil observa con respecto a determinados bienes, al objeto de impedir que la ejecución forzosa destruya por completo la vida económica del ejecutado, poniéndose en peligro su subsistencia personal y la de su familia.

3.2.9.- El embargo de créditos, efectos, valores, y derechos realizables a largo plazo

El artículo 169.3 de la LGT señala que, a esta finalidad, se entiende que un crédito, efecto, valor o derecho es realizable a largo plazo cuando, a juicio del órgano de recaudación, se precisen más de seis meses para su realización.

Tampoco es frecuente la traba de este tipo de recursos, limitándose en la práctica a la enajenación de depósitos a plazo fijo del deudor, o a la de planes de pensiones.

En el primer supuesto planteado, el procedimiento consiste en que, una vez notificada la diligencia a la entidad de depósito, ésta tomará nota del embargo (que comunicará a la Administración actuante), trasladando el dinero a la cuenta asignada por el Ayuntamiento a su vencimiento.

Como señalamos cuando hicimos mención a ellos, en el embargo de salarios, estarían en este orden de prelación los planes de pensiones. Así, el artículo 8 del Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Planes y Fondos de Pensiones, establece que los derechos consolidados del partícipe en un plan de pensiones no podrán ser objeto de embargo, traba judicial o administrativa, hasta el momento en que se cause el derecho a la prestación o en que se hagan efectivos en los supuestos de enfermedad grave o desempleo de larga duración⁵⁶¹. La constitucionalidad de la norma que decreta esta “inembargabilidad” entendiéndola referida a la efectividad o momento temporal en que se produce la ejecución de la traba realizada, ha sido refrendada en STC 88/2009, FJ 2º, donde: *“La inembargabilidad de los derechos consolidados de los planes de pensiones se sustenta, primero, en la naturaleza propia o configuración legislativa singular de los derechos consolidados dentro del régimen jurídico sistemático y coherente de los planes y fondos de pensiones. En efecto, la indisponibilidad de los recursos de los partícipes en los planes de pensiones –las*

⁵⁶¹ Pero esa indisponibilidad del dinero para el acreedor no significa que no se pueda anotar preventivamente el embargo, tal y como pone de relieve la STSJ de Madrid de 25 enero 2018 (rec. núm. 486/2017), que en su FJ 3º señala: *“Resultaba así perfectamente posible embargar los derechos consolidados del plan de pensiones del actor con la única salvedad de esperar a que se causase el derecho a la prestación o concurriesen los supuestos de enfermedad grave o desempleo de larga duración previstos legalmente”*. En el mismo sentido se manifiesta el artículo 93 del RGR.

llamadas restricciones a la movilización de los derechos consolidados— está legalmente definida por el art. 8.7 LPFP y los artículos 10.3 y 20.1 del Reglamento de planes y fondos de pensiones. En consecuencia, no puede acogerse la tesis del Auto de planteamiento de la presente cuestión, según la cual «los derechos consolidados constituyen un activo patrimonial... y como tal susceptible de embargo». Aunque es indudable que el derecho consolidado de un partícipe en un plan de pensiones puede valorarse en dinero, el partícipe no puede a voluntad ni enajenar ni gravar ni rescatar tal derecho porque la Ley lo prohíbe.»

Una vez notificada la diligencia de embargo a la entidad depositaria ésta tiene un plazo de diez días para comunicarnos la toma de razón, estando en la obligación de advertir al Ayuntamiento del movimiento del capital plan de pensiones a otra gestora, a la que también debe comunicar el embargo, actuación que debe justificar, y que de no hacerlo podría ponerles en la posición de responsables solidarios de la deuda.

Exige la práctica de estos embargos de derechos y valores que cuando realicemos la traba de participaciones en las que los socios tengan derecho de adquisición preferente notifiquemos la diligencia de embargo a la sociedad, y al resto de los socios. Cuando el embargo se practique sobre cuotas de participación de bienes proindiviso, se notificará la diligencia al resto de condominios.

LA ENAJENACIÓN

4.1. El depósito de los bienes embargados

Según RODRÍGUEZ ALONSO⁵⁶² en tanto que el embargo, hasta este momento, constituye una traba formal o abstracta sobre los bienes que constituyen su objeto, el depósito representa la ejecución material de la aprehensión de los mismos, siendo su naturaleza y el objetivo que se pretende proteger el patrimonio del deudor (y por ende el de la AAPP), así se expresa la Audiencia Provincial de León, en Auto de 29 de julio de 2005 (rec. núm. 192/2005) *"la constitución de depósito no ha de verse como una medida cautelar sino como la garantía de un embargo ya trabado, al modo de cómo se regula esta figura en los artículos 621 y siguientes de la LEC, de manera que lo que cabe valorar, al momento de su adopción o rechazo será la idoneidad del depósito como aval de la posición obtenida por el ejecutante en relación con los bienes del ejecutado, es decir, valorar su utilidad o conveniencia como garantía del derecho de crédito del ejecutante, algo que, en el presente caso, se muestra evidente pues, embargados los derechos que el ejecutado tiene sobre un vehículo, es manifiesto el interés que el ejecutante ha de tener en que el vehículo no se deteriore por su uso pues ha de ser pacífico que el significado económico de cualquier derecho sobre el mismo dependerá de su buen estado de conservación, a cuya consecución se orienta la garantía en que consiste el depósito."*

Así, el órgano de recaudación que tramité el expediente administrativo de apremio designará el lugar en que dichos bienes⁵⁶³ deben ser depositados hasta su realización, de acuerdo con los criterios que a este objeto marca el artículo 94 del RGR.

⁵⁶²RODRIGUEZ ALONSO, Bernardo, "Análisis del artículo 94 del RGR", en APARICIO PÉREZ, Antonio (Coordinador), *Comentarios al Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, especial referencia a la Administración Local*, La Ley, Madrid, 2006, pág. 678.

⁵⁶³Lógicamente nos estamos refiriendo siempre en este apartado del depósito de bienes muebles, la traba de bienes inmuebles, atendiendo a la naturaleza de los mismos, no exige de estos comentarios.

Llegado el momento de ser dictada la diligencia de embargo sobre aquellos bienes que estuvieran consignados en una entidad de crédito, donde se presupone seguridad y solvencia, no se procederá al traslado de los mismos.

En el resto de los supuestos el depósito de los bienes se realizará en los locales que a este fin destine el Ayuntamiento, que deben reunir las condiciones adecuadas de seguridad, o bien en los que se consideren más apropiados de otras administraciones o de terceros dedicados a esta actividad⁵⁶⁴, e incluso en las instalaciones o el domicilio del propio deudor⁵⁶⁵, sin que pueda negarse a ello, y quedando sujeto a las responsabilidades que como depositario adquiere⁵⁶⁶. Como se puede observar esto supone una auténtica subordinación de la voluntad del deudor al órgano recaudador, en iguales condiciones que se producen en el supuesto del depósito de los bienes en las entidades de crédito, para éstas.

Cuando el almacenamiento se realice fuera de los locales que el Ayuntamiento disponga para este fin, las relaciones entre la Administración tributaria y el depositario se regirán supletoriamente conforme a lo dispuesto en el RGR por la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas⁵⁶⁷.

Por su parte el depositario está obligado a la custodia y conservación de los bienes, y cuando sean necesarias actuaciones que excedan de estas tareas, como ocurre en el caso de los administradores, el nombramiento deberá incluir qué actuaciones exigen permiso previo del órgano de recaudación. El administrador tendrá, así mismo, la obligación de rendir las cuentas que le sean ordenadas por el órgano de recaudación, y de cumplir con las indicaciones que éste le realice, y que tengan por objeto la mejor administración y conservación de los bienes⁵⁶⁸. La obligación de no destinar la cosa depositada a uso propio y de no permitir el uso ajeno de la misma viene regulada en el art. 1767 CC. Como es lógico entender, el depositario tendrá derecho a que se le remunere por su trabajo aún en

⁵⁶⁴ Como, por ejemplo, cuando son necesarias instalaciones de frío para la conservación de productos perecederos.

⁵⁶⁵ En este caso deberán adoptarse las medidas necesarias para el precinto o seguridad de los bienes.

⁵⁶⁶ A estos efectos es importante resaltar la responsabilidad a la que queda sujeto por la pérdida o deterioro del bien depositado, cuando aquélla o éste se produzca por su culpa (art. 1766 CC). En cuanto a la pérdida de la cosa depositada, se ha de presumir, salvo prueba en contrario, que ha sido por culpa del depositario, y no por caso fortuito (art. 1766 en relación con el 1183 del Código Civil).

⁵⁶⁷ En cuyo caso las actuaciones que se realicen dejarán de ser actos unilaterales de la AAPP, y pasará a tenerse en cuenta la voluntad del depositario.

⁵⁶⁸ Art. 627 LEC.

el supuesto de que el procedimiento de ejecución sea revocado, y se anule parcial o totalmente el procedimiento administrativo de apremio, si bien esta cuestión ha tenido que ser refrendada por los tribunales, así STS Tribunal Supremo de 8 de junio de 2011 (rec. núm. 2178/2007) donde se reconoce el derecho del depositario a ser compensado por la AAPP, por los gastos de traslado y depósito de un vehículo, pese a que posteriormente fuera sobreseída la causa, debiendo dirigirse en su pretensión a la Administración y no al propietario como ésta pretendía.

El incumplimiento de estas obligaciones⁵⁶⁹ podría dar lugar a que fuera declarado responsable solidario de la deuda, conforme a lo dispuesto en el art. 42.2 de la LGT, sin perjuicio de que se intente el ejercicio de la responsabilidad civil a la que alude el art. 1766 del Código Civil, o penales, en las que, dependiendo del ilícito, deberíamos acudir a lo regulado sobre la figura del alzamiento de bienes⁵⁷⁰, a la de malversación aun en el caso de que el administrador no fuera funcionario⁵⁷¹, o a ambas.

Como es lógico, y así lo prevé el art. 96 RGR, la carga de ser depositario se ve compensada por una retribución que debe ser acorde al trabajo desarrollado, y cuyo gasto recoge expresamente el RGR en el art. 113.2.c)⁵⁷².

⁵⁶⁹ Que se refieren, en cualquier caso, y más allá de las que como administrador o depositario tiene, a las que a un buen padre de familia corresponden, en relación con el art. 1788 del Código Civil, y según se refleja en SSTs de 24 de enero de 1.986, y de 9 de marzo de 1.999 (rec. núm. 426/1998).

⁵⁷⁰ Art. 257 y ss. del Código Penal.

⁵⁷¹ Por la extensión que a tales supuestos conduce el art. 435.1. 3º del Código Penal. Si bien, y como señala la SAP de Castellón de 29 de enero de 2014 (rec. núm. 791/2013), en su FJ 1º: “*En este sentido, la Jurisprudencia insiste en que para poder equipararse un particular a un funcionario público, al efecto de exigirle la misma responsabilidad penal, ha de informársele minuciosamente de las obligaciones que contrae y de las responsabilidades en que puede incurrir, por lo que las informaciones puramente rutinarias, genéricas e imprecisas no pueden llevar ligadas exigencia de responsabilidad penal (SSTs 341/99 de 9 de marzo 1564/05 de 4 de enero), ya que no pueden hacer surgir el dolo del acusado (STS 161/03 de seis de febrero)*”. En el mismo sentido, y por la desaparición de un tractor del que fue nombrado depositario el deudor SAP de Álava de 12 de abril de 2005 (rec. núm. 36/2005). Sin embargo, por hechos parecidos la AP de Burgos, en Sentencia de 14 de julio de 2004 (rec. núm. 5/2004) condenó al deudor/depositario, por la desaparición de distinta maquinaria y herraje, como autor criminalmente responsable, en grado de consumación, de un delito de malversación de caudales públicos, ya definido, sin concurrir circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal, a la pena de tres años de prisión, inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, y costas procesales.

⁵⁷² Cumpliendo la obligación del pago de estos gastos a la AAPP, aunque luego puedan ser requeridos en el concepto de costas, pero de manera que si el deudor ha venido soportando estos gastos y por el motivo que sea se demuestra que no le corresponden en su totalidad (o en parte) debe dirigirse en la pretensión de satisfacer su crédito a la Administración actuante, tal y como pone de relieve la SAN de 15 de febrero de 2018 (rec. núm. 977/2016), cuando en su FJ 3º señala: “*Se trata simple y llanamente de que la cantidad reclamada por la actora responde a la contraprestación de un servicio prestado por dicha parte en el desarrollo de su actividad empresarial, servicio que presta a la Administración de Justicia (véase el informe*

También al Ayuntamiento, dentro del alcance general de la responsabilidad patrimonial, le cabe la necesidad de guardar la máxima diligencia en el cuidado de estos bienes, como integrantes del patrimonio del deudor, tal y como se reconoce en SAN de 2 de febrero de 2012 (rec. núm. 765/2010) en la que se señala la responsabilidad de la AEAT por el deterioro sufrido como consecuencia de la negligencia del depositario⁵⁷³, toda vez que, FJ 5º: *“Los argumentos de la Administración expuestos en las resoluciones impugnadas redundan en beneficio de la tesis actora: alega que los bienes embargados se han encontrado depositados durante un largo periodo de tiempo en un lugar distinto del designado para su depósito, y añade “en ningún caso se puede imputar a la Administración Tributaria la responsabilidad exclusiva de los daños reclamados”. (folios 267 y 268). La Administración olvida que es ella la que designa el depositario, incluso el lugar de depósito, y que es a ella a quién compete exigir al depositario el cumplimiento de sus obligaciones. Así lo establece el art. 136 del anterior Reglamento General de Recaudación reproducido más arriba.*“

Para finalizar, hay que señalar que en las cuestiones no previstas en el RGR resultará de aplicación lo señalado en el título XI del Código Civil, sobre el Depósito de bienes.

de Intervención Delegada del Ministerio de Justicia de 18-12-2014) y de ahí que, con indiferencia de que este gasto haya de contemplarse en la tasación de costas como gasto del proceso, a los efectos de que pueda ser retribuido en la ejecución de la sentencia penal con cargo a la solvencia de los condenados si es que la misma concurriese, el primer responsable de dicho pago, en la totalidad del mismo, es la propia Administración independientemente de la proporción de las costas que hubiera sido declarada de oficio (de ahí la indiferencia al caso de que 78.222,22 € sea el total de las costas o el 50%) y sin perjuicio del crédito que nace a su favor, por subrogación, si es que hubiera de pagar mencionados gastos”. En el mismo sentido SAN de 21 de marzo de 2007 (rec. núm. 409/2005).

⁵⁷³ La situación se vio agravada por el hecho de que la AEAT se retrasó 6 años en notificar al interesado que, como consecuencia de no haberse adjudicado los bienes, éstos quedaban a su disposición, lo que empeoró las consecuencias del abandono que las máquinas sufría, y, lógicamente, el valor de los bienes embargados.

4.2. Actuaciones preparatorias o previas a la enajenación

Transcurrido un tiempo prudencial desde la anotación o la traba, pues son muchas las ocasiones en las que el deudor es capaz de reconducir su situación económica haciendo frente al pago de sus deudas, la oficina de recaudación deberá dirigir sus actuaciones a la enajenación del bien.

En este momento, es muy posible que haya aumentado la deuda sobre las cantidades garantizadas en la anotación preventiva, realizada en el Registro en base a dos circunstancias:

1. Por los intereses ocasionados por la dilación del procedimiento, por la aparición de costas no presupuestadas inicialmente, etc..., y en cuyo supuesto remitiremos mandamiento de ampliación de responsabilidad, para que mediante nota marginal al asiento de anotación de embargo se haga constar dicho aumento de cantidad.
2. Aparecen nuevas obligaciones (tributos posteriores), por lo que debe dictarse mandamiento que causará un nuevo asiento de anotación, y que no guardará la prioridad registral del anterior, sino que tendrá la prioridad correspondiente al nuevo asiento.

La primera medida a adoptar, en esta fase que denominamos de actuaciones preparatorias o previas, será la de valorar⁵⁷⁴ el bien que hemos trabado. Esta actuación normalmente la realizan técnicos municipales, si bien por circunstancias propias de los ayuntamientos, o de las referidas al propio bien a evaluar, se recurre a empresas de tasación⁵⁷⁵. La forma de iniciar esta actuación es la de dirigir un escrito al Alcalde⁵⁷⁶, que requerirá al empleado municipal con los conocimientos necesarios para llevar a cabo esta tarea, o se dirigirá a la empresa de tasación que considere conveniente, considerándose el

⁵⁷⁴ Señala LOPEZ DÍAZ que la valoración constituye “una garantía tanto para el Ente público acreedor, como para el deudor. Para el primero supone una tutela ejecutiva de su crédito, y para el deudor garantiza que sus bienes o derechos no serán enajenados por un precio muy inferior al real perjudicando notablemente su patrimonio”. LOPEZ DÍAZ, Antonio *La Recaudación de Deudas Tributarias en Vía de Apremio*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pág. 346.

⁵⁷⁵ Que se incorporará sin más al expediente, sin necesidad de que sea asumida, o supervisada, por un técnico funcionario, tal y como observa el TEAC en Resolución de 8 de septiembre de 2016.

⁵⁷⁶ Siempre que esta valoración sea precisa, ya que no será necesaria, por ejemplo, en el supuesto de embargo de títulos que coticen.

importe de este trabajo como costas del procedimiento, al objeto de que se practique la valoración solicitada. Esta tasación no nace para una validez condicionada a que la ejecución se realice en un determinado plazo, tal y como señala el TSJ de Extremadura en Sentencia de 24 de septiembre de 2019 (rec. núm. 139/2019), FJ 3º, donde: “Este precepto no establece que las valoraciones tengan un plazo de caducidad. Por otro lado, es importante recordar que el artículo 104.1 LGT dedicado a los plazos de resolución establece que <<Queda excluido de lo dispuesto en este apartado el procedimiento de apremio, cuyas actuaciones podrán extenderse hasta el plazo de prescripción del derecho de cobro>>, de manera que no existe en el procedimiento de apremio un plazo para la tramitación del procedimiento, sin perjuicio del plazo de prescripción del derecho a cobrar la deuda.” Lo que sí parece imprescindible, para la jurisprudencia y tratándose de inmuebles, es que “el perito de la Administración efectúe una comprobación directa y personal del bien que se valora, mediante su visita si es inmueble⁵⁷⁷.”

Una vez obre la tasación en nuestro poder se la notificaremos al deudor para que, si no está de acuerdo con la misma, presente una valoración contradictoria en un plazo máximo de quince días, a contar desde el siguiente a la notificación⁵⁷⁸, la omisión de esta notificación provoca la nulidad de todos los actos posteriores (incluida la propia enajenación), tal y como se produce en la STSJ de Castilla y León de 12 de diciembre de 2016 (rec. núm. 478/2015).

Siendo, hasta ahora, esta valoración contradictoria la única posibilidad que tenía el deudor de impugnar la tasación practicada por la Administración, tal y como puso de manifiesto el Tribunal Económico-administrativo Central en Resolución de 11 de febrero de 2.000, donde manifiesta que la notificación de la valoración realizada es un acto que no es aún definitivo, y por lo tanto de trámite⁵⁷⁹. Y hemos puntualizado que “hasta ahora”, toda vez que el Tribunal Supremo, en Sentencia de 22 de junio de 2020 (rec. núm. 298/2018) interpretó, en Casación, que contra la misma sí precedía presentación de

⁵⁷⁷ Por todas, la reciente STS de 21 de enero de 2021 (rec. núm. 39/2021).

⁵⁷⁸ El art. 97.3 del RGR limita a la presentación de una valoración contradictoria la posibilidad de impugnación de la tasación realizada por la administración, no pudiendo intentarse dicha impugnación, en cuanto a la valoración propiamente referida, por las vías habituales del recurso de reposición, la vía económica-administrativa, o en la jurisdicción contencioso-administrativa, pero como veremos a continuación el TS ha ampliado esta posibilidad de impugnación mediante la presentación de los recursos ordinarios en la esfera de los tributos

⁵⁷⁹ Y partiendo de la premisa de que el procedimiento de apremio se desarrolla secuencialmente, a través de numerosas actuaciones que concluyen con la enajenación o adjudicación de los bienes, sin que todas ellas sean recurribles separadamente.

recurso, así: *“Ha de responderse la cuestión en el sentido de que conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 97 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, en relación con los apartados 1.a) y 2.c) y g) del artículo 227 y la disposición adicional 11ª, todos ellos de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, frente a los actos administrativos de valoración de bienes adoptados en el procedimiento de apremio cabe contra los mismos recurso de reposición o reclamación económico administrativa, porque tales valoraciones no son meros actos de trámite sino que declaran una obligación o un deber, o sea porque deciden -directa o indirectamente- sobre el fondo del asunto.”*

Si la diferencia entre las dos valoraciones, la de la Administración y la del deudor, no supera el 20 por 100, se tomará como referencia la de mayor importe. Si excede de ese 20 por 100, y antes de acudir a un perito tercero, se intentarán dirimir las diferencias de valoración con el obligado al pago. Si se llega a un acuerdo, el valor acordado será el aplicable, matizando el art. 97 del RGR que *“se dejará constancia por escrito del valor acordado”*. Caso de no alcanzarse esta conformidad se solicitará una nueva estimación de un perito tercero⁵⁸⁰, que deberá emitirla en un plazo máximo de quince días. Esta tasación deberá encontrarse, en su importe, entre las dos anteriores⁵⁸¹.

En el supuesto de que nos encontramos ante la ejecución de una hipoteca unilateral se entenderá realizada la valoración del bien, tal y como refleja la Sentencia AN de 12 de febrero de 2004, donde: *“ No ha existido por lo tanto, omisión del trámite de valoración y fijación del tipo de los bienes embargados, sino que existe acuerdo con la valoración reflejada en la escritura de constitución de la hipoteca unilateral, de cuyo importe tenía conocimiento la reclamante, y al no existir discrepancia sobre la valoración, el tipo para la subasta coincide con dicha valoración; ello, no produjo indefensión”*.

Corresponde, también, en esta fase del procedimiento, estudiar cual es la situación de las deudas o cargas que gravan el bien, al objeto de establecer posteriormente el tipo

⁵⁸⁰ Para cuyo nombramiento acudiremos a lo dispuesto en el art. 135.3 de la LGT, que establece que dicho nombramiento se realizará sobre aquel al que le haya correspondido por sorteo entre los relacionados en lista emitida por el colegio profesional correspondiente, y a partir de cuyo lugar en la lista se irán haciendo los nombramientos por orden de la relación.

⁵⁸¹ Existiendo ya, como hemos visto, posibilidad de oponerse a la misma mediante la presentación de recurso, STS de 22 de junio de 2020 (rec. núm. 298/2018).

de la subasta⁵⁸². Para ello será necesario dirigir oficio a todos los titulares de cargas anteriores a la nuestra⁵⁸³ que figuren en el certificado que nos ha remitido el registrador⁵⁸⁴, solicitándoles que nos indiquen la situación actual de la deuda, y caso de subsistir el importe pendiente, así como los plazos y condiciones en que el pago debe realizarse⁵⁸⁵.

Nada dice el RGR sobre si de estas contestaciones de los acreedores, y que en algunos casos pueden suponer la anulación o disminución de los créditos que las anotaciones anteriores garantizan, debemos, o no, realizar constancia registral. Resulta obvio que algunos interesados podrían desanimarse de acudir a la subasta por las cargas registrales, aunque en los anuncios de la subasta se informe de las cargas actualizadas.

Lo que no procede es la cancelación de dichas anotaciones, toda vez que la orden sería dada por distinto órgano que el que dispuso la anotación (se trate de un juzgado o de una AAPP), aunque contemos con el apoyo, eso sí, de la manifestación del propio interesado acreedor. Esto nos llevaría a solicitar una inscripción informativa, similar a la que la DGRN expone en Resolución de 23 de abril de 1.996, para las tercerías de derecho: *“sería conveniente para general conocimiento que la sentencia estimatoria de la tercería de mejor derecho se reflejara por medio de una nota al margen de la notación del embargo decreto en el procedimiento en que se interpuso la tercería”*. Se trataría, por tanto, RIBAS TORRALBA⁵⁸⁶, *“de una nota encuadrable dentro de lo que ha dado en llamarse <<publicidad-noticia>>, que en nada afecta a la situación registral de la finca y no produce otros efectos que los meramente informativos. No obstante, parece razonable pensar que, si cualquier acreedor declara, en el momento de facilitar la información requerida por el tribunal, que la cantidad adeuda por principal es inferior a la que aparece consignada en los asientos registrales (o que el crédito se encuentra*

⁵⁸² El art. 97.7 RGR contempla la posibilidad de que el Ayuntamiento sospeche que alguna de las cargas que figuran en el Registro sean simuladas, al objeto de entorpecer y desanimar a la propia Administración y a los posibles licitadores en la ejecución del bien; en este supuesto la recaudación debe trasladar el expediente al órgano de asesoramiento jurídico, al objeto se estudie la posibilidad de iniciar una actuación civil que decrete la nulidad de estas cargas.

⁵⁸³ A los titulares de derechos que figuren en asientos posteriores al nuestro será el propio registrador el que le notifique la existencia de la ejecución, en el momento que solicitemos el certificado de cargas, teniendo ya, en la mayor parte de los supuestos, conocimiento de nuestra anotación en la nota expedida con causa en la suya.

⁵⁸⁴ Preceptivo de conformidad con lo dispuesto en el art. 170.2 LGT y 84.2 del RGR.

⁵⁸⁵ En el supuesto de que no recibamos contestación sobre el importe de la deuda no podemos entender sin más que ésta está cancelada, ni que se encuentra pendiente por su totalidad, lo que iría en contra de los intereses del deudor, así que lo que procede es iniciar un expediente sancionador contra el acreedor, que irá incrementándose en la medida en que siga sin contestar a nuestros requerimientos.

⁵⁸⁶ RIBAS TORRALBA, Rafael A., *Anotaciones de Embargo*, Bosch, Barcelona, 2008, pág. 250.

totalmente satisfecho), debe quedar vinculado por sus propias manifestaciones.”

Con esta información en nuestro poder, procederemos a determinar el tipo para la subasta, mediante el uso de las reglas de cálculo contenidas en el mencionado artículo 97 del RGR. Así, si no existen cargas el tipo para la subasta será el importe de la tasación. En el supuesto de que existan cargas o gravámenes de carácter real anteriores pueden darse dos situaciones: que las cargas no superen la valoración del bien o, por el contrario, sí la superen.

Si éstas no exceden de la valoración del bien, el tipo para la subasta será la diferencia entre la valoración y el importe de las cargas.

Si las cargas superan la valoración⁵⁸⁷ del bien se tomará como tipo el importe de la deuda si ésta es menor que el valor del bien; o el valor del bien si el importe de la deuda lo supera.

Incidimos en que las únicas cargas que se aplican en el cálculo del tipo de la subasta son las que tienen carácter real, y son anteriores a aquella que inicia la ejecución, de conformidad con lo dispuesto en los arts. 170.2 y 77.1 de la LGT, que regulan la prelación para el cobro de los créditos tributarios.

Contradiendo, o tal vez completando, lo dispuesto en el RGR, parece lógico que, llegados a esta situación, y ante deudas preferentes tan abultadas, la decisión más lógica sea la de no acordarse la subasta⁵⁸⁸, pudiéndose, incluso, como veremos al final de este trabajo, decretar la insolvencia del deudor, toda vez que la ejecución de estos bienes no cubriría las costas necesarias para la culminación de la subasta⁵⁸⁹.

Debemos hacer hincapié, en esta fase de la enajenación, en la importancia que tiene que los ayuntamientos tengan fijados unos criterios de insolvencia, toda vez que de no ser así éstos se verían obligados a enajenar inmuebles por cualquier importe de deuda,

⁵⁸⁷ Las cargas anteriores quedarán vigentes tras la subasta, pues en ningún caso las cantidades obtenidas en la misma pueden dedicarse a su cancelación, por mor de lo dispuesto en el art 97.6 RGR., y el en supuesto de producirse sobrante se consignará a disposición de los titulares de derechos posteriores, art. 104.6.e) RGR. En cuanto al plazo en que, caso de no haberse dispuesto, gozarán el Ayuntamiento para solicitar su entrega, a otra AAPP, la cuestión es resuelta por la Consulta V0056-2021 de la Subdirección General de Tributos, que lleva tal plazo a la prescripción del derecho al cobro de la deuda.

⁵⁸⁸ Tal y como expresamente se expresa en el art. 666.2 de la LEC donde se establece que si el valor de las cargas supera a la tasación del bien no se realizará la subasta.

⁵⁸⁹ En aplicación del principio de eficiencia manifestado en el art. 169.3 de la LGT donde se señala que no se embargarán los bienes o derechos de los que se presume que el coste de su realización pudiera exceder del importe que normalmente podría obtenerse en su enajenación.

lo que, a mi entender, es un claro error que atenta contra el espíritu de servicio público de la Administración, y contra el criterio de proporcionalidad que debe guiar sus actuaciones⁵⁹⁰.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 98 del RGR, es el momento de volver a requerir los títulos de propiedad, caso de que los propietarios no los hubieran entregado tras serles notificado el embargo⁵⁹¹, matizándose en la modificación que de este artículo realiza el RD 1071/2017 que dicha actuación estará supeditada al hecho “*de que éstos no constasen inscritos en el Registro de la Propiedad*”, fijando también ahora el momento de hacerlo al instante en que se notifique el tipo de la subasta.

El concepto de título viene determinado en el art. 33 del RH, el cual señala que se entiende por título, a los efectos de la inscripción, los documentos públicos en que funde inmediatamente su derecho la persona a cuyo favor haya de practicarse la misma, y que hagan fe, bien por si solos, bien mediante otros complementarios, o formalidades cuyo cumplimiento se acredite.

Conviene recordar que el Ayuntamiento, tras la subasta, tiene la única obligación de otorgar el acta de la misma, si bien, como veremos, el adquirente puede solicitar la formalización de la venta mediante escritura pública⁵⁹².

Dentro de los actos preparatorios para la enajenación se encuentra la distribución de los bienes embargados en lotes, buscando que la partición en grupos otorgue a cada uno de los lotes una homogeneidad en cuanto a su naturaleza o destino, que simplifique su venta; y si bien parece que esta medida está destinada a los muebles, nada impide su aplicación a los inmuebles. Así, y de acuerdo con el art. 99.3 del RGR podemos asignar a un mismo lote bienes afectos a la misma hipoteca o carga real, aunque su titularidad corresponda a distintos deudores.

Llegados a este punto iniciaremos ya propiamente la fase de enajenación del bien, que se concretará, en cuanto a su forma, mediante la subasta pública, el concurso o la

⁵⁹⁰ Principio que se consagra en el art. 169.1 de la LGT.

⁵⁹¹ Para lo que el art. 98.1 del RGR les concede un plazo de tres días, a contar desde el día siguiente en que reciben el requerimiento, si residen en la misma localidad, o de 15 si residen en otro municipio. El no atender este requerimiento irá en cualquier caso en su propio perjuicio, pues la ausencia de título de propiedad será, seguro, un condicionante para los posibles adquirentes del bien en la subasta.

⁵⁹² Si la finca no estuviera inscrita los adquirentes podrían iniciar un expediente de inmatriculación en los términos recogidos en el art. 203 de la Ley Hipotecaria, para el caso de particulares, o del 206, caso de ser el propio Ayuntamiento el adjudicatario de la finca.

adjudicación directa, siendo la forma habitual de realización la subasta, que procederá siempre que no sea expresamente aplicable otra forma de enajenación⁵⁹³.

⁵⁹³Como sería la enajenación de valores, que como hemos visto, y de conformidad con lo regulado en el art. 80.4 RGR se realizará a través del mercado oficial, buscando las mejores condiciones posibles, según las prácticas habituales de buena gestión. También se transmitirán de manera particular los bienes integrantes del Patrimonio Histórico, art. 109.1 RGR.

4.3. La subasta

La diferencia entre la subasta y las otras formas de enajenación que enumera el LGT⁵⁹⁴ reside en la finalidad estrictamente económica que la caracteriza. Se trata de obtener el mejor precio, única y exclusivamente. Así, y tal y como señala el art. 100 RGR ésta será la manera habitual de adjudicar los bienes embargados.

El Real Decreto 1071/2017, de 29 de diciembre, supone una modificación sustancial del procedimiento de apremio en lo referido a la realización de las subastas⁵⁹⁵, tal y como se refleja en la propia exposición de motivos del RD: *“Se modifica el régimen jurídico de enajenación de los bienes embargados, en particular, el procedimiento de subasta, para adaptarlo a los principios emanados del informe elaborado por la Comisión para la Reforma de las Administraciones Públicas (CORA) con el objetivo de*

⁵⁹⁴ Concurso y adjudicación directa.

⁵⁹⁵ Destacando entre las variaciones significativas, en relación con la redacción del RGR del año 2005, que:

1º Solo se requerirán los títulos de propiedad para proceder a su subasta en caso de que no sean facilitados por los obligados, y los mismos no consten en el Registro de la propiedad.

2º Se reduce el importe del depósito al 5 por ciento, con el objeto de potenciar la concurrencia.

3º El anuncio de subasta se realiza ahora a través del Portal de Subastas del Boletín Oficial del Estado, si bien el contenido de dicho anuncio se mantiene.

4º Se posibilita que en el mismo procedimiento de subasta se dé cabida a la ejecución de bienes de diversas Administraciones Públicas.

5º Se establece que la participación en la subasta será en todo caso por medios electrónicos, utilizando el Portal de subastas del BOE.

6º Se establecen criterios objetivos respecto a la adjudicación de los bienes (en los mismos términos previstos en el artículo 650 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil), con el objetivo de homogeneizar y unificar los criterios de actuación de los órganos de recaudación.

7º Aparece la nueva figura de las posturas con reserva de depósito, que permite el mantenimiento de posturas de otros licitadores, evitando de este modo el tener que iniciar nuevos procedimientos en los casos de impago del precio de remate por parte del licitador que resulta adjudicatario.

8º Se establece el umbral del 50 por ciento del tipo de subasta a efectos de que si fuera inferior a dicho umbral la mejor de las ofertas la Mesa podrá acordar la adjudicación del bien o lote o declarar desierta la subasta.

9º Citando literalmente lo dispuesto en la exposición de motivos del RD: *“Se adopta un nuevo régimen de subastas a través de empresas y profesionales especializados con el objeto de adaptarse a la nueva Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y se adapta el procedimiento de enajenación tributario a los términos del Portal de Subastas del Boletín Oficial del Estado. Todo ello en aras de potenciar la publicidad y concurrencia del procedimiento”.*

10º Se elimina la existencia de una primera y segunda licitación en la subasta.

11º Se señala el plazo de cinco días que el adjudicatario solicite el otorgamiento de escritura pública, motivado por el hecho de que ya no va a existir un acto presencial en el que se solicite el otorgamiento de la misma, por lo que ahora será necesario conceder un plazo en el que se formalice dicha petición. En este supuesto se le exigirá un ingreso adicional del 5 por ciento del precio de remate del bien.

12º Se señala la posibilidad de acudir a nuevos procedimientos de enajenación en el caso de que queden bienes o derechos por adjudicar y deudas pendientes.

la agilización y simplificación de dichos procedimientos así como la potenciación de los medios electrónicos”.

La subasta se realizará por medios electrónicos en el Portal de Subastas del Boletín Oficial del Estado⁵⁹⁶, salvo que hayamos optado porque ésta sea realizada por empresas especializadas.

A este efecto, desde el 5 de septiembre de 2018 es operativo el Portal de Subastas del BOE. Para su uso tenemos la posibilidad de adherirnos por servicio web, o acceder mediante solicitud o formulario, canal pensado para aquellas administraciones en las que las subastas tengan un carácter más esporádico. El anuncio generará una tasa (modelo 791) en función del texto publicado.

Respetando los criterios de proporcionalidad, que deben regir todas nuestras actuaciones, se dictará el acuerdo de enajenación, que deberá contener los datos identificativos del deudor y de los bienes a subastar, así como el tipo de la subasta de estos⁵⁹⁷.

El acuerdo de enajenación deber ser notificado al obligado al pago, a su cónyuge, si se trata de bienes gananciales o de la vivienda habitual, a los copropietarios, arrendatarios⁵⁹⁸, acreedores hipotecarios y pignoratícios y en general a los titulares de derechos inscritos en el correspondiente registro público con posterioridad al derecho de la Hacienda pública que figuren en la certificación de cargas emitida al efecto⁵⁹⁹; también será necesario notificar el anuncio de la subasta al depositario, si es ajeno a la Administración⁶⁰⁰. Esta notificación del inicio del procedimiento de enajenación debe ser suficiente para que los interesados en participar en el mismo se den por advertidos de la

⁵⁹⁶ <https://subastas.boe.es/>

⁵⁹⁷ Debiendo señalarse el plazo para la presentación de ofertas y la indicación de que éstas se realizarán de forma electrónica en el Portal de Subastas.

⁵⁹⁸ Si el bien subastado consiste en el derecho de cesión de un contrato de arrendamiento de locales de negocio se notificará también al arrendador o administrador de la finca, con los efectos y requisitos establecidos en la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, at. 101.2 RGR.

⁵⁹⁹ Al objeto de evitar que existan terceros interesados sin conocimiento de la existencia de la deuda que se persigue, y de su preferencia en el pago, toda vez que pudiera ocurrir que se hubiera solicitado información al registro cuando ya estuviera presentado el mandamiento del ayuntamiento, pero todavía no se hubiera producido a su inscripción. Se trata de adecuar aquí el RGR a una forma de actuación que ya se contemplaba en la Ley de Enjuiciamiento Civil, art. 659.

⁶⁰⁰ De modo que la ausencia de dicho trámite, el de la notificación a cualquier interesado en el procedimiento, produce un supuesto de nulidad radical, y de vulneración del derecho fundamental de defensa en su vertiente de omisión del trámite de audiencia, como ha declarado el TSJ Canarias en Sentencia de 19 de noviembre de 2012 (rec. núm. 616/2010), FJ 4º.

ejecución, sin que sea preciso ir notificándoles del resto de actuaciones, tal y como pretendía el Ayuntamiento de Marbella al intentar impugnar una adjudicación directa posterior (tras ser declaradas desiertas las subastas, en redacción del RGR anterior al 2017), afirmando que si hubiese tenido conocimiento del procedimiento hubieran ofrecido un precio superior a aquel por el que finalmente se vendió el bien, lógicamente tal pretensión fue rechazada en SAN de 10 de marzo de 2014 (rec. 245/2013), toda vez que como expone el Tribunal en su FJ. 6º, no sin evidenciar que esta descoordinación de las AAPP ha producido un perjuicio económico para los intereses públicos: *“Y si bien se comparten también de forma plena las consideraciones que realiza el Consejo de Estado en el último apartado de su informe, en el sentido literal de que <<los hechos descritos ponen de manifiesto la falta de coordinación entre las distintas Administraciones Públicas que han intervenido y una, cuando menos, poco eficiente gestión de los recursos públicos, que ha podido influir en el precio, significativamente inferior al valor de tasación, al que finalmente ha sido enajenado el inmueble; aspectos ambos en relación con los cuales el Consejo de Estado no puede dejar de mostrar su preocupación>>, lo cierto es que el presente recurso debe ser desestimado de forma ineludible, al no haberse acreditado la concurrencia de la causa de nulidad de pleno derecho del art. 217 LGT en la adjudicación de la finca que constituye su objeto, procediendo en consecuencia la confirmación íntegra de la Resolución impugnada, al entenderse conforme a derecho”*.

Como ya hemos advertido, es importante, en el procedimiento, el cuidado y celo que debemos dedicar a las notificaciones, así la propia LGT, en su art. 112.3, incide en el hecho de que se intente personalmente de nuevo la notificación del acuerdo de enajenación, sin que sirva, para la notificación de este acto administrativo, realizarlo en el BOE como consecuencia de una no comparecencia anterior⁶⁰¹. En este sentido es constante la jurisprudencia del TC y del Supremo alertando sobre la importancia de que la Administración realice un esfuerzo adicional, al objeto de poder conseguir la

⁶⁰¹ Resultando la ausencia de tal notificación la nulidad del procedimiento, STSJ de Galicia de 30 de abril de 2012, donde en su FJ 2º: *“En el presente caso aunque la diligencia de embargo se notificó a la recurrente, no consta en el expediente que se le hubiera notificado el acuerdo de enajenación y anuncio de subasta -únicamente obra en el expediente el intento de notificación de la fijación del tipo y de la providencia de la subasta a Dª Teresa , por lo que la solución ha de ser idéntica a la adoptada en aquella sentencia.”*

notificación personal, máxime en un trámite de tanta trascendencia como el que nos ocupa, STS de 17 de febrero de 2014 (rec. núm. 3075/2010)⁶⁰².

En la notificación se advertirá que, en cualquier momento anterior al de emisión de la certificación del acta de adjudicación de los bienes, o, en su caso, al de otorgamiento de la escritura pública de venta, podrán liberarse los bienes embargados mediante el pago de las cantidades adeudadas.

Entre la práctica de la notificación y la celebración de la subasta dispone el art. 101.2. RGR que deben mediar al menos quince días, siendo aconsejable aumentar notoriamente este vencimiento, al objeto de conceder al deudor un nuevo plazo en el que satisfacer la deuda, y que ante la publicidad que va a suponer el anuncio de la misma se puedan resolver cuantas tercerías o recursos puedan plantearse.

Con la finalidad de darle la mayor publicidad al procedimiento, y buscando la mayor concurrencia, el RGR exige que la subasta se anuncie mediante su publicación en el Boletín Oficial del Estado, iniciándose cuando hayan transcurrido al menos 24 horas desde la publicación del anuncio. El anuncio incluirá la fecha de la subasta, el órgano de recaudación ante el que se sigue el procedimiento y la dirección electrónica que corresponda a la subasta en el Portal de Subastas.

De conformidad con lo expuesto en el art. 101.4 RGR, el anuncio, editado en el Portal de Subastas⁶⁰³, contendrá:

a) Descripción de los bienes o lotes, tipo de subasta para cada uno y tramos para la licitación, locales o recintos donde están depositados los bienes, y los títulos disponibles, y días y horas en que podrán ser examinados⁶⁰⁴.

⁶⁰² A mayor abundamiento sobre la práctica de las notificaciones se puede consultar en esta misma obra, el Capítulo 2, donde se desarrolla bajo el epígrafe de la notificación de la providencia de apremio.

⁶⁰³ El anuncio debemos publicarlo también en la página web del ayuntamiento y, opcionalmente, en otros medios de comunicación.

⁶⁰⁴ Tratándose de bienes inscribibles en registros públicos, deberá incluirse en el anuncio de la subasta que los licitadores no tendrán derecho a exigir otros títulos de propiedad que los aportados en el expediente; que de no estar inscritos los bienes en el registro, el documento público de venta es título mediante el cual puede efectuarse la inmatriculación en los términos previstos en la legislación hipotecaria, y que, en los demás casos en que sea preciso, habrán de proceder, si les interesa, como dispone el título VI de la Ley Hipotecaria para llevar a cabo la concordancia entre el registro y la realidad jurídica. Resulta esclarecedora de los efectos del acta de la subasta la Resolución de la DGRN de 10 de febrero de 2009, donde se pretende inmatricular una finca, sin expediente de dominio, mediante la presentación del acta de adjudicación, y aduciéndose que

b) Indicación expresa de que en el tipo de la subasta no se incluyen los impuestos indirectos que gravan la transmisión de dichos bienes.

c) Obligación de constituir un depósito del 5 por ciento del tipo de subasta del bien o lote por el que se desea pujar en la forma que se indique⁶⁰⁵.

Asimismo, se advertirá que, si los adjudicatarios no satisfacen el precio del remate, el depósito realizado se aplicará a la cancelación de la deuda, sin perjuicio de las responsabilidades en que puedan incurrir los mismos, por los perjuicios que origine la falta de pago del precio de remate.

d) Deberá incluirse aviso de que la subasta se suspenderá en cualquier momento anterior al de emisión de la certificación del acta de adjudicación de los bienes, o, en su caso, al de otorgamiento de la escritura pública de venta, si se efectúa el pago de la cuantía establecida en el artículo 169.1 de la LGT⁶⁰⁶.

e) Expresión de las cargas, gravámenes y situaciones jurídicas de los bienes y de sus titulares que, en su caso, hayan de quedar subsistentes y afecten a los bienes.

f) Obligación del adjudicatario, en los 15 días siguientes a que le sea notificada la adjudicación del bien o lote, de ingresar la diferencia entre el depósito constituido y el precio de adjudicación. En su caso, se advertirá de la posibilidad de que el pago de la cantidad señalada podrá efectuarse el mismo día en que se produzca el otorgamiento de la escritura pública de venta en los términos previstos en el artículo 111.1 RGR.

ya existían inscripciones sobre la misma (las propias anotaciones de embargo practicadas por la AEAT), lógicamente la inscripción es denegada.

⁶⁰⁵ EL RD 1071/2017, de 29 de diciembre, redujo este importe desde el 20 al 5 por ciento, con el objeto de potenciar la concurrencia, tal y como se señala en la exposición de motivos de la propia norma.

⁶⁰⁶ En relación con lo señalado, resulta anecdótico el caso expresado en SAN de 14 abril de 2010 (rec. núm. 864/2008) donde se reconoce el derecho a indemnización que tiene una mercantil por demora de la Administración de Justicia en dictar auto de adjudicación, lo que permitió al deudor pagar la deuda, cuando ésta ya había sido adjudicataria, si bien la indemnización no contiene el lucro cesante que la venta habría producido en ese período de demora, según valoración presentada, toda vez que *“La subasta pública cumple formalmente los requisitos de transparencia, publicidad, generalidad y libertad, propios del libre mercado e incuestionablemente el precio de adjudicación así determinado es el valor real o verdadero de la adquisición del bien o derecho de que se trate. Los intereses de la cantidad que habría obtenido la interesada al vender la vivienda en el año son una mera hipótesis o expectativa, por lo que no se cumple el requisito de la efectividad del daño.”*

g) Cualquier otra circunstancia, cláusula o condición que deba aplicarse en la subasta⁶⁰⁷.

Podrá participar en la subasta, personalmente o a través de representante, cualquier persona⁶⁰⁸ con capacidad de obrar, siempre que se identifique⁶⁰⁹ adecuadamente, justificando, además, en su caso, la representación.

Una vez abierta la subasta en el Portal de Subastas de la Agencia Estatal solamente se podrán realizar pujas electrónicas⁶¹⁰, durante un plazo de veinte días naturales⁶¹¹. Las pujas se enviarán electrónicamente al Portal, que devolverá un acuse técnico, garantizado con sello electrónico, del momento exacto de recepción de la puja y de su cuantía. En ese momento se publicará electrónicamente la puja, y el postor que viera superada su puja será advertido de esta circunstancia por el sistema⁶¹².

En el momento de realizar la puja, el licitador deberá declarar si desea que su depósito quede reservado para el caso de que el mejor postor de la subasta no cumpliera la obligación de ingresar el resto del precio de adjudicación, en el plazo concedido a estos efectos.

⁶⁰⁷ Así, el art. 25 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de arrendamientos urbanos señala que el arrendatario podrá ejercitar un derecho de tanteo sobre la finca arrendada en un plazo de treinta días naturales, a contar desde el siguiente en que se le notifique en forma fehaciente la decisión de vender la finca arrendada, el precio y las demás condiciones esenciales de la transmisión, y en el caso de que no se le hubiese realizado esta notificación, o el precio de venta sea inferior al que se le notificó, tendrá 30 días para ejercer el derecho de retracto.

⁶⁰⁸ Salvo las, lógicamente, exceptuadas en el art. 103 del RGR por su implicación en el desarrollo del procedimiento de apremio, esto es: el personal de la oficina de recaudación, tasadores, depositarios, y/o cualquier funcionario que haya participado en la tramitación del expediente.

⁶⁰⁹ Cuando la participación en la subasta se lleve a cabo en virtud de la colaboración social a la que se refiere el artículo 100.5, el licitador, en el momento de su acreditación, podrá manifestar que en el caso de resultar adjudicatario se reserva el derecho a ceder dicho remate a un tercero para que el documento público de venta pueda otorgarse directamente a favor del cesionario.

⁶¹⁰ Art. 103 RGR: “Los interesados que quieran participar en la 104 RGR subasta deberán estar dados de alta como usuarios del sistema y accederán al mismo por alguno de los medios electrónicos de acreditación de la identidad admitidos por el Boletín Oficial del Estado, de manera que se garantice una plena identificación de los licitadores”.

⁶¹¹ Incorporándose así al RGR lo dispuesto en el art. 649.1 LEC, donde: “La subasta admitirá posturas durante un plazo de veinte días naturales desde su apertura. La subasta no se cerrará hasta transcurrida una hora desde la realización de la última postura, siempre que esta fuera superior a la mejor realizada hasta ese momento, aunque ello conlleve la ampliación del plazo inicial de veinte días a que se refiere este artículo por un máximo de 24 horas”.

⁶¹² “Serán admisibles pujas por importe superior, igual o inferior a la más alta ya realizada, que podrán ser, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 103 bis de este reglamento, reservadas para el supuesto de que el licitador que haya realizado la puja más alta no ingrese finalmente el precio de remate. En el caso de que existan pujas por el mismo importe, se preferirá la anterior en el tiempo”, art. 104 RGR.

La subasta no se cerrará hasta que haya transcurrido una hora desde la realización de la última puja, aunque ello conlleve la ampliación del plazo inicialmente fijado, con un límite máximo de ampliación de 24 horas.

Finalizado el período de presentación de ofertas los licitadores que no hayan solicitado su reserva⁶¹³, podrán retirar el depósito⁶¹⁴.

En cuanto a la Mesa, ésta estará constituida por el presidente, el secretario y uno o más vocales, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 103.ter RGR, siendo lo habitual que en los ayuntamientos ésta esté formada por el Tesorero, el Recaudador y un Técnico. Tal y como señala el art. 104.bis RGR, finalizada la fase de presentación de ofertas la Mesa se reunirá en el plazo máximo de 15 días naturales y se procederá a la adjudicación de los bienes o lotes conforme a las siguientes reglas:

Si la mejor oferta presentada es igual o superior al 50 por ciento del tipo se adjudicará el bien por ese importe.

Cuando la mejor de las ofertas presentadas fuera inferior al 50 por ciento del tipo de subasta del bien, la Mesa acordará la adjudicación del bien o declarará desierta la subasta.

Si no fuera necesaria la adjudicación de todos los bienes de un mismo deudor para cubrir la deuda reclamada, se buscará la realización de aquellos que menos perjuicio causen en el acusado.

Adoptado el acuerdo correspondiente, se entenderá finalizada la subasta y se procederá a levantar acta por el secretario de la Mesa. Así mismo, es el momento de notificar a quienes ostenten un derecho de retracto o de adquisición preferente⁶¹⁵, las condiciones económicas en las que ha sido adjudicado el bien, al objeto valoren si ejercen

⁶¹³ En cuyo caso deberán esperar al pago de los remates por el adjudicatario.

⁶¹⁴ Siendo en la actualidad esta actuación automática, una vez ordenada por la mesa que preside la subasta, procediendo el sistema a transferir el importe del depósito a la CC desde que se procedió a su imposición.

⁶¹⁵ La acción de retracto se encuentra íntimamente ligada al concepto de derecho de adquisición preferente, ejercitada por quien pretende adquirir un bien que se ha enajenado a un tercero, a diferencia del tanteo que se presenta en un momento anterior, definiéndose como el derecho real que faculta para adquirir una cosa antes que un tercero, pagando el mismo precio que pagaría este tercero. Así, evocamos los supuestos de participaciones sociales de empresas de responsabilidad limitada, o el de los derechos de los arrendatarios a igualar el precio de la adjudicación, el de los comuneros en los términos del art. 1522 CC, el de los colindantes de parcelas rústicas (con las limitaciones establecidas), y el de los coherederos,

o no ese derecho, hasta su renuncia expresa, o hasta que transcurra el plazo otorgado⁶¹⁶, la adjudicación quedará en suspenso.

Reanudado el procedimiento, si llegó a suspenderse, debemos notificar la adjudicación al interesado, instándole a que efectúe el pago de la diferencia entre el precio total de adjudicación y el importe del depósito, en los 15 días siguientes a la fecha de la notificación, advirtiéndole que de no hacerlo así perderá el importe de la provisión efectuada, que se aplicará a la cancelación de las deudas objeto del procedimiento, y vendrá obligado a resarcir al ayuntamiento de los perjuicios que dicha falta de pago provoque. Como hemos anunciado, en este supuesto, y de existir otras posturas con reserva de depósito, se podrá adjudicar el bien al licitador que hubiera realizado la oferta más elevada de aquellos que hubieran solicitado la no devolución por si se daba esta circunstancia⁶¹⁷,

Si la subasta se ha realizado por una empresa colaboradora, y el licitador pretende ceder el remate a un tercero⁶¹⁸, la mesa concederá ahora⁶¹⁹ un plazo de quince días, contados a partir del día siguiente al de la adjudicación, para que comunique al órgano de recaudación que tramita el expediente la identidad del cesionario a cuyo nombre se

⁶¹⁶ A efectos del cómputo de los plazos, en un supuesto de comuneros donde no hubo notificación individual, y distanciándose de sentencias anteriores que fijaban el inicio del cómputo en el momento de la subasta, el TS, en un supuesto de transmisión en expediente administrativo de apremio, fija en Sentencia de fecha 14 de diciembre de 2007 (rec. núm. 4798/2000) que el plazo del retracto nacerá en el momento de otorgarse escritura pública de compraventa, desestimando el argumento que el plazo había empezado desde el momento en que el retrayente tuvo conocimiento de la subasta, así en su FJ 4º: *“Es decir, la sentencia objeto de este recurso parte de la idea (equivocada) de que la acción de retracto tiene el dies a quo del breve plazo de caducidad en el conocimiento de la celebración de la subasta; concretamente, conoció la sociedad demandante el expediente en que se produjo el embargo, la tasación de las fincas objeto del mismo, el anuncio de la subasta y la celebración de ésta y, asimismo, hubo conversaciones en torno a ella. Pero en ningún momento habla del conocimiento de la escritura de compraventa que es la verdadera venta no antes, como dice el artículo 1524 del Código civil y la jurisprudencia que insiste (sentencias de 11 de julio de 1992 y 8 de junio de 1995) en que la acción de retracto nace desde la subasta con aprobación judicial del remate y adjudicación al rematante. En ningún momento se dice en la sentencia que conociera no ya la aprobación judicial, ya que no es un procedimiento judicial, sino el otorgamiento de la escritura pública de compraventa de 29 diciembre de 1998 y el único dato del conocimiento de la venta es la notificación de la adjudicación y compraventa en escritura pública de fincas hecha el 1 de febrero de 1999.”*

⁶¹⁷ La modificación que de este art. 104 ha realizado el RD 1071/2017, de 29 de diciembre, hace desaparecer el requisito, introducido en la redacción del 2005, de que para que la adjudicación pudiera efectuarse sobre la segunda oferta más ventajosa ésta no podía ser inferior en más de dos tramos a aquella que hubiese sido más elevada en la subasta. Se pretendía con esta norma poner fin a actuaciones fraudulentas que consistían en realizar pujas desproporcionadas, y que permitían adjudicar bienes a segundos licitadores que, de acuerdo con los primeros, habían distorsionado el funcionamiento de la subasta.

⁶¹⁸ Lo que debió ser advertido en el momento de su acreditación, de conformidad con lo señalado en el art. 103.3 RGR.

⁶¹⁹ Lo que también conviene que se refleje en el acta de la subasta.

otorgará la venta, con la advertencia de que este plazo no modifica el concedido para el pago del remate.

Como ya hemos comentado, el comprador puede registrar el bien mediante el acta de adjudicación o solicitando escritura pública⁶²⁰, lo que motiva la posibilidad de demorar el pago hasta ese momento, al objeto de facilitar la adquisición del bien al licitador, que puede acudir al crédito hipotecario al objeto de pagar el precio del bien adquirido. A estos efectos, el adjudicatario realizará un ingreso adicional del cinco por ciento sobre el importe total de la adjudicación, en el plazo improrrogable de cinco días.

Ingresado el remate, se entregará a los adjudicatarios, salvo en el supuesto comentado de que se haya optado por la escritura pública, certificación del acta de adjudicación de los bienes, que constituye documento público de venta a todos los efectos⁶²¹. Habitualmente será emitida por el Secretario Municipal, o por el órgano que prevea la Ordenanza General de Gestión, Inspección y Recaudación, previo informe del órgano de recaudación que tramita el expediente, con inclusión del acta de la subasta⁶²², al menos en la parte referida a la adjudicación del bien y a la identificación del adjudicatario, constanding se ha pagado la totalidad de la puja, que existe informe favorable de los servicios jurídicos del Ayuntamiento sobre la tramitación del expediente administrativo de apremio⁶²³, que ha quedado extinguida la anotación preventiva de

⁶²⁰ Lo que deberá solicitar a la mesa en el plazo de cinco días desde la notificación de la adjudicación, art. 111.1 RGR.

⁶²¹ También el art. 674 de la LEC establece la suficiencia y validez del documento judicial, de cara a la inscripción; y partiendo de la equiparación que la propia LGT hace de la Providencia de Apremio, en cuanto a sus efectos, y de la sentencia judicial, se justifica el paralelismo de la actuación.

⁶²² Lógicamente la redacción tanto del certificado como del acta deben ser lo más ajustado posible al trámite realizado, pues la evasión de cualquier incidente o requisito puede dar lugar a la impugnación de la subasta, o de las actuaciones posteriores, tal y como se pretendió en los hechos que describe y juzga la STJ de la Comunidad Valenciana, de 5 julio de 2017 (rec. núm. 36/2017), donde en su FJ 1º señala que: *“Ciertamente el iter procedimental seguido en el expediente administrativo de subasta no podemos tildarlo de modélico, pues debió constar una referencia de la segunda licitación, bien en el acta de la primera licitación, donde la mesa de subasta acuerda celebrar un segunda licitación, o en acta aparte, pero sin embargo dicho omisión es subsanada por la misma mesa de subasta que emite una certificación, un año y medio después de celebrarse aquellas licitaciones, certificando sin lugar a dudas que sí se celebró esa segunda licitación pero que quedó desierta, documento público que no resulta contradictorio con el acta de la primera licitación sino que viene a complementar aquella, siendo por todos conocido el valor de los documentos públicos emitidos por funcionarios en el ejercicio de la función, así del artículo 319 de la LEC se desprende que el valor legal del documento público, no impugnada su autenticidad(como aquí ocurre), abarcará el hecho, acto o estado de cosas que documente; la fecha en que se produce esa documentación; y la identidad de los fedatarios y demás personas que, en su caso intervengan. Por tanto, los documentos públicos hacen prueba plena en lo relativo a estos extremos”*.

⁶²³ Al objeto se estudie la procedencia de todas las actuaciones, superado este control, si posteriormente se observa error en la ejecución del embargo el afectado deberá solicitar la reparación del daño mediante

embargo que motivó la subasta, y la expedición del mandamiento de cancelación de cargas posteriores al Registro de la Propiedad, si procede, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 111.3 RGR y 175 del Reglamento Hipotecario.

Con las cantidades recibidas se procederá a cubrir el importe perseguido, entregando el sobrante al deudor⁶²⁴, o consignándolo en la Caja General de Depósitos del Ayuntamiento cuando existan titulares de derechos posteriores⁶²⁵.

Como comentamos anteriormente⁶²⁶, el acto de la subasta puede ser realizado por una empresa especializada, en cuyo caso se establecerán las siguientes particularidades:

- 1º La Mesa estará representada en la subasta por uno de sus componentes⁶²⁷, que será el responsable de decidir sobre las cuestiones incidentales que en el transcurso de la misma se produzcan, y que suspenderá la licitación cuando observe ya se ha conseguido el importe de la deuda perseguida, bien con las cantidades resultantes de la enajenación de lotes anteriores, bien porque el deudor procede al pago de la deuda en los términos señalados en el art. 172.4 de la LGT.
- 2º No será necesaria la constitución de un depósito para participar en la misma.
- 3º El desarrollo de la subasta se realizará conforme a las prácticas habituales para este tipo de actos.

Los honorarios facturados por estas empresas especializadas serán a cargo del deudor, y satisfechas bajo el concepto de costas⁶²⁸, resaltando sobre su fundamento y objetivos lo dispuesto por Auto de la AP de Madrid de 11 de abril de 2016 (rec. núm. 1/2016), donde desestimando la pretensión del SAREB de que la subasta de los bienes no se realizase por una empresa privada (al objeto de evitar los gastos de la ejecución) en un procedimiento concursal, donde sí es habitual recurrir a este tipo de mercantiles, se señala,

expediente de derivación de responsabilidad. Como ejemplo de lo expuesto, Sentencia de la AN de fecha 30 de abril de 2013 (rec. núm. 708/2011).

⁶²⁴ Si éste no lo recibe, en un plazo de diez días desde el pago del remate, se procederá a consignarlo en la Caja General de Depósitos del Ayuntamiento, donde podrá reclamarlo.

⁶²⁵ Transcurrido el plazo de cuatro años, prescribirá el derecho de los acreedores y del propio deudor al reembolso o traba de esta cantidad, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 25 de la LGP.

⁶²⁶ Vid. Supra lo señalado en este mismo subcapítulo, sobre contenido de anuncio de la subasta.

⁶²⁷ Normalmente el secretario de la misma, toda vez que del desarrollo de la subasta deberá reflejarse en la correspondiente acta, o diligencia.

⁶²⁸ Así el art. 113.2.a) incluye en el concepto de costas los honorarios de las empresas que intervengan en la enajenación de los bienes embargados.

FJ 4º, que: *"Estos modos de realización no constituyen ninguna externalización de funciones judiciales, ni su desarrollo constituye auxilio alguno a la función del letrado de la Administración de Justicia, pues su finalidad no es tal, sino la de establecer cauces alternativos de realización del valor de los bienes que permitan maximizar dicho valor y agilizar los trámites de ejecución."*

Puede ocurrir que una vez concluida la enajenación de los bienes aparezcan bienes anteriores a los mismos en el orden de embargo, ello de ninguna manera afecta a la validez de las actuaciones realizadas, tal y como establece el artículo 99 del RGR.

4.4. El Concurso

La Ley General Tributaria remite en su art. 172.1 al Reglamento General de Recaudación a la hora de establecer los supuestos en los que procede la enajenación de los bienes por concurso, lo que se concreta en el art. 106 del RGR, donde se señala que la enajenación de los bienes embargados⁶²⁹ sólo podrá celebrarse por concurso:

- a) Cuando la venta de lo embargado, por sus cualidades o magnitud, pudiera producir perturbaciones nocivas en el mercado.
- b) Cuando existan otras razones de interés público debidamente justificadas.

Lo específico de esta casuística implica que entre los méritos que rigen para la adjudicación deben añadirse otros distintos al criterio económico, y que irán ligados a los requisitos de los concursantes, o a la propia utilidad que se le dé a los bienes cuya adjudicación se pretende. Como en cualquier actuación administrativa la elección de estos criterios debe estar motivada.

La propia naturaleza de los bienes, lejos de la esfera de las actuaciones de la recaudación ejecutiva local, supone que esta sea una forma de enajenación prácticamente desconocida en los ayuntamientos.

El anuncio del procedimiento de enajenación por concurso debe publicitarse en el BOE y/o en el Boletín Provincial o de la Comunidad Autónoma que corresponda⁶³⁰, esto es donde este domiciliado el deudor.

Finalizado el plazo de admisión de ofertas deberá procederse a la resolución del concurso en el plazo de cinco días, y caso de ser declarado desierto podrá procederse posteriormente a la adjudicación directa.

⁶²⁹ No pudiendo tratarse los bienes a enajenar, mediante este sistema, de bienes inmuebles.

⁶³⁰ La convocatoria, además de la descripción de los bienes, deberá contener, como mínimo, las condiciones que se valoran, los requisitos necesarios para resultar adjudicatario, y el plazo para la presentación de ofertas.

4.5. La adjudicación directa

Observamos, al referirnos al concurso⁶³¹, que los bienes no adjudicados podían ser enajenados mediante el procedimiento de adjudicación directa. Pudiéndose, también, acudir a esta forma de enajenación cuando los bienes trabados tengan la consideración de perecederos, existan otras razones de urgencia, o cuando no convenga promover la concurrencia⁶³².

Al objeto de agilizar los trámites necesarios, en el supuesto de bienes perecederos, dispone el art. 107.2 RGR que, en el acuerdo de enajenación, el órgano competente podrá establecer los límites y condiciones de la adjudicación directa, evitándose así la propuesta de adjudicación. A este respecto, resulta importante conocer las consideraciones que el TSJ de Asturias realiza sobre los fines y requisitos del procedimiento de adjudicación directa, en contestación al intento de impugnación que se pretende, en Sentencia de 17 de marzo de 2010 (rec. núm. 882/2007), donde en su FJ 2º dicta: *“Sentado lo anterior, las irregularidades formales que se denuncian han de considerarse no esenciales, ya que estando obligada la Administración a adjudicar al oferente, en este caso la empresa EEEEE, S.L., que hizo la proposición económica más ventajosa, so pena de incurrir en arbitrariedad, terminó el procedimiento adjudicándole cuatro de los cinco lotes por ser quien había presentado una oferta económica superior. Frente a ello no cabe oponer supuestas irregularidades cometidas, pues debe prevalecer la facultad de regular libremente la tramitación, como se dice en la resolución impugnada, en que la prestación de fianza y sus requisitos no dejan de constituir elementos meramente formales, cuando lo sustantivo es el logro de la adjudicación de los bienes en las mejores condiciones económicas, fin alcanzado por el órgano de recaudación, con la venta de los bienes mediante gestión y adjudicación directas a la oferta más ventajosa, la de quien resultó finalmente adjudicataria, notablemente superior a la presentada por el recurrente”*.

En definitiva, en el presente caso se ha dado cumplimiento a la regla o trámite esencial del procedimiento de adjudicación directa que se encuentra específicamente regulado, pese a que el recurrente no lo tenga en cuenta, en el artículo 150.2 del

⁶³¹ Con la modificación del RGR por el RD 1071/2017, de 29 de diciembre, ha desaparecido la posibilidad de acudir a la adjudicación directa si no se adjudicaban los bienes en la subasta.

⁶³² Motivaciones que deberán ser justificadas en el expediente.

Reglamento General de Recaudación, sin que exista vulneración del procedimiento de la suficiente entidad que permita apreciar la nulidad del procedimiento de adjudicación por aquel postulada.

Por el órgano de recaudación, y en el plazo de un mes⁶³³, contado a partir del día siguiente de la notificación del acuerdo de enajenación por adjudicación directa, se procederá a organizar dicha adjudicación, para lo que utilizarán los medios que considere más ágiles y efectivos. Así, la convocatoria se anunciará en la sede electrónica del Ayuntamiento, fijando la fecha límite para la admisión de ofertas, y obligando a que las mismas se presenten telemáticamente⁶³⁴.

Según establece el art. 107.5 RGR, el precio mínimo de adjudicación será:

- a) Cuando los bienes hayan sido objeto de concurso, el tipo del concurso.
- b) En los demás supuestos, los bienes se valorarán con referencia a precios de mercado.

En función de las ofertas presentadas se formulará, en su caso, propuesta de adjudicación por el órgano de recaudación⁶³⁵. En el supuesto de que las propuestas realizadas no alcanzasen los valores señalados, la mesa podrá adjudicarlos sin precio

⁶³³ EL RD 1071/2017 agiliza el procedimiento, reduciéndolo desde el plazo de seis meses que anteriormente señalaba el RGR de 2005.

⁶³⁴ No resultando necesario notificar al deudor de la celebración de la misma, toda vez que como señala la SAN de 3 noviembre de 2020 (Rec. 2550/2019), en su FJ 3º: “*En consecuencia, a partir de la notificación del acuerdo de enajenación, en el que se indica la normativa de aplicación para la enajenación forzosa de los bienes embargados, es el ejecutado quien tiene la carga de seguir los acontecimientos del procedimiento y estar presente en la subasta si tiene intención de evitar que los bienes sean enajenados pagando el importe previsto en el artículo 101.2 RGR.*”

⁶³⁵ Tal y como denuncia RODRIGUEZ ALONSO, *op. cit.* pág. 759, la redacción del párrafo 5, del artículo 107 RGR, resulta ambigua pues no concreta ni que órgano es el que fórmula la proposición, ni a quién la dirige. Si bien es conveniente que cada Ayuntamiento proceda, en relación con su medios e idiosincrasia, a regular estos trámites en sus respectivas ordenanzas, podemos entender, por remisión al derogado por el actual (art. 150.4 Real Decreto 1684/90, de 20 de diciembre) que la propuesta la realizará el Jefe de la Unidad de Recaudación a la Mesa del concurso, cuando ésta se hubiera practicado, o al Alcalde en los supuestos de que la adjudicación se realice porque los bienes a enajenar sean precederos, y existan razones de urgencia que así lo aconsejen, o porque se haya escogido este sistema de adjudicación al objeto de no promover la concurrencia.

mínimo⁶³⁶, pero sin que ello obligue a que la mesa acepte la oferta realizada si no llega a los precios mínimos de adjudicación, y considera que la oferta realizada es desproporcionadamente baja, porque, tal y como indica la SAN de 19 de mayo de 2008 (rec. núm. 856/2006), FJ 4º : *“pero ello no implicaba necesariamente, porque no lo dice así la norma (art. 150 del RGR aplicable en ese momento) que se tuviera que adjudicar necesariamente el bien por cualquier oferta, pues, obviamente, no era intención del autor de esa norma que se pudiera enajenar por cualquier precio, con el perjuicio que, obviamente, ello supondría en este caso para la Hacienda Pública, y así se refleja en el referido apartado 2 del artículo 150 del RGR cuando expresamente establece que La Dependencia de Recaudación procederá, en el plazo de un mes, a realizar las gestiones conducentes a la adjudicación directa de los bienes en las mejores condiciones económicas valiéndose de los medios que considere más ágiles y efectivos”*. Transcurrido el plazo a que se refiere el apartado 107.3 RGR sin haberse dictado acuerdo de adjudicación, se dará por concluido dicho trámite.

La adjudicación se formalizará mediante acta en el caso de que los bienes hubieran sido objeto de concurso, en cuyo caso corresponde a la mesa suscribir la misma, o por resolución del órgano de recaudación competente en los demás casos.

Los bienes serán entregados al adjudicatario una vez haya sido hecho efectivo el importe procedente, rigiendo también aquí la norma de que si no satisface el precio de remate en el plazo señalado⁶³⁷, se aplicará el importe del depósito a la cancelación de las deudas objeto del procedimiento, sin perjuicio de las responsabilidades en que pueda incurrir por los perjuicios que ocasione la falta de pago del precio de remate.

Si, concluido el procedimiento, no se han recibido ofertas que hayan motivado la adjudicación del bien, se entregará éste a cualquier interesado que satisfaga el importe del tipo del concurso, celebrado con anterioridad de que se acuerde la adjudicación de los

⁶³⁶ Lo que puede provocar el lógico desconcierto del deudor, cuando la cantidad recaudada es inferior a lo que él entiende por el precio de mercado sus bienes; ilustrativo de lo expuesto es la desestimación que los Tribunales hacen de una reclamación de indemnización a la AAPP de un deudor por el bajo precio, a su entender, en la venta de un inmueble por adjudicación directa, sin precio mínimo, SSAN de 7 de noviembre de 2019 (rec. núm. 804/2017), FJ 6º, donde: *“La Sala estima que en la adjudicación directa puede presumirse fundadamente que se ha obtenido el mejor precio posible para las fincas adjudicadas dadas las concretas circunstancias, sin que el precio de adjudicación pueda calificarse irrisorio o absurdo. “y de 20 de diciembre de 2019 (rec. núm. 1001/2018).*

⁶³⁷ Donde a falta de otros plazos implantados por la normativa municipal, más favorables al adjudicatario, regirán los quince días que se contemplan en el art. 104.6.b) RGR.

bienes o derechos a la Hacienda pública, lo que parece poco probable, toda vez que conllevaría al adjudicatario a un desembolso de una cantidad superior a la que ha tenido oportunidad de ofrecer en el trámite de adjudicación directa; por lo que sólo parece posible que esto ocurra en aquellos supuestos en los que el interesado no tuvo conocimiento del procedimiento en un momento anterior.

4.6. Adjudicación de bienes a la Hacienda Pública

Concluidos los procedimientos anteriormente citados, quedando bienes del deudor sin adjudicar, y pendiente toda o parte de la deuda, el artículo 172 de la LGT prevé que éstos puedan ser adscritos al propio Ayuntamiento, siempre que dichos bienes tengan alguna utilidad para la Administración⁶³⁸, y con el requisito de que el valor de las cargas no sea superior al precio de este.

El importe por el que se materializará la adjudicación tiene como límite el del débito perseguido⁶³⁹, y no podrá superar en ningún caso el setenta y cinco por ciento del establecido como tipo para la subasta.

En cualquier caso, la decisión le corresponde al Ayuntamiento, no influyendo en la misma la voluntad, o incluso la petición realizada por el deudor, y mucho menos considerar concedida tal solicitud por silencio administrativo, tal y como pone de manifiesto la STSJ de Galicia de 22 de octubre de 2014 (rec. núm. 15031/2014), que en su FJ 1º señala: *“De la transcripción del precepto citado ya resulta que la adjudicación que se pretende no es disponible para el particular, significando la locución “podrá” una facultad al órgano de recaudación que se convierte en alternativa a los medios de ejecución precedentes y que se regula en los artículos 97 y siguientes RGR. Y, en lo que atañe a que dicha petición deba entenderse concedida por silencio administrativo tampoco puede atenderse lo interesado en el escrito de demanda, pues no estamos ante un procedimiento iniciado a instancia del demandante, sino ante un procedimiento de ejecución, que él mismo identifica en el escrito rector de su solicitud, por número expresado en el fundamento primero de la presente resolución. Se trata, de un procedimiento iniciado de oficio, sin que se pueda aceptar que dentro de él las solicitudes de los interesados conformen procedimientos independientes a los efectos de la regulación de los efectos del silencio administrativo. De este modo, y tal como sostiene la representación procesal de la Administración demandada, es aplicable lo dispuesto en*

⁶³⁸Por lo que deberá figurar en el expediente informe sobre tal extremo.

⁶³⁹ Entendiendo que esta limitación lo que provoca es que si la deuda es inferior a este 75 por ciento el bien queda adjudicado al Ayuntamiento por el importe de la deuda, no existiendo obligación alguna de entregar la diferencia al deudor. Si por el contrario la deuda es superior, será minorada en ese importe del 75 por ciento, y continuará el procedimiento intentándose el embargo de otros bienes, hasta llegar al fallido del deudor, y a la insolvencia de la parte no recuperada.

el artículo 104.4 LGT, a cuyo tenor <<En los procedimientos iniciados de oficio, el vencimiento del plazo máximo establecido sin que se haya notificado resolución expresa producirá los efectos previstos en la normativa reguladora de cada procedimiento de aplicación de los tributos>>. ”

Antes de procederse a la adjudicación el art. 109.2 RGR posibilita la solicitud de un informe jurídico sobre la tramitación del expediente, observándose que aquí tal informe es potestativo, a diferencia del que debe emitirse cuando el bien ya hubiera sido adjudicado a favor de un tercero⁶⁴⁰.

En el supuesto de que existan cargas anteriores, los titulares de cargas reales⁶⁴¹ verán disminuidos sus créditos por el importe de la deuda que, por la anualidad del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, del ejercicio en curso y del inmediato anterior, mantenía el deudor con el Ayuntamiento, en relación con lo dispuesto sobre la hipoteca legal tácita. La disminución de sus derechos y la propia adjudicación deben ser notificados a estos titulares.

En cuanto al órgano que debe realizar la adjudicación, el art. 108 del RGR remite a la normativa municipal.

Esta forma de adjudicación que tiene en principio carácter residual, para cuando han fallado las otras intentadas, se convertirá, sin embargo, en la forma de actuación principal cuando los bienes embargados constituyan parte del Patrimonio Histórico Español, en cuyo caso los Ayuntamiento pueden optar a la titularidad de los mismos, utilizando directamente esta forma de adquisición.

Se plantea, en este último supuesto, el problema del precio a aplicar, toda vez que el art. 172 de la LGT establece que el mismo será el importe de la deuda perseguida, siempre que no supere el 75 por ciento del importe que sirvió de tipo en la primera subasta, pero puede ocurrir que la deuda sea muy inferior a ese tipo y no habiéndose intentado la enajenación por otros medios, estaríamos ante un enriquecimiento injusto del

⁶⁴⁰ Art. 111.1 RGR, donde antes de la realización de la escritura, señala que: “*Con carácter previo a dicho otorgamiento, se remitirá el expediente al órgano con funciones de asesoramiento jurídico para que emita el preceptivo informe en el plazo de cinco días desde la fecha de recepción del expediente de referencia. El órgano de recaudación competente dispondrá lo necesario para que se subsanen los defectos que se observen.*”

⁶⁴¹ Empezando tal disminución de créditos por el último que hubiera registrado sus derechos, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 109 RGR sobre este particular.

Ayuntamiento, que debería buscar mediante otros procedimientos la fórmula de adquirir estos bienes sin perjudicar el patrimonio del deudor. Este principio de proporcionalidad es el que se analiza en la STSJ de Cataluña de 26 noviembre de 2007 (rec. núm. 46/2007), que pese a reconocer lo correcto de las actuaciones del Ayuntamiento en la realización de la subasta, encontrándola ajustada a derecho en todo lo procedimental, califica como un enriquecimiento injusto la adjudicación de un bien a la Hacienda municipal, toda vez que la valoración del mismo es muy superior al importe de la deuda, por lo que anula tal adjudicación, así en su FJ 9º: *“No se respeta el principio de proporcionalidad ni cabe estimar como justificado el subsiguiente enriquecimiento producido, si la Administración, en casos como el presente, omite acudir a los medios de adjudicación previstos y, aprovechando la abstención por el deudor de sus deberes mercantiles y tributarios, se adjudica el bien por valor igual al débito perseguido, pese a la notoria desproporción existente, cuando tenía en su mano acudir a procedimientos para obtener condiciones económicas que le permitieran satisfacer su crédito y dejar el remanente a disposición del deudor cuando cesase aquella abstención”*.

Los bienes inmuebles adjudicados deberán inscribirse en el Registro de la Propiedad en los términos y condiciones señaladas en el art. 26 del Reglamento Hipotecario que establece que *cuando por haber quedado desierta la subasta⁶⁴² se adjudicase la finca al Estado, Provincias, Municipio o Entidad a la que se hubiere concedido la facultad de utilizar el procedimiento administrativo de apremio, será título bastante la certificación expedida por el Tesorero de Hacienda, Presidente de la Diputación, Alcalde o funcionario a quien corresponda según los casos, y en la que se hará constar: la providencia íntegra de adjudicación, el nombre y apellidos del deudor y la naturaleza, situación, linderos, cabida y gravámenes que pesaren sobre la finca adjudicada.*

⁶⁴² A lo que debimos añadir el resto de los supuestos contemplados en el artículo 107.1 RGR

4.7. Actuaciones posteriores a la enajenación.

Dos son las actuaciones que la subsección séptima, de las establecidas para el desarrollo reglamentario ⁶⁴³ del procedimiento de apremio, señala en esta fase procedimental:

1. Escritura pública de venta y cancelación de cargas posteriores.
2. El levantamiento del embargo.

Como ya hemos señalado, el adjudicatario puede no conformarse con el acta de adjudicación, y solicitar expresamente, en plazo de cinco días desde que reciba la notificación de la adjudicación, el otorgamiento de escritura pública de venta al Ayuntamiento.

La certificación del acta es el documento más común, toda vez que es el más económico, y que tiene la misma validez para la inscripción en el Registro de la Propiedad⁶⁴⁴, si bien es cierto que, si el adjudicatario debe acudir a financiación externa para la compra del bien, la entidad de crédito suele exigir la constitución de escritura, no sólo sobre la hipoteca concedida, sino, y también, sobre la propia transmisión realizada.

A este fin, y con carácter previo a dicho otorgamiento, la oficina de recaudación remitirá el expediente al órgano con funciones de asesoramiento jurídico⁶⁴⁵ para que emita el preceptivo informe en el plazo de cinco días, a contar desde la fecha de recepción del expediente, procediendo a la vista del mismo, y si fuera necesario, por el órgano de recaudación, a la subsanación de los defectos detectados.

La falta de este informe provocara la nulidad de la adjudicación que se realice, tal y como se recoge en la SAN de 5 de abril de 2001 (rec. núm. 337/1998), donde se establece la nulidad en la adjudicación de un inmueble embargado, toda vez que la

⁶⁴³ Arts. 111 y 112 Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

⁶⁴⁴ Resolución DGRN de 23 de octubre de 1999, en la que se señala que el acta de la subasta es un documento público que acredita fehacientemente la adjudicación operada, y en consecuencia. *“no puede entenderse que la falta del vehículo formal adicional que en el caso debatido implica la escritura pública, suponga un defecto insubsanable cuando la verificación de la transmisión dominical que en definitiva será el objeto de la inscripción... ha podido ser acreditada fehacientemente por la propia documentación pública-administrativa emanada del procedimiento seguido”*.

⁶⁴⁵ Caso de no establecerse otro órgano en la Ordenanza Municipal que regule estas actuaciones, el escrito irá siempre dirigido al titular de la Asesoría Jurídica, que será en los Ayuntamientos a los que no les resulte de aplicación el art. 121 de la Ley de Bases del Régimen Local, el titular de la Secretaría Municipal.

adjudicación no contó con informe del Abogado del Estado de haberse observado las formalidades legales en el procedimiento de apremio.

Favorable, el informe, se citará al adjudicatario y al deudor⁶⁴⁶ para la realización de las escrituras ante notario, que deben ser formalizadas en el plazo máximo de treinta días⁶⁴⁷, a contar desde la recepción del informe favorable, tal y como señala en art. 111.2 RGR.

Si el deudor no compareciese a la citación el órgano de recaudación actuará en sustitución del obligado al pago, otorgándose de oficio las escrituras y haciéndose constar en ellas que queda extinguida la anotación preventiva hecha en el Registro de la Propiedad a nombre del Ayuntamiento, incluyéndose en mandamiento al Registro de la Propiedad la cancelación de las cargas posteriores, si existiesen⁶⁴⁸.

Puede ocurrir, que en el transcurso del tiempo necesario para la finalización del expediente la Administración se encuentre con el hecho de que en el momento en que se intenta la cancelación de las cargas ha caducado la anotación preventiva de la que trae causa⁶⁴⁹. En este supuesto es doctrina de la DGRN⁶⁵⁰ que:

1. La prioridad ganada por la anotación se pierde con la caducidad.

⁶⁴⁶Es corriente que en esta fase del procedimiento algunos deudores no recojan las notificaciones que se le realizan, señalar que resulta aquí aplicable lo dispuesto en el art. 112.3 LGT, donde: “cuando el inicio de un procedimiento o cualquiera de sus trámites se entiendan notificados por no haber comparecido el obligado tributario o su representante, se le tendrá por notificado de las sucesivas actuaciones y diligencias de dicho procedimiento, y se mantendrá el derecho que le asiste a comparecer en cualquier momento del mismo”. Estableciendo el mismo apartado de la Ley dos excepciones a esta norma, la notificación de las liquidaciones que se dicten en el procedimiento, y los acuerdos de enajenación de los bienes embargados, que deberán ser notificados por anuncio en el BOE.

⁶⁴⁷ Plazo ampliado, desde los anteriores quince días, por la modificación que de este precepto realizó el art. 31 del Real Decreto 1071/2017.

⁶⁴⁸ A estos efectos, el art. 175 del RH señala que, cuando en virtud del procedimiento de apremio contra bienes inmuebles se enajene la finca o derecho embargado, se cancelarán las inscripciones y anotaciones posteriores a la correspondiente anotación de embargo, aunque se refieran a enajenaciones o gravámenes anteriores y siempre que no estén basadas en derechos inscritos o anotados con anterioridad a la anotación del embargo y no afectados por ésta.

⁶⁴⁹ Pudiendo incluso haber caducado antes de la celebración de la subasta, lo que no invalida la misma, toda vez que como ya hemos señalado en el estudio de su naturaleza, la anotación no tiene carácter constitutivo, lo que supone que el embargo no queda sin efecto cuando la misma caduca, toda vez que el embargo tiene plena validez con independencia de su anotación en el Registro.

⁶⁵⁰ Entre otras Resoluciones de 28 de septiembre de 1987, 28 de junio de 2001, 20 de octubre de 2005 y 19 de julio de 2007.

2. La ejecución conlleva la cancelación de asientos posteriores, pero no pueden existir asientos posteriores a una anotación caducada, cuyos efectos son equiparables a una nunca extendida.
3. Caducada una anotación las posteriores mejoran de rango.

Esta postura trae como consecuencia que los registradores se nieguen a cancelar las cargas posteriores, señalándose así en Resolución DGRN de 28 de noviembre de 2001, donde: *“la caducidad de los asientos que nacen con duración determinada se opera de modo radical y automático una vez llegado el día prefijado, y ello tratándose de una anotación preventiva de embargo, determina que las cargas posteriores mejoran de rango registral, de modo que no procede acceder a la cancelación de estas en virtud del mandamiento prevenido en los artículos 1.518 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (texto antiguo) y 175.2 del Reglamento Hipotecario, dictado en el procedimiento en que se ordenó la práctica de aquella anotación, si al tiempo de presentarse aquél en el Registro se había operado ya la caducidad, pues caducada la anotación, el mandamiento carece de su virtualidad cancelatoria de anotaciones posteriores”*.

La Resolución de la DGRN de 19 de julio de 2007 reitera estos argumentos y señala que la Doctrina de la DGRN acerca de la caducidad de la anotación de embargo es de aplicación exclusiva en el ámbito registral, *“sin que quepa prejuzgar la preferencia sustantiva que pueda existir entre los créditos que motivaron las respectivas anotaciones.”*

Sin embargo, tal postura fue combatida por SSTS de 23 de febrero de 2015 (rec. núm. 300/2013) y de 7 de julio de 2017 (rec. núm. 304/2015), señalando en la primera mencionada, FJ 3º; que: *“Como sostiene esta Sala en la sentencia ya citada, al no constar cargas preferentes en dicha certificación, la adjudicación de tales bienes al propio acreedor o a cualquier tercer licitador, había de hacerse sin carga alguna, pues en el Registro sólo aparecían afectando a dichas fincas las posteriores anotaciones de embargo que debían ser canceladas a continuación. Disponía el artículo 1512 de la Ley de 1881 que, aprobado el remate, «las cargas y gravámenes anteriores y las preferentes, si los hubiese, al crédito del actor, continuarán subsistentes, entendiéndose que el rematante los acepta y queda subrogado en la responsabilidad de los mismos, sin destinarse a su extinción el precio del remate»; lo que «a sensu contrario» implica que no subsisten a tales efectos las cargas posteriores, que habrán de ser canceladas según*

dispone el artículo 1518; lo que no ha sido tenido en cuenta por la Audiencia en su sentencia y cuya aplicación determina la necesidad.”

Pese a lo expuesto la DGRN sigue marcando su propio criterio en las resoluciones que con posterioridad a estas SSTs ha dictado⁶⁵¹, contraviniendo tal jurisprudencia, e insistiendo en el hecho de que se haya expedido la certificación de titularidad y cargas, que prevé la LEC, no implica ni su conversión en otra anotación ni la prórroga de la anotada, ya que las anotaciones solo se prorrogan en la forma establecida en el art. 86 LH, y sin que en vía registral pueda determinarse la prórroga indefinida de la anotación preventiva de embargo, por el hecho de haber sido expedida la certificación de cargas, por cuanto la prórroga de vigencia de las anotaciones preventivas viene determinada por Ley y su caducidad implica la pérdida de su prioridad registral.

Es este momento, el de la redacción del acta de adjudicación, o de la escritura en su caso, el instante en que el ofertante adquiere la propiedad del bien, por perfeccionamiento de la venta con la aprobación del remate y la plasmación de la venta en documento público⁶⁵².

Si, en su momento, no se pudo inscribir la anotación preventiva de embargo por no estar la finca inmatriculada, la propia acta de adjudicación puede ser utilizada como título inmatriculador, tal y como establece la DGRN, en Resolución del 20 de febrero de 1.999, cuando indica que: *“Los arts. 205 LH y 298 RH presuponen, para que la inmatriculación pueda llevarse a cabo, la existencia de un título que conlleve la transmisión de la finca en cuestión, y no otra cosa es el auto de adjudicación en pública*

⁶⁵¹ 10 de octubre de 2017, 9 de abril de 2018, 27 de junio de 2018, 19 de septiembre de 2018, 26 de septiembre de 2018 y 15 de marzo de 2019.

⁶⁵² Así lo predica el TS, en Sentencia de 20 julio de 2006 (rec. núm. 3923/1999) cuando, en su FJ 1º, señala que: *“Esta Sala tiene declarado que, promulgada la Ley 10/1992, la consumación de la enajenación se produce, conforme al art. 1514 LEC con la expedición del testimonio de auto de aprobación del remate y demás requisitos que habilitan para la inscripción en el Registro de la Propiedad (art. 1515 LEC) y que la expedición de testimonio en el que se documenta la venta judicial produce la tradición simbólica prevista en el art. 1462.2 CC... En suma, la venta se perfecciona con la aprobación del remate y la tradición se produce con la plasmación de la venta en un documento público.”* En el mismo sentido STS de 14 de julio de 2015 (rec. núm. 885/2013), donde: *“En nuestro sistema se hacía coincidir la consumación de la venta de bienes inmuebles en subasta con el otorgamiento de la escritura pública, porque el otorgamiento de dicha escritura equivale a la entrega de la cosa, en virtud de la tradición instrumental a que se refiere el art. 1462 del Código Civil, pero una vez sustituida la necesidad de otorgar escritura pública por el auto de ejecución, y ahora por el testimonio del secretario judicial del decreto de adjudicación, que comprende la resolución por la que se aprueba el remate y se expresa que se ha consignado el precio, éste será el momento en que debe entenderse producida la transmisión del bien de acuerdo con lo dispuesto en la legislación civil.”*

subasta”, pero sin que ello signifique que no sea necesario, por la propia existencia del acta o de las anotaciones practicadas en el Registro de la propiedad, realizar el expediente de dominio, tal y como aclara la Resolución de la DGRN de 10 de febrero de 2009, cuando se pretende inmatricular una finca, sin tramitar previamente expediente de dominio, mediante la presentación del acta de adjudicación, y aduciendo ya existían inscripciones sobre la misma (las propias anotaciones de embargo practicadas por la AEAT), lógicamente la inscripción es denegada⁶⁵³.

Finalizados estos trámites, y una vez satisfecha la totalidad de los débitos perseguidos, procederá el levantamiento del embargo sobre otros bienes trabados al deudor, si los hubiere, procediendo a su reintegro. Si la ejecución realizada no sirvió para la cancelación de la deuda, y quedaran bienes sin adjudicar, se podrán iniciar nuevos procedimientos de enajenación.

⁶⁵³ Señalándose, en el FJ 4º, de la Resolución referenciada, que “*El hecho de que hubiera varias anotaciones de embargo motivadas por el mismo expediente que da lugar a la adjudicación, no suponen que la finca esté inscrita ni que se haya acreditado fehacientemente la titularidad anterior del transmitente, máxime cuando ahora tales asientos de anotación aparecen caducados. Para inmatricular una finca embargada, no basta la anotación del embargo, sino que se precisa de un asiento de inscripción, el cual podrá obtenerse si aquél es objeto de realización forzosa. La adjudicación derivada del embargo, junto con los documentos que acrediten fehacientemente la adquisición anterior del deudor, ya si podrá producir la inmatriculación. Todo ello unido a la certificación administrativa descriptiva y gráfica exigida para toda inmatriculación por el artículo 298 Reglamento Hipotecario*”.

4. 8. Responsabilidad civil y penal por delito contra la Hacienda Local

Hemos incluido este apartado en esta sección de la obra, toda vez que es, llegados a esta fase del procedimiento, donde con más frecuencia la Administración tributaria abordará los ilícitos relacionados con los supuestos de responsabilidad civil, o penal. A la figura de la responsabilidad tributaria ya hemos dedicado el Capítulo 5 de este estudio, añadiendo en la parte del trabajo dedicado al concurso de acreedores los presupuestos vinculados a la figura de los administradores concursales.

El Título XIV del Código Penal determina distintas penas en las sentencias por delitos contra la Hacienda Pública que van desde el pago de cantidades⁶⁵⁴ a la propia pena privativa de la libertad.

Sobre las primeras, señala el art. 128.1 del RGR que, si un deudor fuese responsable civil por delito contra la Hacienda pública, la deuda derivada de la responsabilidad civil se incluirá en el expediente administrativo de apremio que se sigue contra el deudor⁶⁵⁵, de acuerdo con lo marcado en la disposición adicional décima de la LGT.

Este mandato puede llevarnos a plantear la cuestión de si es necesario el acto administrativo de la providencia de apremio en la persecución de estos créditos, o sirve para la ejecución la propia sentencia judicial. El art. 571 de la Ley de Enjuiciamiento Civil establece que la sentencia condenatoria contiene una orden de pago de una cantidad líquida, no siendo necesario ningún otro trámite para que en caso de incumplimiento se inicie la ejecución forzosa de los bienes del condenado. Por el contrario, el art. 167 LGT exige dicha formalidad, y su notificación al deudor, para el inicio del expediente administrativo de apremio, y aún en el caso de existir un expediente contra el mismo no se pueden acumular sin más las deudas, como parece indicar el art. 128 RGR citado.

⁶⁵⁴ Reparaciones por el daño satisfecho en los términos del art. 576 LEC, sanciones, intereses y/o las costas procesales, conforme a lo dispuesto en el art. 13 de la Ley 52/1997, de 27 de noviembre, de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas.

⁶⁵⁵No pudiendo aplicarse sobre este importe, derivado de la responsabilidad civil, los incrementos de los recargos del período ejecutivo, pero sí el de los intereses y costas que procedan.

A nuestro entender la remisión al procedimiento administrativo de apremio que realiza la Disposición Adicional Décima de la LGT en ningún caso excluye, o resulta incompatible con la emisión de la providencia de apremio, incluso cuando se trate de cantidades que buscan su acumulación, al objeto de cumplir con los requisitos formales señalados en el art. 167.4 LGT⁶⁵⁶, y como medida garantista que se debe adoptar al objeto de no comprometer la posterior eficacia de las diligencias de embargo practicadas.

Contra los actos que se dicten en el procedimiento de apremio seguido para la recaudación de estas deudas podrán interponerse los recursos que en materia de recaudación procedan⁶⁵⁷, mientras que las cuestiones relativas a la propia responsabilidad deben plantearse ante el juez competente⁶⁵⁸, al que el Ayuntamiento deberá informar del ingreso de la deuda⁶⁵⁹.

El inicio de la actividad en la justicia penal suele tener su origen en la propia recaudación municipal, una vez que en el desarrollo del procedimiento administrativo de apremio se observan hechos presuntamente delictivos⁶⁶⁰, por lo que se da cuenta de los mismos al ministerio fiscal, o directamente al órgano judicial competente, y dejando en suspenso⁶⁶¹ cualquier actividad administrativa relacionada con el expediente administrativo de apremio, hasta la sustanciación del procedimiento penal iniciado⁶⁶².

⁶⁵⁶ A excepción de lo referido a la exigencia de los recargos de apremio.

⁶⁵⁷ Reposición, potestativo de reposición, o reclamación económico-administrativa, y ello debido al carácter administrativo del procedimiento, y conforme a lo dispuesto en el art. 163.1 LGT que dispone que todas las incidencias que se produzcan en el procedimiento administrativo de apremio serán resueltas por los órganos competentes de la Administración Tributaria.

⁶⁵⁸ Art. 128.2. RGR

⁶⁵⁹ O en su caso de la declaración del crédito como incobrable, recogiendo esta obligación en el apartado cuarto de la Disposición Adicional Décima LGT.

⁶⁶⁰ Alzamiento de bienes, omisión del ingreso de las cantidades retenidas al deudor, etc...

⁶⁶¹ Así, según IGLESIAS CAPELLAS: “Desde la perspectiva tributaria, la figura que el legislador ha utilizado para definir la situación en la que quedan los procedimientos tributarios una vez iniciado un proceso penal concurrente con ellos es la de la suspensión, entendida como un estado transitorio y provisional en el cual los procedimientos administrativos estarían detenidos a la espera del correspondiente pronunciamiento jurisdiccional, para continuar con su tramitación ordinaria una vez recuperada la competencia administrativa para ejercer las potestades que en ellos se actúan.” IGLESIAS CAPELLAS, Joan, *Los efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios de liquidación y recaudación*, Tesis Doctoral presentada en la Universidad Autónoma de Barcelona, Barcelona, 2012, pág. 141.

⁶⁶² En relación con lo ordenado en el art. 180.1 LGT, y de acuerdo con el principio *non bis in idem*. Así el TS en Sentencia de 24 de febrero de 1.989 señala que: “La diferencia consiste, pues, sustancialmente, en la interrupción del procedimiento administrativo una vez que del mismo resultan pruebas o indicios que revelen la existencia de infracción penal, en lugar de llegar a una resolución sancionadora en la propia vía administrativa; lo cual puede considerarse consecuencia de los principios «non bis in idem» por una parte, y de la preferencia del juicio final, de otra”.

Una vez confirmada la comisión del hecho delictivo mediante sentencia, la exigencia de la responsabilidad civil (que tendrá el inicio de su cálculo en la deuda inicial cuya exacción se perseguía) se realizará por el propio Ayuntamiento⁶⁶³, según señala la Disposición adicional Décima de la LGT⁶⁶⁴. Respecto al cumplimiento de la pena privativa de libertad, de haberla, el art. 990 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal impone al juez el deber de adoptar las medidas necesarias para que el condenado ingrese en el establecimiento penitenciario que corresponda.

Entre los supuestos de ilícitos en los que se contempla responsabilidad penal, cabe destacar el señalado en el art. 252 CP, referido a las actuaciones de los depositarios, donde se establece una pena máxima de seis años para quienes, teniendo facultades para administrar un patrimonio ajeno, encomendadas por la autoridad o asumidas mediante un negocio jurídico, las infrinjan excediéndose en el ejercicio de las mismas y, de esa manera, causen un perjuicio al patrimonio administrado.

Por su parte, el art. 257.1 del Código Penal dispone que será castigado con penas de prisión de uno a cuatro años, y multa de doce a veinticuatro meses el que se alce con sus bienes, en el afán de perjudicar a sus acreedores, o quien haga disposiciones patrimoniales que tengan por objeto dificultar o impedir la eficacia del embargo. En este mismo sentido, el art. 97.7 RGR, señala que, si se observan indicios de que las cargas pueden ser simuladas, se remita el expediente al órgano jurídico al objeto de iniciar las actuaciones civiles de acción revocatoria o declarativa de nulidad, o las penales ligadas a la insolvencia punible.

Y revisadas las actuaciones susceptibles de pena o sanción por parte de los administrados, conviene también referirnos a algunas de las previstas para autoridades y funcionarios, reflejadas en el título XIX “Delitos contra la Administración pública”, del Código Penal. Así, se tipifica el cohecho como delito, resultando el ilícito la aceptación de favores o retribuciones para realizar en su cargo un acto contrario al que su deber le

⁶⁶³ Así, GARCÍA DE ENTERRÍA, para explicar esta posibilidad de ejecutar la sentencia por sus propios medios: “*La Administración está capacitada como sujeto de derecho para tutelar por sí misma sus propias situaciones jurídicas, incluso sus pretensiones innovativas de statu quo, eximiéndose de este modo la necesidad, común a los demás sujetos, de recabar una tutela judicial. Es este principio de autotutela el que es capaz de explicar en unidad todo ese complejo posicional.*” GARCIA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo I*, Civitas, Madrid, 1998, pág. 505.

⁶⁶⁴ En el mismo sentido el art. 10.1 LGP señala que la Administración Tributaria puede exigir el pago de cualquier deuda de la que resulte acreedora a través de sus propios medios, sin perjuicio de la recabar la tutela judicial del crédito en los términos del art. 8 del mismo texto legal.

reclama, y sancionado con pena de prisión de tres a seis años, multa de doce a veinticuatro meses e inhabilitación.

Con, desgraciadamente, cierta frecuencia⁶⁶⁵, Tesoreros, Recaudadores, y otros funcionarios en contacto con fondos públicos, han sido imputados por Malversación de caudales públicos, delito tipificado en el art. 432 CP, y castigado con una pena de prisión de dos a seis años, inhabilitación para cargo o empleo público y para el ejercicio del sufragio pasivo por tiempo de seis a diez años.

⁶⁶⁵ Si bien cada día son menos los casos que se detectan como producto de mejores medios de control, y por la adopción de determinado tipo de medidas como el de prohibir el servicio de caja dentro de los Ayuntamientos, y cualquier tipo de pago en efectivo, dentro de las dependencias municipales.

4. 9. El cobro de deudas de otras Administraciones Públicas.

Aparece reflejada en el art. 70.4 RGR una cuestión que, con anterioridad a su actual redacción, había suscitado cierta controversia, obligando a participar en su resolución a distintos tribunales⁶⁶⁶, y que es la que se refiere a la inembargabilidad de los bienes de las AAPP, así el citado artículo dispone que sin perjuicio de la posibilidad de embargo de estos bienes, en los supuestos no excluidos por Ley, podrán la AAPP utilizar los procedimientos de compensación de oficio y de deducción sobre transferencias.

El artículo 72 del TRLRHL, señala que: “*los tribunales, jueces y autoridades administrativas no podrán despachar mandamientos de ejecución ni dictar providencias de embargo contra los derechos, fondos, valores y bienes de la hacienda local ni exigir fianzas, depósitos y cauciones a las entidades locales, excepto cuando se trate de bienes patrimoniales no afectados a un uso o servicio público*”.

Toda vez que, como ya hemos señalado, la Providencia de Apremio es el título ejecutivo que permite proceder contra el patrimonio del deudor, algunos ayuntamientos no dictaban la Providencia de Apremio contra otras Administraciones Públicas, en aras a lo señalado en este artículo 72.

¿Es esto correcto?... ¿Qué es lo que prohíbe la ley, la vía de apremio o el embargo de determinados bienes?

El actual Reglamento General de Recaudación, sumándose a los pronunciamientos jurisprudenciales⁶⁶⁷ que habían venido produciéndose con anterioridad, asume de manera clara, en su artículo 70.4, que en determinadas ocasiones procede el embargo de bienes, por lo que (y en contra de lo que disponía anteriormente la LGT y el RGR, donde se prohibía de manera expresa) es necesario expedir dicha providencia de apremio, ya que el embargo de los bienes privativos requiere del título ejecutivo; así: “*En el caso de*

⁶⁶⁶Por todas STS de 29 de enero de 1.999 (rec. núm. 7747/1998).

⁶⁶⁷ Así, la STS de 18 de febrero de 2005 (rec. núm. 24/2003), apoyándose en la anteriormente citada de 29 de enero de 1999, expone en su FJ5º que: “*Hemos rechazado en la sentencia de 29 de enero de 1999 (Rec. casación en interés de la ley núm. 7747/1998) que el art. 2.2 de la Ley 39/1988 sólo había reproducido para las Haciendas Locales lo establecido para la Hacienda Estatal en la Ley General Presupuestaria -- arts. 31 y 32 -- y que, por ende, sólo se podía referir a los derechos de prelación, preferencia, afección y retención y no al de utilización del procedimiento de apremio y de las medidas ejecutivas que el apremio conlleva.*”

deudas a favor de la Hacienda pública estatal, que deban satisfacer las comunidades autónomas, entidades locales, organismos autónomos y otras entidades de derecho público, y sin perjuicio de la posibilidad de proceder al embargo de sus bienes, en los supuestos no excluidos por disposición legal, podrá acudirse, asimismo, a los procedimientos de compensación de oficio y deducción sobre transferencias.”

Conviene recordar la matización que de este principio de inembargabilidad realizó el Tribunal Constitucional, en Sentencia 228/1998, donde concreta que tal protección no alcanza a los bienes patrimoniales⁶⁶⁸, así: *“la prohibición de embargo establecida en el artículo 154.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en relación con el artículo 80.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local, está constitucionalmente justificada con arreglo a lo que dispone el artículo 132.1 de la CE para los casos de bienes de dominio público y comunales.”*

Esta concreción aparece también en el artículo 30.1 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, de Patrimonio de las Administraciones Públicas, donde se dispone que los bienes y derechos de dominio público o demaniales son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

Del contenido del art. 6 del Real Decreto 1372/1986, de 13 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de las Entidades Locales, podemos entender por bienes patrimoniales aquellos que siendo propiedad de la entidad local no están destinados a uso público ni afectados a un servicio público. Por su parte el art. 79 del mismo texto legal, y sobre los comunales, indica que son aquellos destinados a un uso público⁶⁶⁹.

La extinción de la deuda por compensación se realiza, tal y como señala el artículo 1.195 del Código Civil, cuando dos sujetos son recíprocamente acreedor y deudor el uno del otro, señalando el TS en Sentencia de 20 de mayo de 2010 (rec. núm. 4326/2008), FJ 1º, que: *“es una características intrínseca del instituto de la compensación que ambas deudas tengan las mismas cualidades jurídicas, plena reciprocidad y absoluta igualdad*

⁶⁶⁸ Estas matizaciones ya se encuentran recogidas en el actual TRLRHL, donde en su art. 173.2 establece que ni tribunales ni autoridades administrativas podrán embargar ni exigir fianzas sobre bienes de la hacienda local, salvo cuando se trate de bienes patrimoniales.

⁶⁶⁹ Al objeto de no reiterarnos en nuestro estudio remitimos a lo expuesto en esta obra en el Cap. 3.1. *Normas y requisitos en la práctica del embargo*, donde se analiza los distintos supuestos de los bienes inembargables, entre los que se encuentran los de las distintas AAPP no afectos al servicio público.

jurídica, aspectos que brotan de las notas de que acreedor y deudor sujetos sean recíprocamente el uno del otro en una cantidad vencida, líquida y exigible concurrente". Siendo por lo tanto necesario que las deudas que otros entes públicos mantienen con el Ayuntamiento, artículo 109 de la Ley 7/1985, sean vencidas, líquidas y exigibles, y que haya finalizado el período voluntario de ingreso, encontrándose la deuda en período ejecutivo⁶⁷⁰.

Como ya hemos advertido, estas compensaciones en período ejecutivo entre AAPP son extrañas en la esfera local; toda vez que, si bien es habitual que una AAPP posea bienes susceptibles de imposición tributaria en territorio de una EELL, es poco probable que existan entre ellas créditos pendientes (que tendrían su origen, habitualmente, en transferencias o subvenciones).

Y así, y aunque parece que desde el propio legislativo se pensó en las mismas como una herramienta a utilizar principalmente por la Administración General, los tribunales han venido defendiendo y justificando tales actuación por parte de los Ayuntamientos, sirviendo como ejemplo de lo expuesto la STS de 10 de noviembre de 2004 (rec. núm. 10079/1998), que ante la negación que hace la Tesorería General de la Seguridad Social⁶⁷¹ de la posibilidad del uso de esta prerrogativa por un Ayuntamiento, establece en su FJ 2º: *"Entrando a resolver sobre dicho motivo es de tener en cuenta que esta Sala se ha pronunciado al efecto en sentencia de 12 de noviembre de 2002 (recurso 627/1998 planteado entre las mismas partes y por hechos similares) y en la sentencia de 14 de febrero de 2002 (recurso de casación en interés de Ley 4840/2000, también suscitado entre las mismas partes y por hechos semejantes), señalando en la primera que "la solución adoptada por la sentencia recurrida, de admitir la compensación efectuada por el Ayuntamiento de Telde respecto a las deudas existentes entre el citado Ayuntamiento y la Seguridad Social, en base al artículo 109 de la Ley de Bases sobre el Régimen Local, es solución conforme a la reiterada doctrina de esta Sala, expresada entre otras en sentencias de 13 de octubre de 1993, 30 de marzo de 1994, 1 de enero de 1998, 4 de julio de 1999 y 4 de junio de 2001⁶⁷²".*

⁶⁷⁰ Así lo establece el art. 57 RGR.

⁶⁷¹ Sobre la misma cuestión, en este caso planteada por la Comunidad de Madrid al Ayuntamiento de Getafe, se pronuncia en los mismos términos el TSJ Madrid en Sentencia de fecha 7 de junio de 2006 (rec. núm. 165/2006).

⁶⁷² En el mismo sentido STSJ de Madrid de 7 de junio de 2006 (rec. núm. 165/2006).

Pese a lo señalado, sobre lo extraño de la compensación y la deducción de transferencias como herramienta de extinción de deudas por parte de los Ayuntamientos, señalar que la adhesión que muchos municipios han hecho al Convenio para la Recaudación de deudas en período ejecutivo entre la FEM y la AEAT propicia que ésta última, como encargada del cobro de estos débitos, pueda proceder a tales compensaciones con derechos de otras EELL o Comunidades Autónomas.

La cuestión de si procede o no el incluir el recargo de apremio en la compensación realizada entre AAPP, es un tema que protagoniza debate, así, el TSJM en Sentencia 29 de noviembre de 2018 (rec. núm. 23/2018), señala en su FJ 4º que: *“Debemos, por tanto, concluir que el antiguo art. 65 del RGR y 57 del vigente, exige que la compensación de deudas entre Administraciones y entidades públicas que en él se citan se realice tras finalizar el plazo de ingreso en periodo voluntario, sin que resulte procedente dictar providencia de apremio alguna, con el consiguiente recargo”*. La Resolución fue recurrida por la Comunidad de Madrid ante el Tribunal Supremo, dictando éste Sentencia en fecha 11 de diciembre de 2020 (rec. núm. 1046/2019), donde se establece lo ajustado a derecho de la Sentencia recurrida, favorable al Ayuntamiento de las Rozas, y justificando la no exigencia de los recargos en la distinción que hace el legislador a la hora de redactar los arts. 57 y 58 del RGR, así y en su FJ 3º señala: *“Tanto en los citados artículos del RGR/2005 como en el RGR/1990, hallamos una diferencia muy significativa para lo que ahora nos ocupa, esa distinción es que cuando no se trata de la compensación de oficio de deudas de entidades públicas, la compensación de oficio comprende <<la deuda y los recargos del periodo ejecutivo que procedan con el crédito>>, en cambio, cuando se trata de la compensación de oficio de deudas de entidades públicas, no se prevé expresamente que la compensación abarque los recargos del periodo ejecutivo. Opinamos que no se trata de un olvido, sino de una omisión voluntaria. Ello significa que la compensación de oficio de deudas de entidades públicas no comprende los recargos del periodo ejecutivo. Ninguna observación al respecto se hizo en el Dictamen del Consejo de Estado (exp. 849/2005 de 14 de julio de 2005) sobre el Proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación”*.

4. 10. El problema de la territorialidad.

Como hemos venido comentando a lo largo del presente estudio, uno de los problemas que soporta la recaudación municipal, tanto en los municipios grandes como en los de menos población, es el problema de la territorialidad, entendiendo ésta como el ámbito espacial en el que el Ayuntamiento despliega su competencia o actuación, y que en la actualidad está constreñido al municipio⁶⁷³.

Así se establece en el artículo 12.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, que el término municipal es el territorio en el que el ayuntamiento ejerce sus competencias⁶⁷⁴.

El art. 8.3 TRLRHL establece que: *“las actuaciones en materia de inspección y recaudación ejecutiva que hayan de efectuarse fuera del territorio de la respectiva Entidad local en relación con los ingresos de derecho público propios de ésta serán practicadas por los órganos competentes de la correspondiente Comunidad Autónoma*

⁶⁷³ La potestad de ejecución forzosa, que el art. 4.1.f) de la LBRL reconoce a las EELL, lo es en la esfera de sus competencias. De ahí que fuera de estos límites sea precisa la colaboración de otras AAPP.

⁶⁷⁴ Siendo los tribunales fieles en la ejecución de tal límite. Por proximidad temporal, y por el interés que produce al pronunciarse sobre la ubicación de las cuentas de ING, reproduciremos parcialmente Sentencia del Juzgado núm. 32 de los de lo Contencioso Administrativo de Madrid, de fecha 13 de junio de 2019 (rec. núm. 27/2019), donde se procede a la anulación de Resolución del Tribunal Económico administrativo, que sí autorizaba traba de cuentas al Ayuntamiento de Madrid en ING, señalando en su FJ 2º: *“Por lo demás, no cabe sino reproducir los atinados razonamientos esgrimidos en la demanda formulada: El tenor literal del artículo 8.3 del TRLRHL junto con el 12.1 de la LBRL no deja margen de duda a que las entidades locales deben recabar la colaboración de las Administraciones de ámbito territorial superior para llevar a cabo actuaciones de recaudación ejecutiva fuera de su territorio. El hecho de que la actuación municipal de ejecución forzosa pueda ser ejercitada desde el propio término municipal, sin necesidad de requerirse para la práctica de las actuaciones de que se trate la intermediación en otro lugar de los empleados de los órganos municipales y de que los avances tecnológicos permitan hoy día a cualquier sujeto jurídico-público realizar actuaciones incluso en cualquier punto geográfico, no supone una extensión de las competencias que le confiere el ordenamiento jurídico y que, de manera precisa, delimitan el alcance de sus potestades. Son, por tanto, las competencias definidas en el ordenamiento, las que determinan el alcance de la actuación municipal y no la distancia física, el desplazamiento de un funcionario o la mayor o menor facilidad o disponibilidad de medios tecnológicos para actuar.*

En consecuencia, de acuerdo con el artículo 170.3 c) LGT se han incumplido las normas reguladoras del embargo, toda vez que la Agencia Tributaria del Ayuntamiento de Madrid ha empleado sus potestades de recaudación ejecutiva en clara vulneración de los límites que le impone su competencia territorial al ejecutar un embargo sobre dos cuentas corrientes situadas fuera de su término municipal sin recabar el auxilio de una administración territorial superior, tal como impone el artículo 8.3 del TRLRHL con la consecuencia de que las actuaciones de recaudación ejecutiva efectuadas sin el amparo de la competencia territorial son nulas de pleno derecho, artículo 47.1 b) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y art. 217,1 b) de la LGT.”

cuando deban realizarse en el ámbito territorial de ésta, y por los órganos competentes del Estado en otro caso, previa solicitud del Presidente de la Corporación”.

Esta cuestión ya ha sido tratada dentro del Capítulo 1.2 de este trabajo, de la colaboración interadministrativa, y en este 4, dedicado a los embargos, donde denunciábamos que no siempre se podía solicitar el auxilio de las Diputaciones⁶⁷⁵, y que sólo los municipios de mayor tamaño⁶⁷⁶ pueden solicitar en la actualidad la colaboración de la AEAT.

A estos efectos, recordar que el ámbito territorial que va a primar desde la firma del acuerdo es el de la Entidad Delegada, tal y como se recoge en el artículo 7.4 del TRLRHL, donde: *“Las entidades que al amparo de lo previsto en este artículo hayan asumido por delegación de una entidad local todas o algunas de las facultades de gestión, liquidación, inspección y recaudación de todos o algunos de los tributos o recursos de derecho público de dicha entidad local, podrán ejercer tales facultades delegadas en todo su ámbito territorial e incluso en el de otras entidades locales que no le hayan delegado tales facultades”.*

Pero es importante matizar, y más a raíz de las Sentencias producidas sobre este particular, que ningún fundamento legal⁶⁷⁷ impide al Ayuntamiento notificar actos administrativos a domicilios fuera de nuestro término municipal, realizar requerimientos de información, o a solicitar el embargo preventivo de bienes inmuebles, pues como vino a corroborar el Tribunal Supremo, en Sentencia del 16 de marzo de 2011 (rec. núm. 53/2009), dictada en interés de ley: *“el titular del órgano recaudatorio de una Entidad Local es competente para dictar, en el seno del procedimiento ejecutivo de apremio, mandamiento de anotación preventiva de embargo de bien inmueble, respecto de*

⁶⁷⁵ O de la Comunidad en su caso, y citábamos el caso de la Comunidad de Madrid.

⁶⁷⁶ Los que cuentan con más de 20.000 habitantes.

⁶⁷⁷ En contra de lo señalado anteriormente por los Tribunales, así, y por ejemplo, Sentencia núm. 107/2007 del TSJ Castilla-La Mancha, cuando respaldando la negativa a cursar una solicitud de información, señala que: *“La interpretación del citado precepto – se refiere al art. 8 TRLRHL - es clara en cuanto a que las actuaciones en materia de recaudación ejecutiva llevadas a cabo fuera del territorio municipal no se pueden llevar a cabo por parte de los Ayuntamientos sino a través de los órganos competentes del Estado o Comunidades Autónomas, o a través de los correspondientes convenios de colaboración...El requerimiento de información previo al embargo de cuentas corrientes debe entenderse como actividad ejecutiva dentro del procedimiento de recaudación ya que se trata de una actuación de investigación o inspección preliminar a la traba posterior que se pueda hacer de cuentas, saldos o depósitos a nombre del deudor.”*

*inmuebles radicados fuera de su término municipal*⁶⁷⁸. Y es que como afirma SÁNCHEZ ONDAL: “No se está materializando el cumplimiento por vía coactiva, sino solo asegurando su eventual ejecución por lo que el límite territorial del término municipal, art. 12 Ley 7/1985, de 2 de abril, entendido como el espacio en que el Ayuntamiento ejerce sus competencias no comporta que la organización municipal tenga prohibido adoptar decisiones cautelares en el seno de un procedimiento respecto del que goza de competencia, que se proyecten en otro término municipal.”⁶⁷⁹”

En el mismo sentido GARCÍA MARTÍNEZ ⁶⁸⁰: “La limitación territorial de las competencias municipales constituye un límite subjetivo, que permite a los Entes locales realizar directamente actuaciones fuera de su territorio, pero no un límite material que afecte a las competencias en sí mismas consideradas que se les hayan atribuido, por lo que, si los propios Entes Locales pueden solicitar por sí mismos a los correspondientes Registros de la Propiedad la anotación preventiva de embargo, como medida cautelar dictada en el procedimiento de recaudación ejecutiva, a éstos no les queda sino dar curso a esta solicitud, prestando, con ello, la necesaria colaboración a los Entes Locales en el ejercicio de sus competencias. Al negarse a realizar tal anotación preventiva cuando el bien está situado fuera del territorio del respectivo municipio solicitante de tal medida, se está desposeyendo al mismo de su competencia material, como si la misma, en esos casos, correspondiera al Estado o a la Comunidad Autónoma, ignorando que, justamente, el artículo 8.3 del TRLRHL lo que establece es un deber de colaboración interadministrativa para el auxilio de los Entes Locales respecto a aquellas actuaciones que no pueden realizar materialmente fuera de su territorio”.

Al objeto de poner remedio a estas dificultades en la traba de bienes de los deudores que se produce en el procedimiento administrativo de apremio, desde la Federación Española de Municipios y Provincias han venido solicitando, de los sucesivos gobiernos, se modifique nuestro Ordenamiento Jurídico de manera que todas las Administraciones Locales puedan ejercer sus competencias de recaudación ejecutiva en

⁶⁷⁸ Los efectos de esta Sentencia ya han sido comentados, de manera pormenorizada, por su importancia, en el apartado referido al embargo de bienes inmuebles.

⁶⁷⁹ SÁNCHEZ ONDAL, Juan José, “Aspectos relativos a la recaudación local en la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local”, *El Consultor de los Ayuntamientos y los Juzgados*, núm. 5/2014. pág. 12.

⁶⁸⁰ GARCÍA MARTÍNEZ, Andrés, “La Colaboración Interadministrativa en la Recaudación Ejecutiva de los Tributos Locales”, *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 28, 2013-II, pág. 88.

todo el territorio nacional.

Así, y por recordar las últimas actuaciones, la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP) presentó dos enmiendas al anteproyecto de la Ley 27/2013, de 27 diciembre, de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local, que son:

PRIMERA.-La vigésimo primera, de adición, para la modificación del artículo 8 del TRLRHL, en el sentido de suprimir el número 3 de este artículo, del tenor literal: *“Las actuaciones en materia de inspección o recaudación ejecutiva que hayan de efectuarse fuera del territorio de la respectiva entidad local en relación con los ingresos de derecho público propios de ésta, serán practicadas por los órganos competentes de la correspondiente comunidad autónoma cuando deban realizarse en el ámbito territorial de ésta, y por los órganos competentes del Estado en otro caso, previa solicitud del presidente de la corporación.*

SEGUNDA.- La cuadragésimo novena, de adición de una nueva disposición final sexta, en la que se modificaría el artículo 5, que contendría un nuevo apartado (el sexto), con la siguiente propuesta: *“Las actuaciones de recaudación ejecutiva que lleven a cabo las respectivas administraciones públicas en el ejercicio de sus competencias y en relación con los tributos e ingresos de derecho público propios de estas surtirán plenos efectos en todo el territorio nacional, pudiéndose practicar el embargo de bienes y derechos a los deudores de conformidad con el orden de prelación establecido, y en cuantía suficiente para cubrir las deudas en vía ejecutiva, independientemente del territorio donde dichos bienes o derechos se hallen situados”*. En la misma enmienda se intentaba la supresión de la expresión *“dentro del ámbito estatal, autonómico o local que corresponda a la jurisdicción respectiva de cada Administración tributaria ordenante del embargo”* del artículo 171.1 de la ya referida ley 58/2003.

La justificación a estas propuestas las basaba la FEMP en la búsqueda de la optimización de la recaudación de los ingresos tributarios, al objeto de maximizar la justicia recaudatoria, y el autor de este trabajo no puede estar más conforme con el espíritu de lo pretendido, si bien razonando, desde una mentalidad jurídica, lo complejo de este empeño dentro de las competencias que a cada AAPP se le otorgan en la actual Organización Territorial del Estado. Y es que hay que reconocer, pese a las buenas intenciones, y a la mejora de la eficiencia que tal medida pretende, que no parece lógico

que el ámbito de jurisdicción (territorio nacional) de un órgano o departamento (recaudación municipal) exceda el ámbito territorial (municipio) en el que ejerce sus competencias la Entidad de la que forma parte (Ayuntamiento).

El mismo enfoque es dado por GARCÍA MARTÍNEZ,⁶⁸¹ así: *“Por ello no compartimos las recientes propuestas de modificación del artículo 8.3 del TRLRHL que postulan directamente su supresión del Ordenamiento jurídico y dotar a los municipios de competencia extraterritorial que abarcaría a todo el territorio nacional en materia de inspección y recaudación tributaria⁵⁶. Creemos que ello vulnera claramente el límite territorial de las competencias municipales y que la solución propuesta de dotar a los municipios de una competencia extraterritorial de ámbito nacional lejos de solucionar el problema de la recaudación ejecutiva municipal podría conducir a un auténtico caos en el que las Administraciones tributarias locales perdiesen toda eficacia en la materia al yuxtaponerse y actuar de forma descoordinada sobre todo el territorio, sin medios adecuados para llevar a buen in su actuación inspectora o recaudadora, lo que podría poner en entredicho la propia coactividad del Derecho tributario local o la propia aplicación de los tributos de acuerdo con los procedimientos y garantías legalmente previstos.⁶⁸²”*

⁶⁸¹ GARCÍA MARTÍNEZ, Andrés, “La Colaboración Interadministrativa en la Recaudación Ejecutiva de los Tributos Locales”, *op. cit.*, pág. 88.

⁶⁸² A la misma conclusión llegan, aunque por distintos motivos, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN y MARÍN-BARNUEVO FABO: *“En nuestra opinión, posibilitar la actuación ejecutiva extraterritorial de todas las Administraciones locales perjudicaría seriamente a los contribuyentes, cuya posición jurídica se debilita inexorablemente a medida que se incrementa el número de Administraciones que pueden actuar ejecutivamente sobre él”*, MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan Arrieta y MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, “La reclamación de deudas tributarias entre las Administraciones Locales”, *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid* núm. 28, 2013, pág. 21.

4. 11. Concurrencia de procedimientos.

Los artículos 77 y 164 de la Ley General Tributaria, así como el art. 77 del Reglamento General de Recaudación, recogen las normas de aplicación para aquellos supuestos en los que concurren varios procedimientos, de la misma o distinta naturaleza, de ejecución de un bien. Así se establece, con carácter general, que el procedimiento de apremio se tramitará de forma prioritaria respecto a otros procedimientos singulares o universales de ejecución⁶⁸³, tomándose como dato que establece la preferencia en la traba la fecha de la diligencia de embargo.

Si bien, en ocasiones, los utilizamos como sinónimos, resulta necesario distinguir entre el concepto de preferencia (art. 164 LGT) y el de prelación (art. 77 LGT); así la prelación alude a la ventaja que un acreedor posee sobre otros para proceder a la ejecución del bien, y la preferencia a la prioridad en el cobro que para las cantidades obtenidas en esa enajenación se tiene sobre otros acreedores, resultando independiente un concepto del otro. Así, una tercería de mejor derecho no suspendería la prelación, a la hora de ejecutar el bien, pero sí alteraría el orden del pago de deudas, con el producto obtenido, por ejemplo, en la subasta del mismo.

Como hemos mencionado, el artículo 164.1 LGT dispone que con carácter general la preferencia para la ejecución de los bienes trabados en el expediente administrativo será:

- 1º *“Cuando concurra con otros procesos o procedimientos singulares de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente si el embargo efectuado en el curso del procedimiento de apremio fuera el más antiguo.*
- 2º *Cuando concurra con otros procesos o procedimientos concursales o universales de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente para la ejecución de los bienes o derechos embargados en el mismo, siempre que el*

⁶⁸³El mencionado artículo 77 RGR dispone en su punto 1º que: *“La Hacienda Pública tendrá prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concurra con otros acreedores, excepto que se trate de acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real debidamente inscrito en el registro correspondiente con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública”*. La figura de la prelación se estudia de manera detallada dentro de esta misma obra, en el Capítulo dedicado a las garantías de la deuda.

embargo acordado en el mismo se hubiera efectuado con anterioridad a la fecha de declaración del concurso.”

Parece claro, de lo expuesto, que la regla para fijar la preferencia del apremio tributario en relación con otros procedimientos singulares de ejecución es la fecha de la diligencia de embargo⁶⁸⁴. Esta distinción supone, entre otras, que la prioridad solo rige para bienes o derechos que hubieran sido objeto de embargo, y no para la totalidad de la deuda perseguida, como resultaría de marcar la prioridad la providencia de apremio o el despacho de ejecución, en el procedimiento judicial.

Una cuestión que puede plantearse, en relación a la fecha a considerar, viene dada por la duda de que si para que la diligencia adquiera eficacia es necesaria su notificación (art. 170 LGT), y si debemos tomar ésta (la fecha de la notificación) o rige la fecha en que hemos dictado la diligencia, al objeto de establecer la preferencia en el procedimiento. La doctrina parece unánime en la resolución de esta cuestión, al entender que es la fecha de emisión de la diligencia la que prevalece, y es que como señala DAGO ELRZA⁶⁸⁵ : *"la solución no es sino corolario de la consideración de que el conflicto surge cuando se produce la concurrencia de procedimientos sobre un mismo bien o derecho, y ésta se produce no cuando tiene conocimiento el deudor o terceros, sino cuando la actuación administrativa o judicial se ha dirigido contra un bien o derecho en particular, independientemente del conocimiento público de esta actuación"* .

Más clara queda la cuestión cuando el conflicto de procedimientos se plantea sobre un bien inscribible, y donde la preferencia en la traba vendrá marcada por la de la anotación realizada.

Hay que señalar que la preferencia para la ejecución no supone una prelación para el cobro del derecho de crédito⁶⁸⁶, por lo que a los Ayuntamientos siempre les cabe la posibilidad de interponer, fundamentándolo, tercería de mejor derecho ante el órgano ejecutante. Y es que como dice la DGRN en Resolución del 16 de febrero de 2015: *"siendo el embargo una afcción real en virtud de la cual el bien trabado*

⁶⁸⁴ Y no la de la providencia de apremio, como se venía tomando con anterioridad a la redacción de este artículo por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

⁶⁸⁵ DAGO ELORZA, Íñigo, "El artículo 164. Concurrencia de Procedimientos", en HUESCA BOADILLA, R (director), *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria* Thomson-Civitas, Madrid, 2004. op. cit. pág. 1071.

⁶⁸⁶ Volviendo a la distinción que hemos realizado anteriormente sobre uno y otro concepto.

queda vinculado «erga omnes» al proceso en el que se decreta, y no al crédito que lo motiva, al efecto de facilitar la actuación de la Justicia y la efectividad de la ejecución (independientemente de cuál sea el crédito que en definitiva resulte satisfecho en ésta, ya el del actor, ya el de un tercerista triunfante), que atribuye al órgano jurisdiccional poderes inmediatos sobre el bien trabado, que pueden ser actuados sin la mediación de su dueño, y que restringe las facultades dominicales en cuanto que sólo es posible la enajenación de ese bien respetando el embargo, resulta evidente que la colisión entre embargos debe resolverse por el criterio del «prior tempore», que es el criterio de resolución de conflictos que rige en el ámbito de los derechos reales, y que conduce a que el Juez que acordó la primera traba sea el que puede desenvolver la ejecución del bien trabado sin ninguna interferencia derivada de nuevos embargos posteriores recayentes sobre ese mismo bien y acordados en otros procedimientos (cfr. artículo 610 de la Ley de Enjuiciamiento Civil)»⁶⁸⁷.

El art. 77.3 del RGR establece que cuando los bienes embargados sean objeto de un procedimiento de expropiación forzosa debe suspenderse la ejecución, y dar conocimiento a la Administración actuante al objeto nos ingrese las indemnizaciones, o precio, que fruto de la expropiación se produjeran.

⁶⁸⁷ En el mismo sentido STS de 21 de marzo de 2019 (rec. núm. 712/2016)

4.11.1. El concurso de acreedores.

El concurso de acreedores es un procedimiento judicial motivado por la insolvencia del deudor⁶⁸⁸, encaminado a alcanzar un acuerdo entre los acreedores y el mismo, y que se encuentra abocado, si éste no es posible, a acometer la liquidación de su patrimonio.

El concurso es promovido por el deudor⁶⁸⁹ o por los acreedores legitimados⁶⁹⁰, y se iniciará por auto judicial⁶⁹¹ que declare la situación concursal del deudor. A estos efectos puede plantearse la pregunta de que, si puede un Ayuntamiento instar la declaración de concurso, o de si las prerrogativas de las que goza para la recaudación de sus tributos (la vía de apremio) le impide gozar de este privilegio⁶⁹². En principio nada parece indicar que no pueda hacerlo, de hecho y de conformidad con lo dispuesto en el art. 3 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (en adelante LC), para solicitar la declaración de concurso están legitimados el deudor y *cualquiera de sus acreedores*. Entiendo, desde un punto de vista procedimental, que bastaría con justificar que se ha finalizado el expediente administrativo de apremio, con la declaración de fallido del deudor, tras lo que el Ayuntamiento promueve la figura del Concurso de Acreedores⁶⁹³.

⁶⁸⁸ Art. 2.1. LC: “*Se encuentra en estado de insolvencia el deudor que no puede cumplir regularmente sus obligaciones exigibles*”.

⁶⁸⁹ Concurso voluntario, en cuyo caso el deudor deberá justificar su insolvencia mediante la presentación de toda la documentación requerida en el art. 6 LC, quedando intervenidas las facultades de disposición y administración de sus bienes, arts. 22 y 40 LC.

⁶⁹⁰ Concurso necesario, que será declarado por el juez si de la documentación presentada, por el acreedor (fundamentada en título por el cual se haya despachado ejecución o apremio sin que del embargo resultasen bienes suficientes para la sustanciación de la deuda), y de lo declarado, por el deudor en la fase previa, observa la insolvencia del moroso.

⁶⁹¹ La Ley Orgánica 8/2003, de 9 de julio, para la reforma concursal, crea los juzgados de lo mercantil, basados en un principio de jurisdicción exclusiva y excluyente para la declaración del concurso.

⁶⁹² A estos efectos, hay que recordar que el art. 100 LPACAP, dispone que la ejecución forzosa por las AAPP se efectuará por los siguientes medios: a) apremio sobre el patrimonio, b) ejecución subsidiaria, c) multa coercitiva y d) compulsión sobre las personas.

⁶⁹³ Investigada esta casuística, o posibilidad, he advertido que esta actuación fue llevada a cabo por el Ayuntamiento de Alhama de Murcia, tras disponerlo así en sesión de la Junta de Gobierno Local de cinco de diciembre del año dos mil diecisiete, contra la mercantil Campo de Vuelo SL., toda vez que como se va exponiendo en el acuerdo: “*teniendo en cuenta las ventajas que supone la solicitud de dicho concurso, entre ellas, la recompensa recogida en el artículo 91.6 LC, donde se elevan a la categoría de privilegio especial los créditos del acreedor que hubiere solicitado la declaración del concurso (hasta el 25% de su importe), y la presunción de culpabilidad de los administradores de la empresa, con la posibilidad de cobrarse de los bienes personales de éstos (y no sólo de los bienes que tenga la sociedad, que pueden ser insuficientes), se debería solicitar con carácter inmediato el concurso de acreedores de la sociedad, toda vez que ésta se puede considerar ya en situación de insolvencia, por los motivos anteriormente señalados (art 2.4 LC).*”

Publicada en el BOE la declaración del concurso, los acreedores disponen de un plazo de un mes para poner en conocimiento de la administración concursal la existencia de sus créditos⁶⁹⁴. Esta obligación, de poner en conocimiento del administrador la existencia de las deudas que el Ayuntamiento mantenga con el concursado, se ve auxiliada, desde el año 2009, por la obligación que tiene la administración concursal de realizar⁶⁹⁵ una comunicación individualizada a cada uno de los acreedores cuya identidad y domicilio consten en la documentación aportada por el deudor (contabilidad), informando de la declaración de concurso y del deber de comunicar los créditos en la forma establecida por la ley. Actualmente, y respondiendo a la indicación de que la misma se efectuará por medios telemáticos, informáticos o electrónicos⁶⁹⁶, los administradores entran en contacto con el Ayuntamiento por medios electrónicos.

Tal y como señala ARGENTE ÁLVAREZ⁶⁹⁷ *“La posición del crédito tributario en el proceso concursal trasciende no sólo a los intereses de la Hacienda Pública sino de manera muy especial, a los restantes acreedores, que verán limitada o no sus*

CONSIDERANDO: Lo dispuesto en el artículo 3 de la Ley Concursal, sobre legitimación para solicitar la declaración de concurso de acreedores, concediendo la JGL 05-12-17 8 misma a “cualquiera de los acreedores” del deudor, ostentando dicha condición el Ayuntamiento de Alhama de Murcia; así como lo dispuesto en el artículo 22 del mismo texto legal, que califica el concurso solicitado por cualquier sujeto legitimado, que no sea el deudor, como concurso necesario. CONSIDERANDO: La concurrencia en el presente caso de los presupuestos subjetivos y objetivos recogidos en los artículos 1 y 2 de la Ley concursal, en esencia, “La declaración de concurso procederá respecto de cualquier deudor, sea persona natural o jurídica”, “La declaración de concurso procederá en caso de insolvencia del deudor común”, “Se encuentra en estado de insolvencia el deudor que no puede cumplir regularmente sus obligaciones exigibles”, “Si la solicitud de declaración de concurso la presenta un acreedor, deberá fundarla (...) en la existencia de alguno de los siguientes hechos: 1º. El sobreseimiento general en el pago corriente de las obligaciones del deudor, 2º. La existencia de embargos por ejecuciones pendientes que afecten de una manera general al patrimonio del deudor. 4º. El incumplimiento generalizado de obligaciones de alguna de las clases siguientes: las de pago de obligaciones tributarias exigibles durante los tres meses anteriores a la solicitud de concurso; las de pago de cuotas de la Seguridad Social, y demás conceptos de recaudación conjunta durante el mismo período. CONSIDERANDO: Lo dispuesto en el artículo 5 bis apartado 5º de la LC: “Transcurridos tres meses desde la comunicación al juzgado, el deudor, haya o no alcanzado un acuerdo de refinanciación, o un acuerdo extrajudicial de pagos o las adhesiones necesarias para la admisión a trámite de una propuesta anticipada de convenio, deberá solicitar la declaración de concurso dentro del mes hábil siguiente, a menos que ya lo hubiera solicitado el mediador concursal o no se encontrara en estado de insolvencia”. Si bien

consta concurso voluntario según BOE núm. 22, de 25 de enero de 2018, pág. 5359.

⁶⁹⁴ Plazo recogido en el art. 21.5 LC, siendo importante destacar que la comunicación (certificación administrativa) debe dirigirse a al administrador concursal y no al juzgado, arts. 86.2 y 123.3 RGR.

⁶⁹⁵ “sin demora” tal y como expresa el art. 21.8.4. LC.

⁶⁹⁶ En el auto declarando el concurso se indica el nombre, domicilio y dirección electrónica del administrador concursal.

⁶⁹⁷ ARGENTE ÁLVAREZ, Javier, *et al.*, *Fiscalidad y Recaudación en el Concurso de Acreedores*, Wolters Kluwer España SA, Valencia, 2012, pág. 137.

posibilidades de cobro en función de la preferencia que para aquél pueda disponer la normativa reguladora de los procesos de ejecución universal”.

Por ello, una vez concluida la fase de comunicación de créditos y la insinuación de su naturaleza, y al objeto de lograr el propósito del concurso (el convenio o la liquidación), el administrador deberá delimitar la masa activa (bienes del deudor) y la masa pasiva (deudas). En este proceso de determinación de masa pasiva distinguiremos entre los créditos contra la masa y los créditos concursales, y dentro de los últimos diferenciaremos entre los créditos privilegiados, los ordinarios y los subordinados; así:

A) Créditos contra la masa: Son las deudas del concursado excluidas de la solución que se le dé al concurso, y generadas por el propio proceso concursal o por la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor, y gozan de prelación en cuanto a su pago sobre los créditos del concurso. Su enumeración se incluye en el art. 84.2 LC⁶⁹⁸, y salvo el supuesto contemplado en el punto primero, referido a los salarios pendientes del

⁶⁹⁸ *1.º Los créditos por salarios por los últimos treinta días de trabajo efectivo anteriores a la declaración de concurso y en cuantía que no supere el doble del salario mínimo interprofesional. 2.º Los de costas y gastos judiciales necesarios para la solicitud y la declaración de concurso, la adopción de medidas cautelares, la publicación de las resoluciones judiciales previstas en esta ley, y la asistencia y representación del concursado y de la administración concursal durante toda la tramitación del procedimiento y sus incidentes, cuando su intervención sea legalmente obligatoria o se realice en interés de la masa, hasta la eficacia del convenio o, en otro caso, hasta la conclusión del concurso, con excepción de los ocasionados por los recursos que interpongan contra resoluciones del juez cuando fueren total o parcialmente desestimados con expresa condena en costas. 3.º Los de costas y gastos judiciales ocasionados por la asistencia y representación del deudor, de la administración concursal o de acreedores legitimados en los juicios que, en interés de la masa, continúen o inicien conforme a lo dispuesto en esta Ley, salvo lo previsto para los casos de desistimiento, allanamiento, transacción y defensa separada del deudor y, en su caso, hasta los límites cuantitativos en ella establecidos. 4.º Los de alimentos del deudor y de las personas respecto de las cuales tuviera el deber legal de prestarlos, conforme a lo dispuesto en esta ley sobre su procedencia y cuantía, así como, en toda la extensión que se fije en la correspondiente resolución judicial posterior a la declaración del concurso, los de los alimentos a cargo del concursado acordados por el juez de primera instancia en alguno de los procesos a que se refiere el título I del libro IV de la Ley de Enjuiciamiento Civil. Tendrán también esta consideración los créditos de este tipo devengados con posterioridad a la declaración del concurso cuando tengan su origen en una resolución judicial dictada con anterioridad. 5.º Los generados por el ejercicio de la actividad profesional o empresarial del deudor tras la declaración del concurso, incluyendo los créditos laborales, comprendidas en ellos las indemnizaciones de despido o extinción de los contratos de trabajo, así como los recargos sobre las prestaciones por incumplimiento de las obligaciones en materia de salud laboral, hasta que el juez acuerde el cese de la actividad profesional o empresarial, o declare la conclusión del concurso. Los créditos por indemnizaciones derivadas de extinciones colectivas de contratos de trabajo ordenados por el juez del concurso se entenderán comunicados y reconocidos por la propia resolución que los apruebe, sea cual sea el momento...”. La STS de 24 julio 2014 (rec. núm. 2622/2012), fija, como doctrina jurisprudencial, que: “el artículo 84.2.5.º de la Ley Concursal debe interpretarse en el sentido de que es crédito contra la masa la indemnización por despido improcedente correspondiente a la extinción de la relación laboral acordada con posterioridad a la declaración de concurso por la no readmisión del trabajador y los salarios de tramitación correspondientes al periodo posterior a dicha declaración de concurso, aunque el despido fuera acordado con anterioridad a la declaración de concurso.”*

último mes, los demás créditos irán abonándose a su vencimiento, y deben ser exigidos a los administradores concursales, con los recargos e intereses que correspondan⁶⁹⁹, pero sin que se pueda iniciar el embargo de bienes del deudor hasta que se apruebe el convenio, se abra liquidación, o transcurra un año desde la declaración de concurso sin que se hubiere producido ninguno de estas actuaciones⁷⁰⁰, en este sentido el propio Tribunal Supremo ha instado a una AAPP (TGSS) a que ejecute los bienes dentro del concurso una vez abierta la liquidación⁷⁰¹, en contra de lo expresado por el juzgado de lo mercantil que administraba el concurso.

Así mismo, y como se contiene en la Resolución del TEC de 30 de noviembre de 2017, de unificación del criterio: *“la Administración tributaria está facultada para dictar providencias de apremio de las deudas tributarias impagadas en período voluntario de un deudor declarado en concurso de acreedores, siempre que se trate de deudas contra la masa, y para ello no es necesaria la previa calificación de tales por parte del Juez competente del concurso”*.

Es importante recordar, a efectos prácticos, que el artículo 65.2 LGT prohíbe expresamente el aplazamiento o fraccionamiento de la deuda que tenga la consideración de crédito contra la masa.

Sobre la determinación del devengo de un crédito liquidado con posterioridad al auto de declaración del concurso, el TS⁷⁰² ha declarado que, si el hecho imponible ha tenido lugar con anterioridad al auto, el crédito es concursal, y no contra la masa.

⁶⁹⁹ Arts. 164.2 LGT y 84.4 LC. A estos efectos el TS se ha pronunciado reiterativamente sobre el hecho de que los recargos e intereses generados por deudas posteriores a la declaración del concurso comparten el carácter de crédito contra la masa, con las preferencias para el cobro que ello supone, y con diferencia sobre el resto de los recargos e intereses anteriores que tienen la consideración de créditos subordinados. SSTS 9 de abril de 2013 (rec. núm. 7/2011), de 9 de mayo de 2013 (rec. núm. 996/2011) y de 18 de febrero de 2015 (rec. núm. 2067/2013).

⁷⁰⁰ Si bien esta paralización en la ejecución no impide el devengo del recargo ordinario de apremio y de los intereses de demora.

⁷⁰¹ Así, en el FJ 9 de la STS de 12 de diciembre de 2014 (rec. núm. 2500/2013), se indica: *“Sin embargo, una vez abierta la fase de liquidación, y con ella el efecto de la prohibición y paralización de ejecuciones del art. 55 LC, no tiene sentido iniciar una ejecución separada contra la masa, pues contradice el carácter universal que supone la liquidación concursal, cuyas únicas excepciones lógicas vienen determinadas por las ejecuciones de garantías reales, que, por otra parte, si no se iniciaron antes de la apertura de la fase de liquidación ya no podrá hacerse al margen de la liquidación concursal. Los acreedores de créditos contra la masa lo que deberán hacer es instar su pago dentro de la liquidación, de acuerdo con las reglas del art. 154 LC, y sin necesidad de instar otra ejecución dentro de la ejecución universal ni acudir al apremio administrativo, en el caso de la TGSS”*. En el mismo sentido STS de 18 de febrero de 2015 (2067/2013), FJ 3º.

⁷⁰² Sentencias de 1 (rec. núm. 253/2007) y 20 de septiembre de 2009 (rec. núm. 202/2007)

B) Créditos Concursales: Son los que no habiendo podido ser atendidos por el deudor han originado el concurso, se clasifican en:

1) Créditos Privilegiados: Que a su vez se dividen en créditos con privilegio especial u ordinario:

a). Créditos con Privilegio Especial: Son los determinados en el art. 90.1 LC⁷⁰³. En el ámbito de los tributos locales, es invocado este privilegio para las deudas que tienen su origen en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles⁷⁰⁴, en Cuotas Urbanísticas⁷⁰⁵, o sobre cualquier

⁷⁰³ 1.º Los créditos garantizados con hipoteca voluntaria o legal, inmobiliaria o mobiliaria, o con prenda sin desplazamiento, sobre los bienes o derechos hipotecados o pignorados.

2.º Los créditos garantizados con anticresis, sobre los frutos del inmueble gravado.

3.º Los créditos refaccionarios, sobre los bienes refaccionados, incluidos los de los trabajadores sobre los objetos por ellos elaborados mientras sean propiedad o estén en posesión del concursado.

4.º Los créditos por contratos de arrendamiento financiero o de compraventa con precio aplazado de bienes muebles o inmuebles, a favor de los arrendadores o vendedores y, en su caso, de los financiadores, sobre los bienes arrendados o vendidos con reserva de dominio, con prohibición de disponer o con condición resolutoria en caso de falta de pago.

5.º Los créditos con garantía de valores representados mediante anotaciones en cuenta, sobre los valores gravados.

6.º Los créditos garantizados con prenda constituida en documento público, sobre los bienes o derechos pignorados que estén en posesión del acreedor o de un tercero. Si se tratare de prenda de créditos, bastará con que conste en documento con fecha fehaciente para gozar de privilegio sobre los créditos pignorados. Los créditos garantizados con prenda constituida sobre créditos futuros sólo gozarán de privilegio especial cuando concurren los siguientes requisitos antes de la declaración de concurso:

a) Que los créditos futuros nazcan de contratos perfeccionados o relaciones jurídicas constituidas con anterioridad a dicha declaración.

b) Que la prenda esté constituida en documento público o, en el caso de prenda sin desplazamiento de la posesión, se haya inscrito en el registro público competente.

c) Que, en el caso de créditos derivados de la resolución de contratos de concesión de obras o de gestión de servicios públicos, cumplan, además, con lo exigido en el artículo 261.3 del texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre.

⁷⁰⁴ Sobre el que son aplicables dos supuestos de garantía para el cobro de la deuda: 1º.- Hipoteca Legal Tácita, sobre el ejercicio devengado y el inmediato anterior; y 2º El derecho real de afección en las condiciones señaladas en el art. 79 LGT y 64 del TRLRHL.

⁷⁰⁵ STS de 15 de julio de 2014 (rec. núm. 3169/2014), donde pendiente la liquidación definitiva de los gastos de urbanización se pretendía no gozaran estos créditos de la protección que la ley establece para los de esta naturaleza, así en su FJ 5º señala que: “cabe concluir que las obligaciones derivadas de los planes de ordenación urbanística, concretamente las derivadas de la urbanización de la unidad de actuación, son obligaciones de carácter real, que dan una preferencia de cobro sobre el bien afectado, por encima de cualquier otro derecho inscrito con anterioridad, por lo que cabe hablar, de conformidad con el art. 90.1.1º LC, de una hipoteca legal tácita, cuya constancia en el Registro de la Propiedad, sea mediante una inscripción de los planes de equidistribución, sea mediante anotaciones marginales (actos a los que nos hemos referido), aunque no haya sido inscrita como tal hipoteca, da derecho a exigir a que se convierta de forma expresa con tal carácter (art. 158.2 LH). Sin embargo, ello no impide que ostente la condición de hipoteca legal tácita a efectos del reconocimiento del privilegio especial, pues en el apartado 2 del art. 90 LC, se establece que, para que puedan ser clasificadas con tal carácter, <<la respectiva garantía deberá estar constituida con los requisitos y formalidades previstos en su legislación específica para su oponibilidad a terceros, salvo que se trate de hipoteca legal tácita o de los refaccionarios de los trabajadores>> “. Fallando que las cuotas de urbanización devengadas con anterioridad al concurso serán calificadas con privilegio especial, y las posteriores como créditos contra la masa.

otra deuda si ésta se hubiese garantizado mediante la constitución de una hipoteca voluntaria⁷⁰⁶. Para que los créditos puedan ser clasificados con privilegio especial, la garantía deberá estar constituida con los requisitos y formalidades previstos en su legislación específica para su oponibilidad frente a terceros, salvo que se trate de la hipoteca legal tácita. El privilegio especial incluirá la totalidad de la deuda, incluidos el recargo y los intereses devengados, y el administrador concursal tiene la opción de sacar estas deudas del concurso y sustituirlos por créditos contra la masa⁷⁰⁷.

b). Créditos con Privilegio General: Se encuentran recogidos en el art. 91 LC⁷⁰⁸, resultando aplicable en el ámbito tributario el

⁷⁰⁶ Pese al esfuerzo de algunos Ayuntamientos por incluir las cuotas provenientes del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica entre los protegidos por esta figura, ello es contrario a derecho y al espíritu de la norma, toda vez que en este tributo el sujeto pasivo no es el propietario del bien, sino el titular del vehículo, señalando el art. 60 del TRHL que se trata de un impuesto directo, pero evitando declarar que tenga la característica de encuadrarse como real (como si hace con los que la tienen, como por ej. el IBI), y no teniendo el Registro de Vehículos de Tráfico otra consideración que la de tratarse de una base de datos administrativa, por lo que, como estudiaremos cuando tratemos el embargo de los bienes de esta naturaleza, cuando procedamos a su traba deberemos inscribir el embargo en el Registro de Bienes Muebles.

⁷⁰⁷ Tal y como previene el art. 155.2. LC.

⁷⁰⁸ *1.º Los créditos por salarios que no tengan reconocido privilegio especial, en la cuantía que resulte de multiplicar el triple del salario mínimo interprofesional por el número de días de salario pendientes de pago, las indemnizaciones derivadas de la extinción de los contratos, en la cuantía correspondiente al mínimo legal calculada sobre una base que no supere el triple del salario mínimo interprofesional, las indemnizaciones derivadas de accidente de trabajo y enfermedad profesional, devengados con anterioridad a la declaración de concurso. Igual privilegio ostentarán los capitales coste de Seguridad Social de los que sea legalmente responsable el concursado, y los recargos sobre las prestaciones por incumplimiento de las obligaciones en materia de salud laboral, siempre que sean devengadas con anterioridad a la declaración de concurso.*

2.º Las cantidades correspondientes a retenciones tributarias y de Seguridad Social debidas por el concursado en cumplimiento de una obligación legal.

3.º Los créditos de personas naturales derivados del trabajo personal no dependiente y los que correspondan al propio autor por la cesión de los derechos de explotación de la obra objeto de propiedad intelectual, devengados durante los seis meses anteriores a la declaración del concurso.

4.º Los créditos tributarios y demás de Derecho público, así como los créditos de la Seguridad Social que no gocen de privilegio especial conforme al apartado 1 del artículo 90, ni del privilegio general del número 2.º de este artículo. Este privilegio podrá ejercerse para el conjunto de los créditos de la Hacienda Pública y para el conjunto de los créditos de la Seguridad Social, respectivamente, hasta el cincuenta por ciento de su importe.

5.º Los créditos por responsabilidad civil extracontractual. No obstante, los daños personales no asegurados se tramitarán en concurrencia con los créditos recogidos en el número 4.º de este artículo. Los créditos en concepto de responsabilidad civil derivada de delito contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social.

6.º Los créditos que supongan nuevos ingresos de tesorería concedidos en el marco de un acuerdo de refinanciación que reúna las condiciones previstas en el artículo 71.6 y en la cuantía no reconocida como crédito contra la masa.

beneficio señalado en el punto 4, que se refiere al conjunto de las deudas que tengan su origen en ingresos de derecho público⁷⁰⁹, siendo el porcentaje que recibe este amparo el del cincuenta por ciento del principal de la deuda, y quedando excluidos los recargos y los intereses⁷¹⁰.

1. Créditos Ordinarios: Tienen carácter residual en cuanto a su determinación, pues se encuadran en esta categoría todos aquellos que no sean ni privilegiados ni subordinados. Así, forman parte de estos: el cincuenta por ciento de aquellas cantidades del principal que no han quedado protegidas por la figura del crédito con privilegio general, y la totalidad de los créditos de derecho privado de los que sea titular el Ayuntamiento⁷¹¹. En este apartado incluimos las costas del procedimiento, toda vez que la propia Ley Concursal no las incluye entre los créditos subordinados, si bien como señala GONZÁLEZ MILÁN, refiriéndose a los gastos de los registradores, que: “*unas costas devengadas con frecuencia, al no ser anticipables por parte de los órganos de recaudación que no se subrogarían en dichas deudas hasta el pago, podrían entrar en la clasificación de créditos con privilegio general, dado que el art. 91.3º LC dedicado a los mismos, habla de <<créditos por trabajo personal no dependiente>>*”⁷¹².

2. Créditos Subordinados: Suponen el nivel más bajo en el compromiso de pago, y su enumeración viene detallada en el art. 92 LC⁷¹³. Entre

7.º Los créditos de que fuera titular el acreedor a instancia del cual se hubiere declarado el concurso y que no tuvieren el carácter de subordinados, hasta el cincuenta por ciento de su importe.

⁷⁰⁹ A efectos de la calificación es significativa la Sentencia del Juzgado de lo Mercantil núm. 9, de Barcelona, de 4 de mayo de 2015 (rec. núm. 268/2015), donde cede a la solicitud de la AEAT para modificar la clasificación de las deudas seguidas contra deudor-administrador concursal (que llega también a la situación de concurso de acreedores como consecuencia de la derivación de responsabilidad seguida contra él por su responsabilidad como administrador concursal). El litigio se plantea toda vez que el administrador (del concurso actual sobre el que se presenta el incidente) entiende la derivación de responsabilidad seguida contra el anterior como una sanción (y calificando los créditos, por lo tanto como subordinados); siendo la postura de la AEAT, asumida por el Juzgado, la de que una cosa es la naturaleza del procedimiento por el que se deriva la responsabilidad solidaria al administrador, y otra distinta, la naturaleza de la “pena” que se le pueda imponer al finalizar el mismo, la cual no deja de ser una deuda tributaria, con la clasificación que a la misma corresponde (privilegio especial, general, ...).

⁷¹⁰ De conformidad a lo expuesto en el art. 92.3., y siguiendo el criterio jurisprudencial consolidado con anterioridad a su detalle en la Ley Concursal, entre otras STS 21 de enero de 2.009 (rec. núm. 842/2007).

⁷¹¹ Con la excepción de los intereses de mora, que también en este supuesto son créditos subordinados.

⁷¹² GONZÁLEZ MILÁN, Esteban, *La Recaudación Ejecutiva en la Administración Local*, Breviario de Recaudación Ejecutiva, Aranzadi, Cizur Menor, 2014, pág. 154.

⁷¹³ 1.º Los créditos que, habiendo sido comunicados tardíamente, sean incluidos por la administración concursal en la lista de acreedores, así como los que, no habiendo sido comunicados, o habiéndolo sido de

los que se incluyen en esta categoría se encuentran los recargos, los intereses y las sanciones. Es importante destacar que si bien la Ley incluye en este apartado los no comunicados al administrador concursal, o los comunicados tardíamente, el Ayuntamiento siempre puede invocar lo expuesto en el punto primero del citado art. 92, de manera que no se clasificarán como subordinados, y sí en la categoría que les corresponda, aquellos que se encontraran reconocidos previamente en la contabilidad del deudor, los créditos con garantía real inscrita en registro público, los que estuvieran providenciados de apremio, y aquellas deudas que no hubieran podido ser liquidadas con anterioridad por ser necesario un procedimiento de determinación, o comprobación, previo por parte del Ayuntamiento, o por no haber cumplido el deudor con su obligación de presentar la declaración o autoliquidación correspondiente⁷¹⁴.

La clasificación de los créditos en privilegiados, ordinarios y subordinados es un acto importante por el efecto que tiene en la prelación del pago, abonándose las cantidades adeudas según la clasificación realizada y siguiendo el orden expuesto. En el supuesto de que el Ayuntamiento no estuviese conforme con la clasificación del crédito que se ha realizado, y que figura en la relación de acreedores, debe procederse a su impugnación

forma tardía, sean incluidos en dicha lista por comunicaciones posteriores o por el juez al resolver sobre la impugnación de ésta. No quedarán subordinados por esta causa, y serán clasificados según corresponda, los créditos del artículo 86.3, los créditos cuya existencia resultare de la documentación del deudor, los que consten en documento con fuerza ejecutiva, los créditos asegurados con garantía real inscrita en registro público, los que constaren de otro modo en el concurso o en otro procedimiento judicial, y aquellos otros para cuya determinación sea precisa la actuación de comprobación de las Administraciones públicas

2.º Los créditos que por pacto contractual tengan el carácter de subordinados respecto de todos los demás créditos contra el deudor.

3.º Los créditos por recargos e intereses de cualquier clase, incluidos los moratorios, salvo los correspondientes a créditos con garantía real hasta donde alcance la respectiva garantía.

4.º Los créditos por multas y demás sanciones pecuniarias.

5.º Los créditos de que fuera titular alguna de las personas especialmente relacionadas con el deudor a las que se refiere el artículo siguiente, excepto los comprendidos en el artículo 91. 1.º cuando el deudor sea persona natural y los créditos diferentes de los préstamos o actos con análoga finalidad de los que sean titulares los socios a los que se refiere el artículo 93.2. 1.º y 3.º que reúnan las condiciones de participación en el capital que allí se indican.

Se exceptúan de esta regla los créditos por alimentos nacidos y vencidos antes de la declaración de concurso que tendrán la consideración de crédito ordinario.

6.º Los créditos que como consecuencia de rescisión concursal resulten a favor de quien en la sentencia haya sido declarado parte de mala fe en el acto impugnado.

7.º Los créditos derivados de los contratos con obligaciones recíprocas a que se refieren los artículos 61, 62, 68 y 69, cuando el juez constate, previo informe de la administración concursal, que el acreedor obstaculiza de forma reiterada el cumplimiento del contrato en perjuicio del interés del concurso.

⁷¹⁴ Art. 86.3. LC

ante el juez, a través de un incidente concursal⁷¹⁵.

La actualidad económica de España en los últimos años ha dado protagonismo especial al conflicto que se produce cuando, iniciado el procedimiento de apremio, se dicta auto judicial declarando el concurso del deudor. En esta circunstancia cabe preguntarnos qué procedimiento es el preferente.

Para poder responder a esta cuestión, debemos acudir de nuevo a lo dispuesto en los artículos 164 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y 55.1 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal⁷¹⁶. Así, establece el artículo 55 de la LC: *“Declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor.*

Hasta la aprobación del plan de liquidación, podrán continuarse aquellos procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado diligencia de embargo y las ejecuciones laborales en las que se hubieran embargado bienes del concursado, todo ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso, siempre que los bienes objeto de embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor.”

De este modo, y como anteriormente advertimos, el criterio para determinar la eventual preferencia del procedimiento administrativo de apremio frente al procedimiento concursal es el de la fecha de la diligencia de embargo⁷¹⁷; ahora bien, incluso en el supuesto de haber sido dictada ésta con antigüedad sobre la del auto, no existe posibilidad de proceder a la ejecución del bien cuando se considere que el mismo es necesario para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor⁷¹⁸. Llegados a esta situación, y autorizada la enajenación por el juez de lo mercantil⁷¹⁹, la polémica se ha

⁷¹⁵ La decisión judicial debe ser recurrida ante la Audiencia, sobre la impugnación de la lista de acreedores vid. arts. 96, 96 bis y 97 LC.

⁷¹⁶ Según redacción dada por la Ley la Ley 38/2011, de 10 de octubre.

⁷¹⁷ En el supuesto de que coincidieran ambas fechas se tomará como preferente el concurso, de conformidad con lo dispuesto por

⁷¹⁸ Con esta medida el legislador intenta proteger la continuidad de la actividad empresarial, en la medida de lo posible.

⁷¹⁹ Resultando nulas todas las actuaciones posteriores del expediente si tal permiso no consta en el mismo, así Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de Conflictos de Jurisdicción y Competencia de 22 de junio de 2009 (rec. núm. 8/2008), en el sentido de que la ejecución no puede llevarse a cabo en ningún caso sin el previo pronunciamiento judicial acerca de la vinculación de los bienes con la continuidad de la empresa; siendo nulas, como afirma el apartado 3 del artículo 51 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, todas

producido cuando desde el juzgado se ha solicitado lo recaudado en tal procedimiento para incremento de “*la masa activa del concurso para el pago de los créditos concursales y contra la masa por el orden que determina la Ley Concursal*”, recurrido el auto por la AAPP actuante, el Tribunal Supremo⁷²⁰ ha dictaminado que la forma adecuada de solicitar tal reintegro sería mediante la interposición de una tercería de mejor derecho, y que en el supuesto de que tal tercería sea considerada, las cantidades obtenidas no irán destinadas al pago de los créditos preferentes señalados en la tercería, sino a la masa, para que sea distribuida de acuerdo a las normas que imperan en el concurso de acreedores.

Esta prioridad del concurso se realiza al objeto de cumplir con el objetivo de unidad legal, de disciplina y de sistema, que el legislador considera primordial, tal y como señala en la exposición de motivos de la propia Ley Concursal.

En cuanto a qué órgano ha de determinar si el bien trabado es o no imprescindible para la realización de la actividad, ésta fue cuestión resuelta por el Tribunal Supremo en Sentencia de 22 de junio de 2009 (rec. núm. 8/2008), donde: “*la Administración debió dirigirse al Juez del Concurso a fin de que este decidiese sobre si los bienes integrantes del patrimonio del deudor, sujetos al procedimiento de apremio en curso, eran o no necesarios* ⁷²¹ *para la continuación de la actividad del deudor. Es, por tanto, improcedente que la Administración haga traba de bienes integrantes del patrimonio del deudor sin que con carácter previo exista un pronunciamiento judicial declarando la no afectación de los bienes o derechos objeto de apremio a la continuidad de la actividad del deudor*”⁷²².

las actuaciones que se practiquen en contravención de lo establecido en los apartados 1 y 2 del mismo artículo. Así en el FJ 4, in fine: “*En suma, difícilmente podrá seguirse la ejecución paralela prevista en la Ley Concursal sin una intervención mínima del Juzgado pronunciándose acerca de este extremo, por mucho que la situación de hecho aparentemente, pero sin la intervención judicial, lleve a otra conclusión.*”

⁷²⁰ Sentencia de 13 de febrero de 2.019 (rec. núm. 1305/2016).

⁷²¹ En cuanto al concepto de bien necesario recogemos la cita que ARGENTE ÁLVAREZ realiza de DE LA PEÑA VELASCO, donde: “*nos encontramos ante un concepto jurídico indeterminado que únicamente puede concretarse en cada caso concreto, prescindiendo de categorías abstractas en las que encuadrar en todo caso lo que pudieran calificarse como bienes necesarios para la continuidad de la actividad*”. ARGENTE ÁLVAREZ, Javier, *et al.*, *Fiscalidad y Recaudación en el Concurso de Acreedores*, Wolters Kluwer España SA, Valencia, 2012, pág. 184.

⁷²² En el mismo sentido se pronuncia el artículo 56.2. de la Ley Concursal, donde: “*Las actuaciones ya iniciadas en ejercicio de las acciones a que se refiere el apartado anterior se suspenderán, si no hubiesen sido suspendidas en virtud de lo dispuesto en el artículo 5 bis, desde que la declaración del concurso sea o no firme, conste en el correspondiente procedimiento, aunque ya estuvieran publicados los anuncios de subasta del bien o derecho. Sólo se alzará la suspensión de la ejecución y se ordenará que continúe cuando se incorpore al procedimiento testimonio de la resolución del juez del concurso que declare que los bienes o derechos no son necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor.*”

Al hilo de lo expuesto, hemos de señalar que con anterioridad a la modificación que del art. 55.3 realizó la Ley 38/2011, de 10 de octubre, eran numerosas las resoluciones judiciales que anulaban actos administrativos dictados con posterioridad a la declaración del concurso de acreedores, lo que presentaba la particularidad de que un Juzgado de lo Mercantil declaraba la nulidad de un acto administrativo, entrometiéndose en lo que en principio parecería materia reservada a la jurisdicción contencioso-administrativa, hoy esta posibilidad queda expresamente derogada en la propia ley, así: *“Cuando las actuaciones de ejecución hayan quedado en suspenso conforme a lo dispuesto en los apartados anteriores, el juez, a petición de la administración concursal y previa audiencia de los acreedores afectados, podrá acordar el levantamiento y cancelación de los embargos trabados cuando el mantenimiento de los mismos dificultara gravemente la continuidad de la actividad profesional o empresarial del concursado. El levantamiento y cancelación no podrá acordarse respecto de los embargos administrativos”*⁷²³.

Parece una excepción de lo expuesto la aplicación del mandato recogido en el art. 149.3 LC, donde: *“ El auto de aprobación del remate o de la transmisión de los bienes o derechos realizados ya sea de forma separada, por lotes o formando parte de una empresa o unidad productiva, acordará la cancelación de todas las cargas anteriores al concurso constituidas a favor de créditos concursales que no gocen de privilegio especial conforme al artículo 90”*, por lo que una vez acontecida la apertura de la liquidación, y sólo entonces, el juez pueda proceder a la cancelación de todas las cargas anteriores al concurso constituidas a favor de créditos concursales que no gocen de privilegio especial⁷²⁴, el fundamento que permite no exista una contradicción entre lo expuesto en los arts. 55.3 y 149.3 LC, en palabras de GARCIA-VILLARRUBIA⁷²⁵ *“está en que, en sede de liquidación, no cabe en realidad de hablar de suspensión de ejecuciones, pues éstas no se volverán a reanudar, y la realización de los bienes embargados será la prevista en el plan de liquidación aprobado, siendo sustituida esta ejecución singular por la colectiva. Además, el mantenimiento de un embargo individual sería incompatible con*

⁷²³ En el mismo sentido se pronuncia Sentencia del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción de 31 de marzo de 2014, que en su FJ 3º señala la falta de competencia del Juez del concurso para declarar la nulidad de los embargos administrativos anteriores a la declaración de concurso, recordando que dicha cuestión ya fue dirimida por Sentencia del Tribunal de Conflictos de 25 de febrero de 2013 (conflicto 7/2012).

⁷²⁴ Sentencia de la AP de Toledo, de 8 de octubre de 2.013 (rec. núm. 26/2013).

⁷²⁵ GARCIA-VILLARRUBIA, Manuel, “Los privilegios de la Administración Pública en el Concurso”, *El Derecho, Revista de Derecho Mercantil* núm. 3, Madrid, 2012, pág. 3 del artículo.

*la naturaleza de la liquidación, en virtud del principio de universalidad de masa pasiva plasmado en la integración de los acreedores en la masa pasiva del concurso*⁷²⁶.”

En todo caso, es preciso advertir, una vez más, que una cosa es la preferencia procedimental y otra la preferencia para el cobro del crédito⁷²⁷, lo que nos lleva en la práctica a renunciar a la ejecución en el procedimiento, algo que ya previó el legislador, toda vez que el mencionado art. 55 señala “*podrán continuarse...*”.

En relación con el límite de la suspensión del procedimiento de apremio contemplada, recordar que tal suspensión se refiere únicamente a las actuaciones contra los bienes del deudor, por lo que si la deuda estuviese garantizada por un tercero el procedimiento continuaría en los términos señalados en el art. 168 LGT, y es que como señala la Sentencia de la AP de Granada de 8 de julio de 2000 (rec. núm. 248/1999) en su FJ 1º: “*el convenio únicamente atañe y vincula al deudor y a los acreedores, pero no a los fiadores que, como aquí sucede, permanecen al margen de la suspensión de pagos*”.

De lo cual cabe deducirse, que, salvo la excepción contemplada, la impugnación de los actos se realizará ante la Administración que los dictó, y agotada la vía administrativa corresponderá a la jurisdicción contencioso-administrativa revisar los actos cuya impugnación se pretende⁷²⁸.

El art. 60 LC establece la interrupción de la prescripción de las deudas que formando parte del expediente administrativo de apremio formen parte del concurso, desde la declaración del mismo hasta su conclusión, con la particularidad de que dicha interrupción no puede suponer un perjuicio para deudores solidarios, fiadores y avalistas⁷²⁹.

⁷²⁶ En este sentido Auto del Juzgado de lo Mercantil núm. 1 de Oviedo de 12 de marzo de 2008, donde: “*la posibilidad de reinicio con subsistencia de los embargos resulta incompatible con el carácter universal del procedimiento concursal y es natural consecuencia, como subraya la Exposición de Motivos de la Ley Concursal de la integración de los acreedores de la masa pasiva del concurso con la finalidad de hacerles pago, total o parcialmente, de sus respectivos créditos...*”.

⁷²⁷ El crédito por el que se ejecuta seguirá teniendo la consideración que haya alcanzado en el concurso: Privilegiado, Ordinario o subordinado.

⁷²⁸ Según disponen los arts. 86 de la Ley Orgánica 6/1985, de 11 de julio, del Poder Judicial y 249 LGT.

⁷²⁹ En el mismo sentido art. 68.7 LGT, donde: “*Cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la declaración de concurso del deudor, el cómputo se iniciará de nuevo cuando adquiera firmeza la resolución judicial de conclusión del concurso. Si se hubiere aprobado un convenio, el plazo de prescripción se iniciará de nuevo en el momento de su aprobación para las deudas tributarias no sometidas al mismo. Respecto de las deudas tributarias sometidas al convenio concursal, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando aquéllas resulten exigibles al deudor.*”

Otros efectos de la declaración del concurso, lógicos en la salvaguarda de los intereses del resto de acreedores, son: la prohibición de compensar las deudas⁷³⁰ (con la excepción prevista de que sí se podrá hacerlo si créditos y deudas tuvieran su devengo con anterioridad al auto), y la suspensión del devengo de intereses de demora⁷³¹, en los términos del art. 59 LC.

Es importante destacar que el carácter privilegiado de los créditos tributarios concede a los Ayuntamientos el derecho de abstenerse a participar activamente en los procesos concursales⁷³², con el notable ahorro que esto supone para las AAPP, y en definitiva para los contribuyentes. Ello no es óbice para que el Ayuntamiento suscriba los acuerdos previstos en la legislación concursal, pacte con el deudor condiciones singulares de pago⁷³³, o esté vigilante al desarrollo del concurso, dada la relevancia económica que

⁷³⁰ Art. 58 LC, resultando aclaratoria tanto de la prohibición de compensar, como de la exención que a la regla general se permite, la argumentación esgrimida en los FJ 5º y 6º respectivamente, así: “ 5º. En principio, la declaración de concurso produce, entre otros efectos, que los créditos frente al deudor común anteriores formen parte de la masa pasiva (art. 49 LC) y para su cobro, una vez reconocidos como créditos y clasificados, estén afectados por la solución concursal alcanzada (convenio o liquidación). Estos créditos concursales están sujetos a las reglas de la par condicio creditorum, que impide, en principio y salvo excepciones, su pago al margen del convenio o la liquidación. Por esta razón, el art. 58 LC prohíbe la compensación de los créditos y deudas del concursado, salvo que los requisitos de la compensación hubieran existido con anterioridad a la declaración de concurso: " Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 205, declarado el concurso, no procederá la compensación de los créditos y deudas del concursado, pero producirá sus efectos la compensación cuyos requisitos hubieran existido con anterioridad a la declaración, aunque la resolución judicial o acto administrativo que la declare se haya dictado con posterioridad a ella ".

Aunque no resulte aplicable al caso, por no estar vigente al tiempo de realizarse la supuesta compensación, conviene advertir que la Ley 38/2011 ha completado el art. 58 LC, y apostilla ahora que será válida la compensación de los créditos y deudas del concursado cuyos requisitos hubieran existido con anterioridad a la declaración de concurso, " aunque la resolución judicial o acto administrativo que la declare se haya dictado con posterioridad a ella".

6º. Es cierto que, como hemos recordado en la Sentencia 953/2011, de 30 de diciembre, los efectos de la compensación se producen de forma automática o " ipso iure ", con la extinción de las obligaciones en la cantidad concurrente y una eficacia " ex tunc ", pero este automatismo va referido a su eficacia más que al modo de producirse la misma. De tal forma que este efecto de la compensación no se produce hasta que se haga valer por uno de los acreedores recíprocos, si bien en ese momento actuará como si la extinción de las prestaciones contrapuestas se hubiera verificado al tiempo de nacer la segunda de ellas. Así se entiende que la Ley prohíba, después de la declaración de concurso, la compensación de créditos y deudas del concursado que no se hubieran podido compensar antes de la declaración de concurso, por no reunir los requisitos legales o no haber sido pactado; y, al mismo tiempo, admita la compensación de créditos y deudas cuya compensación se hubiera podido hacer valer por las partes antes de la declaración de concurso, cuando se hace uso de esta facultad después”.

⁷³¹ Sin que esta suspensión afecte a los créditos contra la masa, art. 84.4 LC.

⁷³² Este derecho de abstención no se contempla expresamente en la LC, sino que deriva de lo expuesto en el art. 164.4 LGT, si bien el art. 134.2 LC señala que los acreedores con créditos privilegiados solo quedan vinculados al contenido del convenio si votan a favor de la propuesta, si su firma o adhesión a la misma se computa como voto favorable, o si se adhieren a un convenio ya aceptado por los acreedores o aprobado por el juez.

⁷³³ Que no pueden ser más favorables para éste que las recogidas en el convenio que ponga fin al procedimiento judicial, y que se fundamentarán en el Acuerdo.

en algunos casos supone para la Hacienda Local; en cualquier caso, y por mor del art. 134.2 LC, en los créditos que tengan la clasificación de ordinarios o subordinados, no se puede alegar el derecho de abstención expuesto, y quedan sometidos a los efectos del convenio.

El procedimiento judicial finalizará con el cumplimiento del convenio⁷³⁴ o con la liquidación⁷³⁵, debiendo dirigirse todas las actuaciones que se desarrollen en el procedimiento a la primera de las soluciones, toda vez que debería ser el convenio, contrariamente a lo que ocurre, la solución normal del concurso⁷³⁶.

El Convenio consistirá normalmente en una quita y en la concesión de un aplazamiento para el pago de las cantidades pendientes, afecta a los créditos ordinarios y subordinados, en cualquier caso, y, como ya hemos comentado, no afecta a los privilegiados salvo si lo votan⁷³⁷ o se adhieren posteriormente. La vinculación al Convenio corresponderá al Pleno de la Corporación, salvo delegación previa en el Alcalde, a tenor de lo dispuesto en el art. 50 del Real Decreto 2568/1986, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Organización, Funcionamiento y

⁷³⁴ Así cuando el deudor considere ha sido cumplido éste en todos sus acuerdos lo comunicará al juzgado, solicitando la declaración judicial decretando el cumplimiento del mismo, lo que supondrá el fin del concurso.

⁷³⁵ En la liquidación el administrador concursal distribuye el activo del deudor entre los acreedores, justificando ante el juzgado todas las actuaciones realizadas, y señalándose un plazo de un año para que el administrador proceda a la ejecución de los bienes, desde la apertura de la fase de liquidación.

⁷³⁶ Tal y como el legislador señala en la exposición de motivos de la LC.

⁷³⁷ Las mayorías necesarias para la aprobación del convenio se contienen en el art. 124 LC, donde:

a) El 50 por ciento del pasivo ordinario, cuando la propuesta de convenio contenga quitas iguales o inferiores a la mitad del importe del crédito; esperas, ya sean de principal, de intereses o de cualquier otra cantidad adeudada, con un plazo no superior a cinco años; o, en el caso de acreedores distintos de los públicos o los laborales, la conversión de deuda en préstamos participativos durante el mismo plazo.

No obstante, lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la propuesta consista en el pago íntegro de los créditos ordinarios en plazo no superior a tres años o en el pago inmediato de los créditos ordinarios vencidos con quita inferior al veinte por ciento, será suficiente que vote a su favor una porción del pasivo superior a la que vote en contra. A estos efectos, en los supuestos de propuesta anticipada y de tramitación escrita, los acreedores deberán, en su caso, manifestar su voto en contra con los mismos requisitos previstos para las adhesiones en el artículo 103 y en los plazos, según sea el caso, de los artículos 108 y 115 bis.

b) El 65 por ciento del pasivo ordinario, cuando la propuesta de convenio contenga esperas con un plazo de más de cinco años, pero en ningún caso superior a diez; quitas superiores a la mitad del importe del crédito, y, en el caso de acreedores distintos de los públicos o los laborales, la conversión de deuda en préstamos participativos por el mismo plazo y a las demás medidas previstas en el artículo 100.

Régimen Jurídico de las Entidades Locales⁷³⁸, lo que facultará al Alcalde a suscribir el mismo⁷³⁹, en aras de lo dispuesto en el art. 21.b) y K) de LBRL.

Uno de los efectos de la aprobación del Convenio por sentencia judicial es que cesan todos los efectos de la declaración del concurso en relación con los créditos con privilegio especial, o contra la masa, permitiéndose por el cese de estos la continuación del procedimiento administrativo de apremio, e incluso la ejecución de los bienes del deudor⁷⁴⁰.

Y aunque hemos señalado que la voluntad del legislador es la de que los concursos acaben en convenio, lo cierto es, en la práctica, que suelen acabar con la liquidación de la empresa, toda vez que los administradores de la misma suelen acudir tarde al auxilio de esta figura, y con la única pretensión de eludir su responsabilidad.

La liquidación puede producirse a instancias del deudor en cualquier momento del concurso, a solicitud del administrador concursal en caso del cese de la actividad, y se realizara de oficio cuando:

1. No se haya presentado en plazo legal propuesta de convenio.
2. No se haya aceptado en junta de acreedores o en tramitación escrita propuesta de convenio.
3. Se haya rechazado éste, o decretado su nulidad o incumplimiento, por resolución judicial firme.

El legislador pretende que la liquidación no se demore en el tiempo, por lo que el administrador deberá presentar un informe trimestral, al juez, sobre el estado de la misma, en el que detallarán los créditos contra la masa devengados y pendientes de pago. A este objeto, si transcurre un año desde la apertura de la fase de liquidación sin que ésta haya concluido se podrá solicitar al juez el cese de los actuales, y el nombramiento de nuevos administradores concursales.

⁷³⁸ Que señala en su punto 12 como atribución del Pleno de la Corporación: “Acordar las operaciones de crédito o garantía y conceder quitas y esperas, así como el reconocimiento extrajudicial de créditos.”

⁷³⁹ “La adhesión será pura y simple, sin introducir modificación ni condicionamiento alguno. En otro caso se tendrá al acreedor por no adherido (art. 103.2 LC).”

⁷⁴⁰ STSJ de Madrid de 13 de noviembre de 2012 (rec. núm. 608/2010), donde se señala que procede la ejecución de la deuda, proveniente de créditos contra la masa, en vía de apremio, tras la aprobación del convenio concursal.

El pago a los acreedores del concurso se realizará conforme a la clasificación de los créditos realizada⁷⁴¹, con la particularidad de que los acreedores con privilegio especial, una vez realizado el bien afecto al cumplimiento, y para la parte de la deuda no satisfecha, concurrirán, para el cobro de la parte pendiente, en igualdad de condiciones que el acreedor ordinario.

Como finalización de este apartado, nos referiremos a la responsabilidad tributaria de los administradores concursales frente a la Hacienda Pública⁷⁴² detallada en el art. 43.1.c) LGT, que supone su sometimiento a un régimen disciplinario duro y estricto, que cuenta sin embargo a su favor con la circunstancia de que al tratarse de una responsabilidad subsidiaria precisa del fallido del deudor principal y de los responsables solidarios, lo que provoca que dicha responsabilidad sólo pueda ser invocada por la administración años después de realizados y omitidos los actos de la que la misma deriva.

Ello obliga a que los administradores concursales, que en muchas situaciones sustituyen a los administradores de las empresas, deben conocer perfectamente el funcionamiento tributario al que se encuentra sometida una mercantil, sirva como ejemplo de lo dicho, la responsabilidad solidaria exigida a un administrador concursal, STS de 11 de noviembre de 2013 (rec. núm. 1825/2001), por no haber solicitado, en plazo, una devolución de IVA, con el correspondiente perjuicio para los acreedores.

Esta responsabilidad tributaria, que señala el art. 43.1.c), hacia los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias, devengadas con anterioridad a dichas situaciones, e imputables a los respectivos obligados tributarios, o a las posteriores cuando tengan atribuidas funciones de administración, se ve incrementada por otras situaciones en las que es necesario su actividad en la acción, o en la omisión de su deber de diligencia, como:

- Supuesto de responsabilidad solidaria, por la cooperación en la realización de infracciones tributarias, art. 42.1.a)⁷⁴³.

⁷⁴¹ Si las cantidades obtenidas de la enajenación del patrimonio del deudor no cubren todos los créditos del mismo grado se aplicarán a prorrata entre los mismos.

⁷⁴² Que excede los supuestos de responsabilidad planteados en el artículo 36 LC.

⁷⁴³ Este supuesto está desarrollado en esta obra, dentro del apartado dedicado a la responsabilidad solidaria.

- Supuesto de responsabilidad subsidiaria, como administrador de una sociedad que hubiese cometido infracciones tributarias, art. 43.1.a)⁷⁴⁴.

La particularidad que, para la Administración, supone la declaración de la responsabilidad subsidiaria de los administradores, es que hasta la finalización del concurso no podrá decretarse la insolvencia del principal⁷⁴⁵,

El concurso de acreedores concluye por los motivos tasados en los arts. 176 y 176.bis LC, entre los que el punto 3º del citado en primer lugar establece que procederá la conclusión del concurso cuando se compruebe la insuficiencia de la masa activa para satisfacer los créditos contra la masa.

Esta conclusión tiene como efecto inmediato, en el caso de las personas naturales que éstas puedan solicitar la exoneración de su responsabilidad para los créditos que tengan la consideración de ordinarios o subordinados, y en el de las personas jurídicas que la propia resolución judicial acuerde su extinción, disponiendo la cancelación de su inscripción en los registros públicos que corresponda⁷⁴⁶, si bien y como señala la Audiencia Provincial de Barcelona, en Sentencia de 16 de febrero de 2015 (rec. núm. 345/2014), en su FJ 4º, donde tras sucinto repaso de pronunciamientos anteriores, concluye que éstas empresas conservarán su personalidad jurídica hasta la completa liquidación de sus bienes, pese a la cancelación realizada en el Registro Mercantil, como consecuencia de la conclusión del concurso de acreedores, así: *“En cualquier caso y como dijimos en nuestro auto de 9 de febrero de 2012, a pesar de la cancelación de la sociedad en el Registro Mercantil como consecuencia de la conclusión del concurso, ésta conservará su personalidad jurídica hasta la completa liquidación de sus bienes y hasta la extinción de todas las relaciones jurídicas pendientes. En aquella resolución dijimos al respecto lo siguiente:*

⁷⁴⁴Este supuesto está desarrollado en esta obra, bajo el epígrafe de la responsabilidad subsidiaria.

⁷⁴⁵ Si bien, y como en esta misma obra se ha comentado, lo señalado en los arts. 76 LGT y 61 RGR, sobre la insolvencia parcial, podría originar que la Recaudación Municipal pueda dirigir sus actuaciones sobre los administradores (caso de existir causa), en el momento que se abre la fase de liquidación, donde ya se sospecha de manera razonable si se van a poder abonar o no las deudas. Desde mi parecer, ello no es correcto, pues la apertura de la liquidación no garantiza la insolvencia del crédito; en cualquier caso, entiendo que incluso en esta situación habría que actuar bajo la supervisión del juez de lo mercantil, que podría tener la misma pretensión sobre los bienes de los administradores, al objeto de satisfacer al resto de los acreedores (caso de que el concurso sea calificado como culpable).

⁷⁴⁶ Art. 178.3 LC

<<La extinción de la personalidad jurídica que dispone el art. 178.3 LC en el supuesto de que se declare la conclusión del concurso por inexistencia de bienes, y el consiguiente cierre de la hoja registral, debe entenderse como una presunción de extinción de la sociedad a favor o en garantía de terceros de buena fe (evitando así que la sociedad deudora e insolvente pueda seguir operando en el tráfico), pero, de un lado, resulta inoperante respecto de los acreedores subsistentes, ya que éstos, según dispone el mismo art. 178 en su apartado 2, podrán iniciar ejecuciones singulares contra el deudor persona jurídica (pese a la declaración de extinción y a la cancelación registral), por lo que ésta ha de conservar, necesariamente, su personalidad jurídica o capacidad procesal para soportar en el lado pasivo esas reclamaciones, y de otro lado, no ha de impedir la subsistencia de su personalidad jurídica o bien de la capacidad procesal, para, en el lado activo, plantear o mantener demandas judiciales en reclamación de los créditos que ostente o crea que le asistan contra otros terceros, y así poder hacer frente, precisamente, a las reclamaciones de los acreedores insatisfechos>>. En similar sentido ha declarado la DGRN (Resoluciones de 13 y 20 de mayo de 1992, 15 de febrero de 1999 y 14 de febrero de 2001) que incluso después de la cancelación registral persiste todavía la personalidad jurídica de la sociedad extinguida como centro residual de imputación en tanto no se agoten totalmente las relaciones jurídicas de que la sociedad es titular, doctrina que compartimos. Por ello, la sociedad concursada conserva la personalidad jurídica y la capacidad procesal que tenía cuando inició el procedimiento (art. 51 LC y en particular su apartado 3), y no cabe duda de que también el necesario interés legitimador que justifica la continuación del mismo hasta sentencia firme y su eventual ejecución".

4.11.2. Las tercerías

Las tercerías suponen un contencioso⁷⁴⁷ dentro de la ejecución, a cuya regulación dedica el Reglamento General de Recaudación los arts. 117 y ss., dentro del Capítulo II, reservado al procedimiento de apremio.

Así, el art. 165.3 LGT señala que cuando un tercero⁷⁴⁸ pretenda el levantamiento del embargo, por entender que le pertenece el dominio o la titularidad de los bienes o derechos embargados o cuando considere que tiene derecho a ser reintegrado de su crédito con preferencia a la Hacienda Pública, formulará reclamación de tercería ante el órgano de recaudación que tramita el expediente, siendo este requisito necesario antes de acudir al arbitrio de los tribunales.

Dos son las modalidades de tercería que pueden plantearse:

1º.- De dominio: Cuando se han embargado, como de propiedad del deudor, bienes o derechos que no le pertenecen, sino que son del tercero actuante. Es por tanto una incidencia que tiene su origen en el embargo practicado en un proceso principal, y en la que va a discutirse si en el momento de dictarse la diligencia de embargo⁷⁴⁹ el demandante gozaba del dominio del bien, o de la titularidad de un derecho sobre el mismo, que haría improcedente su traba.

A efectos de resolver sobre la tercería, es doctrina consolidada del Tribunal Supremo la posibilidad de penetrar en el *substratum* personal de las entidades o sociedades a las que la ley confiere personalidad jurídica propia, a fin de evitar que las

⁷⁴⁷ La Exposición de Motivos de la Ley de Enjuiciamiento Civil señala, con relación a la tercería de dominio, que no se concibe ya como un proceso definitorio del dominio y con el efecto secundario de alzamiento del embargo del bien objeto de tercería, sino como incidente, en sentido estricto, de la ejecución, encaminado directa y exclusivamente a decidir si procede la desafectación o el mantenimiento del embargo.

⁷⁴⁸ Que la acción debe ser ejercida por un tercero y no por el deudor se previene tanto en el art. 165.3 de la LGT como en el 117 del RGR que lo complementa. En la Sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de marzo de 2004 (rec. núm. 462/2002) se desestima la reclamación realizada por el deudor, ante el embargo de un bien que éste pretendía justificar había transmitido con anterioridad al embargo, señalando la Sentencia comentada, en su FJ 3º, que: *“la impugnación del embargo ha de realizarse por el titular de tales bienes a través de la acción de tercería regulada en los artículos 171 y siguientes del Reglamento General de Recaudación, que en el presente caso no se ha ejercitado, lo que determina ineludiblemente la confirmación de dicho embargo como ajustado a derecho, sin que a ello obste que el hoy actor acredite la transmisión de tales bienes”*.

⁷⁴⁹ Por lo que para que prospere la tercería es necesaria la justificación por parte del tercerista de su titularidad sobre el bien embargado, referido siempre a la fecha anterior a la práctica del embargo.

mismas se utilicen como tapaderas al objeto de perjudicar los intereses de la Hacienda pública. De esta manera y cuando los litigios por vía de tercería encajan dentro de esta idea, es posible hablar de identidad entre ambos sujetos (tercerista y deudor), lo que excluirá la condición de tercero del recurrente⁷⁵⁰.

Otra cuestión para considerar es la posibilidad de que el cónyuge, dentro de una sociedad de gananciales, pueda reclamar la ejecución del bien mediante una tercería de dominio. A este respecto debemos señalar que los bienes gananciales pertenecen en su conjunto a ambos cónyuges, y que están llamados a responder en determinados casos de las obligaciones asumidas por el otro, de modo que el tercero puede dirigirse contra los bienes gananciales para hacer efectiva la deuda⁷⁵¹. De cualquier manera, el cónyuge ha debido ser notificado del embargo del bien, pudiendo alegar en ese momento, sin necesidad de tercería, cuanto a su derecho conviniere⁷⁵². Mención especial merece el supuesto de los embargos que se producen cuando disuelta la sociedad ganancial todavía no ha sido liquidada ésta, en estos casos, y siguiendo a CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO⁷⁵³, en el caso de que uno de los cónyuges interpusiera tercería de dominio alegando es privativa del otro cónyuge, por haberse disuelto la sociedad de gananciales, debería estimarse la misma levantando el embargo sobre la titularidad del cincuenta por ciento del bien embargado, en base a la cuota abstracta que del bien pudiera corresponder al deudor.

2º.- De Mejor derecho: Se contempla aquí la posibilidad de que el tercero esté en la creencia de poseer un crédito al que la ley considere preferente al del Ayuntamiento, por lo que en caso de estimarse deberá ser satisfecho con anterioridad a aquel que nos lleva a la ejecución⁷⁵⁴.

⁷⁵⁰Es el caso de sociedades de composición familiar controladas por el propio deudor y en las que puede decirse que existe una identidad sustancial entre la personalidad física y la jurídica (por ejemplo, en el supuesto de bienes aportados por el deudor a una sociedad constituida familiarmente en la que él aparece como administrador único con amplísimas facultades y como socios la esposa e hijos).

⁷⁵¹ Arts. 1.362 a 1.374 del CC.

⁷⁵² Siguiéndose el procedimiento por deudas privativas, el deudor al recibir la notificación del embargo de los bienes tiene la opción de disolver la sociedad de gananciales (artículo 541.3 LEC).

⁷⁵³ CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, *et al.*, *Guía de Recaudación Tributaria*, CISS, Valencia, 2005, pág. 515.

⁷⁵⁴ Lo normal es que las tercerías de derecho afecten a la totalidad de los bienes, pero si la preferencia se ha hecho valer solamente respecto de un determinado bien embargado, la primacía para el cobro lo será respecto a lo recaudado por la realización de dicho bien, y no frente a otros distintos. En este sentido SAP de Toledo de 16 de septiembre de 2002 (rec. núm. 31/2002), FJ 1º: “No cabe extender el efecto de la tercería a bienes no citados o identificados puesto que las fechas de notificación de los embargos son determinantes para la prosperabilidad de la tercería.”

Dentro de las tercerías de mejor derecho haremos alusión a las cuotas de las comunidades de propietarios, toda vez que la Ley 29/1960, de 21 de julio, sobre propiedad horizontal, en su art. 9.1.e) señala que: *“Los créditos a favor de la comunidad derivados de la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos generales correspondientes a las cuotas imputables a la parte vencida de la anualidad en curso y los tres años anteriores tienen la condición de preferentes a efectos del artículo 1.923 del Código Civil y preceden, para su satisfacción, a los citados en los números 3.º, 4.º⁷⁵⁵ y 5.º de dicho precepto, sin perjuicio de la preferencia establecida a favor de los créditos salariales en el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo”*; de razón de lo cual, y para el período manifestado, el crédito de la comunidad de propietarios, aunque no esté inscrito, goza de preferencia sobre la anotación practicada por el Ayuntamiento⁷⁵⁶.

En ningún caso se admitirá segunda o posterior tercería fundada en títulos, o alegando derechos, que tuviera el deudor cuando presentó la primera⁷⁵⁷.

El plazo temporal para la presentación de las tercerías discurre entre el momento en que se dicta la diligencia de embargo del bien y la adjudicación del mismo⁷⁵⁸, en el caso de las de dominio, o en el que discurre desde el mismo instante hasta el momento del pago del precio de la venta⁷⁵⁹ en el de las de mejor derecho.

La reclamación se hará por escrito, y deberá ir dirigido al órgano de recaudación, acordando el art. 119 RGR que al referido deberá adjuntarse un principio de prueba por escrito⁷⁶⁰ del fundamento de la pretensión del tercerista, quedando a disposición de los órganos de recaudación los documentos originales en que base su pretensión⁷⁶¹, y se dicte

⁷⁵⁵ Refiriéndose en este punto 4º, del art. 1923 al que hace alusión, a los créditos preventivamente anotados en el Registro de la Propiedad, en virtud de mandamiento judicial.

⁷⁵⁶ Disponiendo la DGRN en Resolución de 22 de enero de 2013, que este derecho debe hacerse valer: *“a través de una tercería de mejor derecho con motivo de la ejecución del derecho de cualquier titular”*. En este sentido, y resaltando la preferencia de estos créditos sobre créditos hipotecarios, y por remisión a jurisprudencia sobre deudas de la TGSS, SAP de Madrid de 19 de octubre de 2016 (rec. núm. 369/2015).

⁷⁵⁷ Art. 119.2 RGR

⁷⁵⁸ Otorgada la escritura, consumada la venta o adjudicado el bien a la Hacienda Pública, según el caso.

⁷⁵⁹ Que en el caso de adjudicación a la Hacienda Pública se entenderá producido con la adjudicación a la misma.

⁷⁶⁰ Con anterioridad a la modificación que del art. 119 hizo el Real Decreto 1071/2017, de 29 de diciembre, era necesario presentar la documentación original acompañando el escrito de tercería.

⁷⁶¹ Caso de no acompañar esta documentación, el órgano de recaudación le requerirá para que, en un plazo de diez días, a contar desde el día siguiente a la recepción del requerimiento, la presente, advirtiéndole que de no hacerlo así se archivará la reclamación de tercería.

acuerdo de admisión⁷⁶² o inadmisión que deberá ser notificado al deudor y al reclamante⁷⁶³.

Las consecuencias de la admisión de la tercería son las siguientes:

1. En la de dominio, se producirán las medidas de aseguramiento⁷⁶⁴ que correspondan y se suspenderá el procedimiento, en la parte que afecta a los bienes a los que se refiere la reclamación, hasta la resolución⁷⁶⁵.
2. En la de mejor derecho, se continuará el expediente hasta la venta de los bienes⁷⁶⁶, cuyo resultado quedará consignado hasta la resolución del litigio establecido sobre quien tiene mejor derecho a satisfacer su crédito: el tercerista o el ayuntamiento.

El artículo 120 del RGR concede un plazo de quince días⁷⁶⁷ al órgano de recaudación para que ponga a disposición de quien deba resolver el incidente de la tercería, el expediente de apremio junto con una propuesta de resolución. Previo a la resolución deberá solicitarse informe al órgano de asesoramiento jurídico, que tendrá un plazo de quince días para su emisión.

No resulta necesario, para la resolución de la tercería planteada, la concesión de trámite de audiencia al deudor, toda vez que, FJ 5º: *“Ahora bien, si lo anterior es cierto, también lo es que el Reglamento General de Recaudación no prevé tal audiencia, que tampoco ha sido establecida nunca en nuestro ordenamiento jurídico (así no se preveía en la regulación de la reclamación en vía gubernativa previa a la judicial contenida en la Ley de Procedimiento Administrativo, de 17 de julio de 1958, que, sin embargo dedicaba un precepto , el artículo 143 a la tercería de dominio), quizás como*

⁷⁶² Esta resolución agota la vía administrativa, por lo que únicamente procederá su impugnación en la vía jurisdiccional.

⁷⁶³ El art. 119 del RGR dispone de un plazo de quince días para dictar el acuerdo, de admisión o denegatorio, a contar desde la entrada de la reclamación, o desde la fecha en que fueran subsanados los defectos, en su caso, y seis meses para notificar la resolución, indicando que transcurrido ese plazo sin que haya caído resolución expresa se entenderá desestimada.

⁷⁶⁴ Así, se practicará anotación preventiva de embargo en el Registro correspondiente si estaba pendiente de dictarse el mandamiento, o se realizará el depósito de los bienes en las condiciones, que sobre este particular establece el art. 94 del RGR.

⁷⁶⁵ Estableciendo la excepción el 119.3.c) RGR de que si los bienes o derechos no pueden conservarse sin sufrir deterioro deberá procederse a su enajenación, quedando entonces retenido el importe de la venta hasta la resolución.

⁷⁶⁶ Si bien el reclamante puede detener el procedimiento consignando la totalidad de la deuda que se persigue, o el importe del bien sobre el que se plantea la preferencia en el crédito si este fuese inferior a dicha deuda, según se desprende de lo expuesto en el art. 119.5 RGR.

⁷⁶⁷ A contar desde la fecha de entrada de la solicitud, o desde la subsanación realizada, según el supuesto.

consecuencia de que la tercería de dominio no es un procedimiento apto para resolver controversias sobre propiedad, sino tan solo si procede o no el alzamiento del embargo solicitado por un tercero, aun cuando para su estimación resulte necesario pronunciarse sobre la pertenencia del bien. Por el contrario, las contiendas entre particulares sobre el derecho dominical deben plantearse ante la Jurisdicción Civil.”

La resolución deberá notificarse en el plazo de seis meses, a contar desde la entrada de la tercería en el registro del ayuntamiento, o desde la subsanación producida en su caso. Transcurrido este plazo se entenderá desestimada por silencio administrativo, pudiendo el tercero recurrente, en el plazo de diez días a contar desde el siguiente al de la notificación de la desestimación, presentar la demanda judicial correspondiente⁷⁶⁸.

Si la tercería de dominio se resuelve a favor del tercero reclamante se procederá al levantamiento del bien embargado⁷⁶⁹.

Si la tercería de mejor derecho es estimada se entregará el importe obtenido por la enajenación del bien al tercero reclamante, descontadas las costas del procedimiento.

El Ayuntamiento puede también, frente a otros acreedores (acciones de tercerías, siempre de mejor derecho) cuando en el momento de la traba compruebe existen otros procedimientos de ejecución iniciados, sean judiciales o administrativos, y siempre que se presuma preferencia en el cobro para la deuda que se persigue, previo informe del órgano de asesoramiento jurídico, que en el supuesto que nos ocupa, y sin otra designación expresa, corresponderá a la Secretaría General, hacer frente a estos débitos, al objeto de poder liderar el procedimiento de ejecución, imputando estas cantidades al expediente de apremio en concepto de costas.

A estos efectos, debemos remitirnos a lo dispuestos en los arts. 77 a 79 de la LGT, donde se señalan las normas de preferencia y prelación de los créditos tributarios reconocidas a favor de la Hacienda Pública, y que se concretan en el derecho de prelación general del art. 77, que regula una preferencia general del crédito tributario; en la hipoteca

⁷⁶⁸ Cuya presentación deberá acreditar en el Ayuntamiento dentro de ese mismo plazo de los diez días, al objeto no se interrumpa la suspensión producida, en su caso.

⁷⁶⁹ Si estuviéramos en el supuesto contemplado de haberse vendido los bienes por no ser posible el depósito sin su desvalorización el importe de la enajenación será entregado al demandante, con el importe que le correspondiera por la aplicación a dicha cantidad del interés legal, desde la fecha de la consignación del producto de la venta, hasta su entrega.

legal tácita, y en el derecho de afección de bienes del art. 79, que son estudiados en otros capítulos de esta misma obra.

Sucesores de la deuda y otros responsables

Es frecuente, en el curso de la actuación recaudatoria, que se acabe exigiendo el pago de la deuda a personas distintas de aquellas contra las que fue dictada la providencia de apremio, o de aquellos titulares a los que les fue girada la liquidación perseguida en su condición de contribuyentes, o de sustitutos de éste. Así, puede ocurrir que el deudor fallezca, sea declarado fallido, o aparezcan otros obligados al pago que ocupen su lugar.

Los arts. 39 y 40 LGT regulan la figura de los sucesores, y el 41 y ss. perfilan el concepto y los supuestos relacionados con el responsable tributario. Esta regulación resulta imprescindible, en cuanto a su invocación, toda vez que los presupuestos de responsabilidad forman parte de los elementos de la relación tributaria que deben venir expresamente fijados por ley, tal y como establece el art. 8 de la LGT⁷⁷⁰, recogiendo así la exigencia que planteó, en su momento, el TC en Sentencia 185/1995⁷⁷¹.

Los sucesores pueden serlo de personas físicas, de personas jurídicas y de entidades sin personalidad; por su parte, los responsables pueden alcanzar esta condición en distinto grado y consecuencias, según sea susceptible de aplicación un supuesto de responsabilidad solidaria o subsidiaria.

Los distintos supuestos de responsabilidad que vamos a analizar tienen en común que su establecimiento responde más al interés recaudatorio de la Administración⁷⁷² que, a la justicia de la imposición, toda vez que los responsables van a acabar satisfaciendo

⁷⁷⁰ Y que a su vez deriva del principio de reserva de ley consagrado en el art. 31.3 CE, donde: “sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”.

⁷⁷¹ Nos estamos refiriendo al principio de legalidad, así en fundamento JF 3º: “Como hemos declarado en múltiples resoluciones, el principio de legalidad en materia tributaria responde en su esencia a la vieja idea, cuyo origen se remonta a la Edad Media, de garantizar que las prestaciones que los particulares satisfacen a los Entes públicos sean previamente consentidas por sus representantes; la reserva de ley se configura como una garantía de auto imposición de la comunidad sobre sí misma y, en última instancia, como una garantía de la libertad patrimonial y personal del ciudadano (STC 19/1987).”

⁷⁷² Así la doctrina destaca como finalidad de ambos institutos jurídicos el aseguramiento del crédito tributario, si bien nos encontraremos supuestos en los que el fundamento de aplicación consistirá en el resarcimiento del daño causado a la Hacienda municipal por un tercero, extraño a la relación jurídica tributaria.

una deuda que corresponde a un tercero, con independencia de su capacidad económica⁷⁷³, y de la que normalmente no podrán resarcirse.

Dedicaremos la totalidad de este Capítulo 5 a estudiar los distintos supuestos referidos a sucesores y los relacionados con los responsables, y es importante, ya desde este instante, distinguir y diferenciar ambas figuras, a este objeto sirva recordar que el art. 35.2 LGT incluye a los primeros como obligados principales del pago, y a los segundos como obligados secundarios, siendo necesario para exigir el cobro a los responsables un acto de derivación de responsabilidad, que no es preciso para los sucesores. Otra característica diferenciadora es que, en el lance de la sucesión, el deudor principal desaparece, lo que no ocurre en el supuesto de los responsables, que se colocan junto al deudor principal en la posibilidad de exigírsele el pago de la deuda, siendo su obligación accesoria, y constituyendo, su presencia, una garantía del pago.

Queda entonces el responsable definido como un sujeto que se coloca al lado del sujeto pasivo del tributo⁷⁷⁴, ocupando su lugar⁷⁷⁵, pero que no está obligado al pago hasta que no se declara la responsabilidad, y le es, en consecuencia, exigida; y respondiendo únicamente de esta obligación material, pero no de las obligaciones formales que sí tiene, por ley atribuidas, el deudor principal

La posición del responsable es subsidiaria en relación con la del sujeto pasivo, aún en el caso de la solidaria, que podrá ser invocada sin necesidad de la declaración de fallido del deudor principal, pero sólo ante la falta de pago de éste.

Aparece, así, uno de los principios, el de no reciprocidad, que nos ayuda a entender la distinta situación que en el procedimiento mantienen sucesores y responsables, de

⁷⁷³ La base imponible sobre la que se giró la liquidación es la del sujeto pasivo, no la riqueza vinculada al responsable, incumpléndose así el principio de capacidad económica que rige en el derecho tributario, por ello es más fácil justificar, como hace parte de la doctrina, la derivación de la responsabilidad como la reparación de un daño patrimonial que sufre la Hacienda como consecuencia de la participación del responsable, tal y como por ejemplo defiende FERRERO LAPATZA, José Juan, “Reflexiones sobre derecho tributario y técnica jurídica”, *Civitas, Revista española de derecho financiero* núm. 85, 1995, pág. 42.

⁷⁷⁴ a diferencia del sustituto que reemplaza a éste en la relación tributaria,

⁷⁷⁵ Si bien, ni siquiera sobre este particular es pacífica la doctrina, toda vez que autores como CALVO VÉRGEZ se expresan en términos contrarios a lo expuesto, así: “¿Se encuentran realmente los responsables solidarios en un segundo plano frente a la actividad recaudatoria? En nuestra opinión la respuesta a esta cuestión ha de ser necesariamente negativa. Los responsables solidarios están en la misma situación que los llamados deudores principales. No parece que la necesidad de un acto administrativo de declaración de responsabilidad tenga que afectar necesariamente a la naturaleza de ésta”. CALVO VÉRGEZ, Juan, “Procedimiento de Recaudación”, en MERINO JARA, Isaac (director), LUCAS DURÁN, Manuel (Coordinador), *Derecho Financiero y Tributario: Parte General, Editorial Tecnos*, Madrid, 2020, pág.528.

forma que si son los primeros los que realizan el pago lo harán como sujetos pasivos de los tributos y, *a sensu contrario*, si el pago es realizado por el responsable, éste podrá requerir al deudor principal el reintegro de lo abonado⁷⁷⁶, si bien ésta es una posibilidad que en la práctica cuenta con muchas dificultades, máxime en los supuestos de responsabilidad subsidiaria donde previamente se ha estudiado la situación económica del deudor, considerándole insolvente (fallido)⁷⁷⁷.

Se configuran así dos relaciones jurídicas tributarias distintas, la del deudor que se vincula con el hecho imponible que origina la deuda, y la del presupuesto de hecho que obliga al responsable, a su pago⁷⁷⁸.

De hecho, el responsable no es calificado por la LGT como deudor, sino como tercero al que, y a la vez que a éste⁷⁷⁹, puede exigírsele el pago de la deuda. Es decir, que responde patrimonialmente del pago, pero no se encuentra ligado al hecho imponible original que motivó la liquidación perseguida, ni responde de las obligaciones formales del impuesto que sí estará obligado a soportar el sujeto pasivo de la deuda.

⁷⁷⁶ De hecho y como manifiesta GONZÁLEZ ORTIZ, “*el pago realizado por el deudor principal no genera el enriquecimiento sin causa del responsable tributario, porque el deudor principal paga una deuda íntegramente propia, careciendo del derecho a ser indemnizado por la disminución patrimonial sufrida*”, GONZÁLEZ ORTIZ, Diego, *La figura del responsable tributario en el derecho español*, Tesis doctoral, Universidad de Valencia, 2003, pág. 52.

⁷⁷⁷ En este sentido, CASTELLANOS TORRES: “*Abonada la deuda por el responsable, a éste tan solo le queda ejercitar la acción de regreso o de reembolso contra el deudor principal, con escasas posibilidades de que prospere, como ya dijimos, en el supuesto de los responsables subsidiarios, ya que, en este caso, previamente el deudor principal ha sido declarado fallido por insolvencia por la Administración, ya que, si el Órgano de Recaudación, con toda la información que posee y toda la maquinaria administrativa a su disposición no ha podido localizar bienes propiedad del deudor para con ellos satisfacer la deuda, difícilmente el responsable, individualmente podrá encontrar alguno adicional para poder resarcirse del pago realizado.*” CASTELLANOS TORRES, José Antonio, “El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria”, *ICADE, Revista cuatrimestral de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales* núm. 77, mayo-agosto 2009, pág. 220.

⁷⁷⁸ Y así lo confirma la SAN de 8 de febrero de 2001 (rec. núm. 20/1998), cuando en su FJ 3º dice: “*Debe tenerse en cuenta que la posición deudora de los responsables no deriva de la realización del hecho imponible del tributo sino del específico presupuesto de hecho de la responsabilidad fijado por la ley, que se constituye así en el hecho que origina la relación, y en la causa de ella, y les atribuye la condición de obligados secundarios respecto de quienes han realizado el hecho imponible...*”

⁷⁷⁹ La STS 14531/1991, de 16 de mayo de 1991, menciona como doctrina: “*el sujeto pasivo, no desaparece como obligado tributario original ni queda eximido de su preexistente orden de pago, lo que ocurre es una ampliación del campo de los sujetos pasivos, pero sin eliminar al sujeto pasivo primitivo, agregando junto a éste y no en su lugar a otro obligado, con el carácter de responsable, más que de la deuda tributaria en sentido estricto, de una obligación accesoria de garantía.*”

5.1. Sucesores de las personas físicas

Heredar a título universal implica que se ocupe la posición jurídica que tenía el causante⁷⁸⁰, lo que supone que cuando se acepta la herencia nos hacemos titulares de todos los bienes, derechos y obligaciones que una persona tenía en el momento de su fallecimiento⁷⁸¹, lo que enlaza con lo dispuesto en el artículo 127 RGR, donde se señala que producido el fallecimiento del obligado tributario, el procedimiento de recaudación continuará hacia sus herederos y, en su caso, legatarios⁷⁸² *“sin más requisitos que la constancia del fallecimiento de aquél⁷⁸³, y la notificación al sucesor del requerimiento para el pago de la deuda y costas pendientes del causante”*.

En relación con lo expuesto, la deuda se exigirá a los sucesores en las mismas condiciones en las que se encontraba en el momento del fallecimiento del deudor⁷⁸⁴, por lo que el cambio de persona en la figura del deudor no significa que se produzca una

⁷⁸⁰ Así, STS de 29 de noviembre de 2005 (rec. núm. 4344/2000) donde en su FJ 3º señala esta circunstancia, además de expresar que la transmisión hereditaria de las obligaciones tributarias se rige por lo señalado en el CC: *“La transmisión hereditaria de las obligaciones tributarias se rige por lo dispuesto en la legislación civil, partiendo de la base de que lo aquí cuestionado es la cuota, pero no los intereses ni la sanción tributaria. El artículo 37 de la L.G.T. no es aplicable a la sucesión en las obligaciones tributarias por la elemental consideración de que los herederos del obligado tributario se subrogan en la posición de éste en virtud de las normas que regulan la sucesión hereditaria civil”*.

⁷⁸¹ Salvo de aquellas que por su naturaleza se extinguen por el óbito.

⁷⁸² El art. 39.1 señala que lo dispuesto para los herederos lo será también para los legatarios cuando *“la herencia se distribuya a través de legados y en los supuestos en que se instituyan legados de parte alicuota”*, pretendiendo con esta regulación evitar la transmisión de las obligaciones tributarias mediante esta distribución de la herencia, toda vez que los legatarios, en principio, no responden de las deudas del causante. Así, el art. 881 del CC establece que cuando la totalidad de la herencia se distribuye en legados se prorratearán las deudas y gravámenes de la misma entre los legatarios, a no ser que el testador hubiera dispuesto otra cosa. De esta manera los legatarios quedarán obligados, hasta el límite de la cuota recibida.

⁷⁸³ No es necesario por tanto para dirigimos al sucesor que éste haya adquirido ya la condición de heredero, tal y como pone de manifiesto la STSJ Sevilla de 29 de noviembre de 2.002 (Rec. núm. 579/2001), en su FJ 3º. Esta notificación no podrá ser exigencia del pago hasta que acepte la herencia, toda vez que mientras no asuma tal condición las actuaciones de cobro se dirigirán hacia la herencia yacente.

⁷⁸⁴ El TSJ de Valencia en Sentencia de 7 de abril de 1.998 (rec. núm. 287/1995), señala como nula la notificación de apremio que se dicta directamente contra la herencia yacente, toda vez que se incumple la obligación de notificar la deuda en la misma situación en que se encontraba al fallecimiento del deudor al sucesor (voluntaria). Atendiendo al mismo principio, el TSJ de Las Palmas de 15 de abril de 2013 (rec. núm. 1358/2010), señala que no le cabe al heredero recurrir unas liquidaciones que se encontraban en el momento del fallecimiento del deudor ya en vía de apremio, así en el FJ 2º: *“el sucesor mortis causa del deudor principal se subroga en la posición de aquél y en el mismo momento procedimental en que se encontrase, por lo que tratándose en el caso que nos ocupa de la fase de embargo cuando se produce el fallecimiento del padre de la recurrente, sólo cabe alegar los motivos de oposición contemplados en el art. 170,3 de la repetida ley 58/03 , lo que conlleva que no quepa, con ocasión de la impugnación de los requerimientos de pago de que se trata, discutir la legalidad de la deuda apremiada y consentida.”*

novación, y no requiere la Hacienda local el permiso del afectado para proceder a dicho cambio.

Sí le cabe al heredero, lógicamente, el derecho a renunciar a la herencia⁷⁸⁵, o de hacer uso de su derecho a deliberar⁷⁸⁶, plazo en el que, tras su solicitud, la Administración tributaria debe paralizar el expediente, y circunstancia que le permitirá solicitar del Ayuntamiento relación de las deudas pendientes que mantenía el fallecido.

La Ley General Tributaria atribuye la condición de obligado al pago, en su artículo 35.4, a las herencias yacentes, por lo que cuando en el impulso de un expediente tengamos constancia del fallecimiento del deudor, sin que conozcamos herederos, señalaremos esta causa y actuaremos contra los bienes que constituyen la herencia⁷⁸⁷, entendiéndose las actuaciones con quien ostente la administración o representación de la misma⁷⁸⁸.

En definitiva, la Ley pretende, con buen criterio, impedir que, sea cual sea la circunstancia en que se produzca la sucesión mortis causa, la Hacienda Pública quede sin sucesor al que reclamar las obligaciones tributarias pendientes del fallecido. Para ello

⁷⁸⁵ Sobre cómo tratar la situación de heredero negada por los interesados, pero sin que consten actuaciones de renuncia, y sin que sean presentadas por los mismos en sus escritos de impugnación, sirva como ejemplo la Resolución del Tribunal Económico Administrativo de Madrid, de 14 de noviembre de 2018 (reclamación núm. 200/2017/01715), FJ 3º, *in fine*, donde: “... Pues bien, en el presente caso no existe constancia de que los reclamantes, habiendo sido instituidos formalmente como herederos universales por testamento otorgado por el finado, hayan renunciado formalmente a la herencia, ni tampoco de que la hayan aceptado expresamente, ni tampoco de que hayan hecho uso de su derecho a deliberar y se hallen en el trance temporal de decidir qué hacer con ella, por lo que resulta posible y razonable presumir, como lo ha hecho la Agencia Tributaria de Madrid, que los reclamantes han aceptado tácitamente la herencia y, por eso, en su condición de herederos universales, se les ha requerido el pago de la deuda pendiente del finado. Ciertamente, los reclamantes alegan que no puede exigírseles esa deuda porque no han aceptado la herencia de su difunto padre, ni han realizado actos de disposición o posesión alguna sobre ella, pero lo cierto es que no ofrecen ninguna razón o prueba por la que pueda razonablemente ponerse en duda o destruirse la presencia de aceptación tácita antes establecida. Y debemos recordar, en este sentido, que <<En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haya valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo>> (art. 105.1 CE). De ahí que no podamos acoger la alegación de los reclamantes.”

⁷⁸⁶ Contemplado en los arts. 1010, 1014 y 1019 del CC, el derecho a deliberar hace alusión a la posibilidad que tiene el llamado, antes de aceptar o renunciar a la herencia, a conocer el contenido material de la misma, solicitando la formación de inventario. El derecho de deliberar se ejercita ante la autoridad judicial competente para conocer de la testamentaria o del abintestato. Concluido el inventario, el heredero electo tendrá treinta días para manifestar si acepta o repudia la herencia. Pasado este plazo sin haber manifestado su renuncia, se entiende que acepta la herencia pura y simplemente.

⁷⁸⁷ De lo expresado en el art. 177 LGT podemos establecer que en tanto la herencia no sea aceptada trabajaremos con la figura de la herencia yacente, constituida por el relicto o caudal hereditario, mientras ésta se mantenga sin titular, toda vez que aun careciendo de personalidad jurídica, se le otorga, en materia tributaria, una consideración unitaria.

⁷⁸⁸ A estos efectos, el art. 45.3 LGT señala que: “actuará en su representación el que la ostente, siempre que resulte acreditada en forma fehaciente y, de no haberse designado representante, se considerará como tal el que aparentemente ejerza la gestión o dirección y, en su defecto, cualquiera de sus miembros o partícipes.”

regula la responsabilidad de los sucesores⁷⁸⁹ como obligados tributarios en el artículo 39 de la Ley General Tributaria, e incluyendo entre los mismos a los legatarios⁷⁹⁰.

A efectos procedimentales, conviene recordar la advertencia realizada por el TS, en Sentencia de 17 de junio de 2009 (rec. núm. 1645/2006), donde manifiesta que, si bien rige la responsabilidad solidaria entre todos los herederos⁷⁹¹, en relación con las deudas que con la herencia se transmiten, la Administración debe realizar la notificación de las mismas de manera individual a cada uno de ellos⁷⁹².

⁷⁸⁹ Respondiendo los herederos solidariamente de las obligaciones del causante, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 35.6 LGT, y según señala también la DGT, Consulta de 3 de septiembre de 2008, sobre el alcance de la responsabilidad: *“Por lo tanto, en principio, todos los herederos deben responder de las obligaciones del fallecido con carácter solidario. En consecuencia, la Hacienda Pública, acreedor, puede exigir a cualquiera de sus herederos la totalidad del importe de la obligación tributaria. No obstante, esto debe ser matizado por la distinción entre la aceptación pura y simple de la herencia y la aceptación a beneficio de inventario... Hay, pues, una responsabilidad ilimitada en el caso de la aceptación pura y simple y, en el caso del beneficio de inventario, una responsabilidad limitada sólo con el patrimonio heredado. Esta limitación de la responsabilidad no se debe confundir con el hecho de que la Hacienda Pública pueda dirigirse contra cualquiera de los herederos, cualquiera que sea su tipo de aceptación, a efectos de la exigencia de la totalidad de la obligación tributaria (con los límites cuantitativos que pudieran derivarse de lo expuesto anteriormente).”*

⁷⁹⁰ Al igual que señala el art. 891 del CC evitando así la aplicación de la norma si la herencia se distribuye en legados. Sin embargo, y como manifiesta FERNÁNDEZ AMOR, José Antonio, “El procedimiento de recaudación frente a sucesores”, en MERINO JARA, I. (Director); MANZANO SILVA, E; AGUAS ALCALDE, E., (Coordinadores), *Procedimientos Tributarios, Aspectos Prácticos*, J.M. BOCH Editores, Barcelona, 2014, pág. 401 : *“En este caso, dado que no procede que acepten a beneficio de inventario y que no hay una remisión a la regulación que del legado hace el derecho civil (a diferencia de lo que expresamente ocurre con la herencia), parece que se ha establecido una responsabilidad solidaria de los legatarios (igual que ocurre con los herederos que aceptan de forma simple) cuando de deudas tributarias se trata, tanto en el caso de que se haya distribuido la herencia en legados específicos o en legados de parte alícuota.*

Es difícil sumarse a esta conclusión, ... el art. 1027 del CC establece que el administrador de la herencia no podrá pagar los legados sino después de haber pagado a todos los acreedores. En consecuencia, existe una prelación clara de los titulares de créditos sobre los bienes de la herencia en relación con los legatarios. Por esta razón ha de considerarse que la Administración tributaria habría de ver satisfechas las obligaciones tributarias pendientes antes de la distribución de los legados en que se hubiese repartido.”

⁷⁹¹ A estos efectos el art. 1084 CC dispone: *“Hecha la partición, los acreedores podrán exigir el pago de sus deudas por entero de cualquiera de los herederos que no hubiere aceptado la herencia a beneficio de inventario, o hasta donde alcance su porción hereditaria, en el caso de haberla admitido con dicho beneficio. En uno y otro caso el demandado tendrá derecho a hacer citar y emplazar a sus coherederos, a menos que por disposición del testador, o a consecuencia de la partición, hubiere quedado él solo obligado al pago de la deuda.”*

⁷⁹² FJ 4º : *“Aunque la necesidad de notificar la liquidación a los herederos de forma personal no se contemplaba en la Ley, esta exigencia resultaba de la normativa general, que venía establecida en los art. 105 y 124 de la Ley General Tributaria, según redacción dada por la Ley 66/1997, todo ello en relación con la Ley 30/92, pues parece evidente que la notificación, en cuanto comunicación destinada a trasladar el conocimiento de un acto para que éste pueda ser cumplido o para facilitar la posibilidad de entablar contra el mismo recurso, debe dirigirse a quien tenga la obligación de proceder a ese cumplimiento. El art. 58.1 de la Ley 30/92 dispone que la notificación se hará a los interesados, entendiéndose el art. 31.1 por tales a quienes promuevan el procedimiento administrativo como titulares de derechos o intereses legítimos individuales o colectivos o los que, sin haber iniciado el procedimiento, tengan derechos que puedan resultar afectados por la decisión. También son interesados, según el art. 31.1c) <<aquellos cuyos*

En cuanto al alcance de la responsabilidad de los sucesores, a tenor de lo dispuesto en los arts. 39 de la LGT y 661 del CC, ésta abarca al conjunto de los derechos y obligaciones que poseyera el obligado al pago, en el momento de su fallecimiento⁷⁹³, aludiendo tales preceptos no sólo a las obligaciones ya liquidadas, sino, y también, a las pendientes de liquidación, tal y como pone de relieve la resolución de TEAC de 11 de febrero de 2004.

Así, como hemos advertido, y con relación a la exigencia del pago se designarán distintos plazos, en función del momento en que se encontrara la deuda en el momento del fallecimiento del deudor:

1. Si el fallecimiento del deudor se produjo en período voluntario de ingreso, la deuda se notificará en los plazos del art. 62.2 LGT.
2. Si se produjo con anterioridad a que hubiese recibido la providencia de apremio, se procederá ahora a la notificación de esta; y en el supuesto de que la deuda fuera satisfecha antes de que se intente la notificación ésta se abonará con el recargo ejecutivo del 5 %.
3. Si la notificación de la providencia de apremio llegó a realizarse, pero el fallecimiento tuvo lugar antes de la conclusión de los plazos del art. 62.5 LGT, se requerirá el pago al sucesor con el recargo del 10 %, sin intereses, y en los plazos previstos en dicho artículo.
4. Si el fallecimiento tuvo lugar después de finalizados los plazos del 62.5 se requerirá al sucesor con los recargos, intereses y costas que correspondan, y para que realice el pago en los plazos del art. 62.5 LGT.

En el supuesto de que el objeto de la deuda perseguida fuera una sanción sí finalizará el expediente de apremio con el fallecimiento del deudor⁷⁹⁴. Y tampoco se

intereses legítimos, individuales o colectivos, puedan resultar afectados por la resolución y se personen en el procedimiento en tanto no haya recaído resolución definitiva>>>.

Otra solución podría colocar a los herederos en una posición de indefensión, como ocurrió en este caso, en cuanto se les privó de la posibilidad de los recursos, al no existir constancia de que la esposa del fallecido comunicase a sus hijos la liquidación recibida a nombre de su marido.”

⁷⁹³ Art. 657 y 989 CC, que vinculados con lo expresado en el art. 440 CC confirman la ininterrupción de los derechos (y deberes) derivados de la sucesión entre el causante y sus herederos o legatarios, produciéndose la transmisión en el momento de la muerte, con independencia de cuál sea la fecha de aceptación de la herencia.

⁷⁹⁴ Toda vez que rige el principio de personalidad de la pena, y según lo ordenado en el art. 182 LGT.

transmitirá la obligación del responsable, salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento, y es que es del todo lógico que si no se produjo el acto administrativo formal de derivación de responsabilidad, no nació la obligación, y no podrá, por tanto, exigírsele al sucesor.

Hay que comentar que la renuncia de los herederos retrotrae la situación del expediente a la circunstancia del fallecimiento, no teniendo consecuencias jurídicas las actuaciones contra ellos despachadas, por mor de lo dispuesto en el art. 440 CC, donde se señala que el que repudia válidamente⁷⁹⁵ la herencia no la ha poseído en ningún momento.

Resulta, entonces, de aplicación lo dispuesto en el art. 127.3 RGR, donde: “*Desde que conste que no existen herederos conocidos o cuando los conocidos hayan renunciado a la herencia o no la hayan aceptado expresa o tácitamente, se pondrán los hechos en conocimiento del órgano competente, el cual dará traslado al órgano con funciones de asesoramiento jurídico a efectos de que se solicite la declaración de heredero que proceda, sin perjuicio de la continuación del procedimiento de recaudación contra los bienes y derechos de la herencia*”, por lo que se dirigirá la acción recaudatoria hacia la herencia yacente.

Nos hemos referido en distintos momentos, a las herencias yacentes, entendiendo éstas como la situación en la que se encuentra la herencia entre el óbito del causante y la acepción de la misma por el heredero.

El art. 39.3 LGT señala que la AAPP se entenderá con el representante de la herencia yacente para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, resultando el mismo el que haya sido nombrado por el testador, esto es el albacea⁷⁹⁶, o caso de no haber sido designado con los llamados a aceptar la herencia⁷⁹⁷, o los administradores judicialmente designados⁷⁹⁸.

⁷⁹⁵ Ésta, art. 1008 CC, debe realizarse de manera expresa ante notario, o en caso de litigio ante el juez que entienda de la causa.

⁷⁹⁶ Según regulación contenida en el art. 892 y ss. CC

⁷⁹⁷ Art. 999 CC, donde: “*Los actos de mera conservación o administración provisional no implican la aceptación de la herencia, si con ellos no se ha tomado el título o la cualidad de heredero.*”

⁷⁹⁸ Así el art. 790 y ss. de la LEC, disponiendo el primero que: “*Siempre que el Tribunal tenga noticia del fallecimiento de una persona y no conste la existencia de testamento, ni de ascendientes, descendientes o cónyuge del finado o persona que se halle en una situación de hecho asimilable, ni de colaterales dentro del cuarto grado, adoptará de oficio las medidas más indispensables para el enterramiento del difunto si fuere necesario y para la seguridad de los bienes, libros, papeles, correspondencia y efectos del difunto susceptibles de sustracción u ocultación.*”

5.2. Sucesores de las personas jurídicas y de entidades sin personalidad.

El art. 40 LGT regula los distintos supuestos relativos a las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas y demás entidades sin personalidad, fijando cuatro supuestos distintos, así:

1º Sucesión en las obligaciones tributarias pendientes de sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas (art. 40.1 LGT).

2º. Sucesión en las obligaciones tributarias pendientes de sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y no liquidadas (art. 40.3 LGT).

3º. Sucesión en las obligaciones tributarias pendientes en la disolución de fundaciones (primer supuesto recogido en el art. 40.4 LGT).

4º Sucesión en las obligaciones tributarias pendientes de las entidades a las que hace alusión la propia LGT en el art. 35.4 (segundo de los supuestos recogidos en el art. 40.4 LGT).

Señalándose que la deuda será exigida a los sucesores en las mismas condiciones, en cuanto a importes y plazos de ingreso, en la que ésta se encontrara en el momento de la disolución de la sociedad, entidad o fundación, distinguiéndose distintos vencimientos al requerimiento de pago, en función de la situación en que se encontraba la deuda en el momento de la disolución, así:

a) Si la extinción de la personalidad jurídica se produce dentro del periodo voluntario de ingreso, se notificará al sucesor para que realice el pago dentro del plazo del artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

b) Si la extinción de la personalidad jurídica se produce antes de la notificación de la providencia de apremio, se notificará al sucesor dicha providencia. Si realiza el pago antes de la notificación de la providencia de apremio, se le exigirá únicamente el recargo ejecutivo.

c) Si la extinción de la personalidad jurídica se produce una vez notificada la providencia de apremio al obligado al pago, y antes de la finalización del plazo del artículo

62.5 de la LGT, se requerirá al sucesor para que realice el pago de la deuda y el recargo de apremio reducido del 10 por ciento en el mismo plazo.

d) Si la extinción de la personalidad jurídica se produce después de la finalización del plazo del art. 62.5 LGT, se requerirá al sucesor para que realice el pago de la deuda y el recargo de apremio ordinario en los plazos establecidos en dicho artículo.

Hemos dedicado nuestra introducción de este Capítulo 5 a distinguir la figura de los sucesores de la deuda del concepto de responsable de la misma; merece la pena al abordar, ahora, el estudio de los distintos supuestos de sucesores de las personas jurídicas referirnos a la STS de 24 de junio de 2015 (rec. núm. 1491/2013), donde se aborda la cuestión de si procede anular la providencia de apremio dictada contra distintos sucesores, como solicita la recurrente, argumentando que uno de los sucesores había solicitado la suspensión del procedimiento⁷⁹⁹, presentando a tal objeto la garantía solicitada por la Administración. Tanto la Administración tributaria como las posteriores resoluciones caídas sobre esta cuestión⁸⁰⁰ desestimaron tal pretensión, aludiendo a lo expuesto en los art. 1140 CC⁸⁰¹ y 124.2 RGR⁸⁰² y bajo la argumentación de que: *“la medida cautelar de suspensión de los actos impugnados en vía contencioso-administrativa ha de ser solicitada por cada interesado de manera que solo es a él al que se le concede, sin que la suspensión concedida a su favor pueda operar en beneficio de otro, aunque se trate de la misma deuda⁸⁰³”*.

Sin embargo, y aquí lo aclarativo de la Sentencia, el Tribunal razona que dicha argumentación no es ajustada a derecho, al tratarse de figuras jurídicas distintas, FJ 5º: *“Desde la perspectiva estrictamente jurídica las resoluciones impugnadas asimilan el concepto de <<responsable>> al de <<sucesor>>, asimilación que la LGT no consiente como lo demuestra el hecho de que aunque unos y otros son obligados tributarios, lo son en concepto distinto, como lo acredita su tratamiento distinto y diferenciado a que son*

⁷⁹⁹ Y pretendiendo que la suspensión ganada beneficiase a todos por igual, toda vez que es motivo de impugnación de la providencia de apremio el hecho de que la deuda se encontrara suspendida.

⁸⁰⁰ TEAC Resolución de 22 de julio de 2011 y SAN de 11 de marzo de 2013 (rec. núm. 555/2011).

⁸⁰¹ *“La solidaridad podrá existir, aunque los acreedores y deudores no estén ligados del propio modo y por unos mismos plazos y condiciones.”*

⁸⁰² *“...las solicitudes de suspensión del procedimiento de recaudación efectuadas por un responsable no afectarán al procedimiento de recaudación iniciado frente a los demás responsables de las deudas a las que se refieran dichas solicitudes”*.

⁸⁰³ Se cita, en defensa de esta argumentación, SAN de 17 de mayo de 2010 (rec. núm. 355/2008).

sometidos en el artículo 35.2 f) de la LGT y en el artículo 35.5 del mismo texto legal. A mayor abundamiento, e insistiendo en esta diferenciación, la LGT establece una regulación separada de ambos, <<responsables>>, artículo 41 de la LGT, y <<sucesores>>, artículo 40 de la LGT, lo que hace inviable la asimilación pretendida por la Administración.

Precisamente, la improcedencia de esta asimilación hace inaplicable el artículo 124.2 del Reglamento de Recaudación de 2005 a los sucesores, pues en él se contempla y alude exclusivamente a los responsables.

Desde el punto de vista de la solidaridad, regulada en el Código Civil, no se puede decidir de modo diferente el núcleo de la solidaridad según se contempla a acreedor u obligados solidarios, pues si la solidaridad es una garantía del acreedor, es evidente que cuando uno de los obligados paga la deuda ésta se extingue para todos los obligados, creándose un nuevo vínculo entre ellos distinto e independiente al que les unía con el acreedor. Del mismo modo, si se presta la garantía ésta ha de aprovechar a todos los obligados, pues la garantía lo es de la "deuda" objetivamente considerada, pasando frente al acreedor a segundo plano las relaciones personales entre los obligados.

Esto justifica que la <<deuda>> que es <<una>> por esencia, no puede ser exigida a todos los obligados, pues una cosa es que todos los obligados respondan al cumplimiento de la <<única>> deuda, y otra, bien diferente, es esto lo que se pretende, es que la <<única>> deuda, o la garantía de su cumplimiento, pueda ser exigida íntegramente a <<todos>> los obligados.

Y termina, *in fine* en el mismo fundamento legal, señalando que: “El argumento de la Administración en el sentido de que la eventual anulación de la obligación de quien prestó la garantía deja inerte a la Administración frente a los demás obligados, no es de recibo. Si esa eventualidad sucediera, la Administración deberá, y podrá, exigir a los otros obligados la prestación de garantía, lo que, de otro lado, no es distinto a lo que sucede en una garantía de obligado único, cuando ésta, la garantía inicialmente prestada, por cualquier circunstancia, deviene en insuficiente con respecto a la originariamente aceptada.”

5.2.1. Sucesión en las obligaciones tributarias pendientes de sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas (art. 40.1 LGT).

En este presupuesto se responsabiliza como sucesores⁸⁰⁴ en la titularidad de la deuda a los socios, que quedan solidariamente obligados entre ellos, estableciendo como límite de tal responsabilidad la cuota de liquidación, incrementada en las cantidades que de la sociedad hayan recibido en las dos últimas anualidades. Si bien existen ciertos supuestos en los que la ley no limita la responsabilidad, por lo que la deuda pendiente será exigida en su totalidad, y de manera solidaria, a los socios, partícipes o cotitulares.

De lo anterior, podemos diferenciar entre dos tipos de mercantiles en función del alcance económico exigible a los sucesores: las que limitan esa responsabilidad, y que denominamos capitalistas, y las que no la limitan, y a las que nos referiremos como personalistas⁸⁰⁵, en las que cada socio responderá con todos su patrimonio, sin límite alguno, de conformidad con lo expuesto en el at. 1911 del CC.

Lo expuesto sirve también para las sanciones que serán exigibles a los sucesores de las mismas, hasta el límite de la cuota de liquidación, incrementado en las cantidades que de la sociedad hayan recibido en las dos últimas anualidades

En relación con este supuesto de sucesión, existe cierta controversia entre las denominadas “doctrina mercantilista” y la “doctrina tributaria”, y citamos a CASTILLO SOLSONA⁸⁰⁶, que entiende que nos encontramos ante un supuesto impropio de sucesión, toda vez que lo que realmente contempla el art. 40.1 LGT es un supuesto de responsabilidad solidaria de los ex socios, con respecto a la empresa, sin necesidad de participar en la comisión de una infracción tributaria que sí exige el art. 52.1.a) LGT, si bien, y en cualquier caso: “ *las divergencias entre la normativa tributaria y la mercantil a las que nos hemos referido nos llevan a sostener, con PÉREZ ROYO, que si el proceso de liquidación de una sociedad o entidad se desarrolla normalmente, no se producirá el*

⁸⁰⁴ Pormenorizando el TSJ de Extremadura, Sentencia 27 de noviembre de 2009 (rec. núm. 1164/2008), que para poseer la consideración de sucesor de la deuda es imprescindible ser partícipe de la misma en el momento de la disolución.

⁸⁰⁵ Son sociedades personalistas: 1º La Colectiva, arts.125 a 144 C.Com., 2º La sociedad comanditaria simple, arts. 145 a 150 CCom, donde los socios colectivos responden ilimitadamente de las deudas sociales, y 3º las cuentas en participación, en los términos del art. 239 CCom.

⁸⁰⁶ CASTILLO SOLSONA, María Mercedes, “La sucesión en las obligaciones tributarias pendientes”, *Crónica Tributaria* núm. 124/2007, pág. 69.

presupuesto de hecho del art. 40.1 de la Ley General Tributaria de 2003, pues la Administración tributaria habrá obtenido el cobro o, en su caso, el aseguramiento de sus créditos. Lo dispuesto en este precepto sólo tiene sentido cuando los liquidadores no hayan respetado el mandato de satisfacer a los acreedores antes de proceder al reparto del haber social, es decir, cuando se hubiese procedido a la distribución del patrimonio social entre los ex socios, cotitulares y partícipes, sin atender al pago de las obligaciones de la sociedad o, al menos, sin proveer a la satisfacción de las obligaciones tributarias devengadas anteriormente y no satisfechas en su integridad.”⁸⁰⁷

A efectos de la prescripción, debemos tener presente que no tienen efectos interruptivos los actos dirigidos a la mercantil primera una vez que ésta se halle disuelta⁸⁰⁸, tal y como pone de relieve la STSJ de Granada de 27 de octubre de 2020 (rec. núm. 1138/2017), que en su FJ 5, establece: *“En similar propósito impugnatorio aduce la prescripción de la acción administrativa para derivar la responsabilidad a la recurrente como responsable subsidiaria al amparo del artículo 43.1 a) de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria, por entender que ha transcurrido más de cuatro años desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal el 11 de abril de 2008 que no tuvo la virtualidad de interrumpir la prescripción porque se dirigió a la deudora principal una vez disuelta, liquidada y extinguida la mercantil, refuerza esta alegación con la consideración que las notificaciones hechas tras la disolución y liquidación de la sociedad en la escritura pública de 8 de febrero de 2007, son inválidas a los efectos de interrumpir la prescripción.”*

⁸⁰⁷ CASTILLO SOLSONA, María Mercedes, “La sucesión en las obligaciones tributarias pendientes”, *op. cit.* pág. 70

⁸⁰⁸ El proceso de disolución y liquidación de la sociedad se debe realizarse conforme a Ley, de manera que cualquier tercero hubiere conocido de esa circunstancia y, en consecuencia, debe dirigir las notificaciones al liquidador de esta. Así, el artículo 9 del Reglamento del Registro Mercantil, los actos sujetos a inscripción solo serán oponibles a terceros de buena fe desde su publicación en el Boletín Oficial del Registro Mercantil, quedando a salvo los efectos propios de la inscripción, y es indudable a tenor de lo establecido en el art. 94 del citado Reglamento, que el acuerdo de disolución y liquidación de la sociedad, es un acto sujeto a inscripción obligatoria, en relación con lo dispuesto en el art. 361 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, así como con lo establecido en el art. 21.1 del CCom que fija que los actos sujetos a inscripción sólo serán oponibles a terceros de buena fe desde su publicación en el Boletín Oficial del Registro Mercantil.

5.2.2. Sucesión en las obligaciones tributarias pendientes de sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y no liquidadas (art. 40.3 LGT).

Cuando la sociedad no se encontrase liquidada en el momento en que se produce la extinción, las actuaciones se entenderán con cualquiera de los sucesores, siendo exigible, en tal supuesto, la cuantía íntegra correspondiente a las sanciones⁸⁰⁹.

Esta norma también regirá en cualquier supuesto de cesión global del activo y pasivo de la mercantil⁸¹⁰, entendiéndose dentro de tales supuestos la fusión, la escisión sin liquidación, y la disolución con cesión patrimonial a los socios.

En esta transmisión de las obligaciones tributarias pendientes sí que nos encontramos ante una auténtica sucesión, toda vez que, al no haber existido liquidación, y por ende desaparición de la sociedad anterior, existe una subrogación de los sucesores en la deuda.

Caso particular, en cuanto al alcance del importe, es el que se plantea en un supuesto en que una empresa es absorbida por otra con anterioridad a que a la primera se le declarara responsable solidaria de una deuda tributaria, lo que lleva a la Administración a exigir la misma a la absorbente, por mor de lo dispuesto en el art. 40.2 LGT, sin embargo, tal cuestión es dirimida en sentido contrario por STSJ Murcia de 22 junio de 2020 (rec. núm. 730/2018), donde: *“Para el hipotético caso en que se considerara que la responsabilidad de LAFARGE se le exigió en base al artículo 40.3 de la LGT, señala que tal y como se dispone en el mismo, los sucesores solo deben responder de aquellas deudas que estuvieran pendientes en el momento de la absorción, y en el momento en que LAFARGE absorbió a CAU CONFORT todavía no se había derivado la responsabilidad*

⁸⁰⁹ Cuestión ésta no exenta de polémica entre la doctrina, así FERNÁNDEZ AMOR, José Antonio, “El procedimiento de recaudación frente a sucesores”, en MERINO JARA, I. (Director); MANZANO SILVA, E.; AGUAS ALCALDE, E., (Coordinadores), *Procedimientos Tributarios, Aspectos Prácticos*, J.M. BOCH Editores, Barcelona, 2014, página 415: *“Esta opción del legislador de transmitir la responsabilidad por sanciones de una persona jurídica a sus partícipes no está exenta de aspectos criticables. Se pueden dibujar aquí dos. Por un lado, supone una presunción de la obtención de un beneficio como consecuencia de la infracción cometida para todos los que pueden ser titulares de la persona jurídica infractora que se extingue. No establece ningún mecanismo que permita eximir de esta extensión de responsabilidad a aquellos sujetos que pueden no haber participado o consentido en la comisión de la infracción. Piénsese de nuevo en qué tipo de trato se dispensa con esta previsión al socio minoritario de una multinacional que pudiera haber sido sancionada.”*

⁸¹⁰ Tal y como se recoge en la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles.

de las deudas de IMIC a CAU CONFORT y, por lo tanto, no se trataba de una <<deuda pendiente>> de dicha entidad.”

Para concluir, resaltar que resulta necesario distinguir este supuesto de sucesión del relatado en el art. 42.1.c) LGT, donde se analiza el supuesto de responsabilidad solidaria aplicable a aquellas personas que, continuando con el ejercicio de la explotación, o de la actividad económica, deben hacer frente a las deudas, derivadas del ejercicio de tal actividad, que dejara pendiente el titular anterior.

5.2.3. Sucesión en las obligaciones tributarias pendientes en la disolución de fundaciones (primer supuesto recogido en el art. 40.4 LGT).

Son fundaciones las organizaciones constituidas sin fin de lucro que, por voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general así reza el art. 2 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones. Así, y en caso de liquidación, prevé el art. 33.2 del mismo texto legal que los bienes y derechos resultantes de la liquidación se destinarán a las fundaciones o a las entidades no lucrativas privadas que persigan fines de interés general y que tengan afectados sus bienes, incluso para el supuesto de su disolución, a la consecución de aquéllos, y que hayan sido designados en el negocio fundacional, o en los Estatutos de la fundación extinguida, lógicamente junto con la transmisión de los bienes y derechos se producirá la transmisión de las obligaciones pendientes, que es de lo que se ocupa este art. 40.4 LGT:

5.2.4. Sucesión en las obligaciones tributarias pendientes de las entidades a las que hace alusión la propia LGT en el art. 35.4 (segundo de los supuestos recogidos en el art. 40.4 LGT).

El art. 35.4, al que se está haciendo alusión, determina que tendrán la consideración de obligados tributarios, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, aun careciendo de personalidad jurídica, sí constituyan una unidad económica susceptible de imposición. Resultando de aplicación lo dispuesto en el art.

42.1.b) LGT, cuando establece que serán responsables solidarios de la deuda tributaria las entidades a que se refiere el art. 35.4 LGT, en proporción a sus respectivas participaciones respecto a las obligaciones tributarias materiales de dichas entidades.

De la combinación de ambos preceptos, y como criterio de actuación, debemos entender que mientras la entidad no esté disuelta responderá de sus obligaciones con su propio patrimonio, y en concepto de responsables solidarios su partícipes o cotitulares, debiendo el Ayuntamiento dirigirse una vez disuelta a los ex partícipes o ex cotitulares en su condición de sucesores de la obligación tributaria.

Para concluir este apartado, de las sucesiones en las obligaciones de las personas jurídicas o de las entidades señaladas en el art. 35.4 LGT, destacar que, al igual que ocurría en el supuesto de los sucesores mortis causa, el procedimiento no exige más que la notificación de la deuda a los sucesores, sin que se modifiquen importes o períodos de ingreso sobre la situación que mantenía la mercantil en el momento de su extinción, a diferencia del procedimiento que veremos a continuación, frente a los responsables, donde sí será necesario un acto administrativo declarando dicha responsabilidad⁸¹¹. De conformidad con lo dispuesto en el art. 177.2 *in fine* LGT el Ayuntamiento podrá dirigirse contra cualquiera de los socios, partícipes, cotitulares o destinatarios, o contra todos ellos simultánea o sucesivamente, para requerirles el pago de la deuda tributaria y costas pendientes⁸¹².

⁸¹¹ Tal y como pone de relieve el TEAC en Resolución de 21 de junio de 2012.

⁸¹² Con la importancia y los efectos que estas actuaciones tienen en el efecto interruptivo de la prescripción, toda vez que tal y como señala la STSJ Andalucía de fecha 19 de diciembre de 2.018 (rec. núm. 27/2017), en su FJ 5º: “Y si, en cuanto dirigidas a la liquidación, autoliquidación, abono, reconocimiento, regularización, comprobación o recaudación de las deudas, de acuerdo con el artículo 68 de la Ley 58/2000, tales actuaciones produjeron la interrupción de la prescripción del derecho a la liquidación o cobro de la deuda al menos respecto de uno de los socios, dada la solidaridad que le unía al resto de ellos, y a tenor de lo establecido por el artículo 1974 del Código Civil, dicho efecto perjudicó igualmente a la recurrente (en este sentido, por ejemplo, SSTs de 20 de enero de 2003 -casación 6621998 - o de 7 de octubre de 2010 -casación 6056/2005)”.

5.3. Responsables solidarios

La responsabilidad solidaria es una modalidad de obligación donde se manifiestan una pluralidad de sujetos, y que se caracteriza por el hecho de que existiendo varios deudores de una prestación, se puede exigir a cada uno de ellos la totalidad de la misma, aunque dicha obligación fuera divisible, y con la particularidad de que el pago realizado por uno de ellos extingue la obligación respecto del resto.

Diferencia la doctrina, y el legislador, entre la solidaridad que se produce entre los codeudores (solidaridad propia⁸¹³), y aquella que tiene su origen en un fundamento jurídico distinto al anterior (solidaridad impropia, dependiente o accesorio)⁸¹⁴. Los obligados, en el supuesto de la impropia, en ningún caso son sujetos pasivos del tributo, al no estar vinculados jurídicamente al hecho imponible, y son los que constituyen la categoría de responsables. Nos referiremos a los primeros como deudores principales y a los segundos como responsables tributarios, o más acertadamente como responsables de la deuda⁸¹⁵.

Hemos de señalar que, en términos generales, la responsabilidad no alcanzará a las sanciones⁸¹⁶, partiendo del principio de personalidad de la sanción, y destacamos la expresión “*en términos generales*”, toda vez que el propio artículo 41.4 LGT, al consagrar tal principio, ya propone las excepciones, que se verán luego reiteradas en el art. 182 LGT, donde enumera los supuestos en que sí procederá la inclusión de ésta, y que encuentran

⁸¹³ Cuya característica más significativa, a efectos de la recaudación, es la imposibilidad de que coexistan regímenes jurídicos distintos, esto es los referidos al de la obligación principal y al de la obligación accesorio; así, sólo encontraremos un presupuesto de hecho, ya que todos los codeudores han realizado el hecho imponible, por ejemplo, todos son titulares de este bien inmueble, en el mismo período impositivo.

⁸¹⁴ “*Así, mientras la pluralidad de sujetos pasivos o de responsables tributarios, realizadores de un mismo presupuesto de hecho, estarían sujetos a un mismo régimen jurídico, por el contrario, los responsables solidarios, más allá de su deber de realizar el cumplimiento íntegro de la deuda tributaria a requerimiento del acreedor tributario, estarían sometidos a un régimen jurídico particular, apropiado a las características y principios que deben informar la responsabilidad tributaria, es decir, el régimen jurídico general de las obligaciones solidarias cederá en todo aquello que resulte incompatible con la naturaleza de la responsabilidad tributaria. Consiguientemente, como obligados al pago de una deuda ajena, solamente estarían obligados a falta de pago por el deudor principal, aunque sin necesidad de agotar todo el procedimiento frente al sujeto pasivo, solución que trataría de responder al mismo tiempo, por una parte, al principio de proporcionalidad o de mínima intervención y, por otra parte, a los principios de eficiencia y efectividad.*”, GONZÁLEZ ORTIZ, Diego, *La figura del responsable tributario en el derecho español*, Tesis doctoral, Universidad de Valencia, 2003, pág. 67.

⁸¹⁵ Toda vez que ésta puede estar integrada por otros recursos públicos de naturaleza distinta a la tributaria.

⁸¹⁶ Así se establece en el art. 41.4 LGT, en sintonía con lo dispuesto en STC 76/1990, FJ 4º, que exige aún en los supuestos de responsabilidad solidaria la presencia de dolo o culpa.

su fundamentación por la participación en el ilícito del responsable. Nos encontramos, realmente, en tales situaciones, ante un supuesto de cotitularidad⁸¹⁷.

En los supuestos de responsabilidad tributaria que traen su casusa de los motivos contemplados en el art. 42.2⁸¹⁸, se impone la inclusión, en dicho alcance, de todos los componentes de la deuda, citando el propio artículo el recargo (en sus tres modalidades) y el interés de demora del período ejecutivo, cuando proceda; y con el único límite del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido enajenar por la Administración tributaria, cuya acción frustrada supone el presupuesto en el que se fundamenta la derivación de la responsabilidad.

La inclusión de los recargos ha originado algún debate doctrinal, en cuanto a su aplicación, lo que ha desembocado en que la cuestión fuera planteada ante el Tribunal Supremo, que en Auto de 23 de mayo de 2.018 (rec. núm. 2189/2018) aceptó que la controversia presentaba interés casacional, aviniéndose a dictar jurisprudencia sobre los siguientes aspectos:

1.1. Discernir si, interpretando el artículo 41.3 LGT, en relación con los artículos 35.7 y 58.2 LGT y con el 1145 CC, resulta o no ajustado a derecho exigir al responsable solidario un recargo de apremio sobre la deuda que se le deriva por la vía del artículo 42.2 LGT si no la abona en el período que le confiere el artículo 62.2 LGT, cuando dicha deuda ya contiene el recargo de apremio impuesto al deudor principal.

⁸¹⁷ La figura del responsable al que alcanzan las sanciones ha sido definida por PÉREZ JORDÁ, como: “aquella persona o entidad que no habiendo cometido una infracción tributaria, por ministerio de la ley – y no contractualmente-(art.8.c LGT), sin desplazar ni sustituir al infractor tributario principal –que es el destinatario jurídico de la sanción tributaria-, previo el correspondiente procedimiento administrativo tributario, se le obliga en nombre propio, y con carácter personal, al pago de las consecuencias económicas que, de un hecho antijurídico ajeno, dimanen; y que soportará... con su propio patrimonio, por causa de haber participado, o colaborado con el sujeto sancionado en la comisión de la infracción, o por suceder al mismo u obstaculizado, incumplido o levantado la ejecución de la traba de bienes o derechos del infractor tributario, o como consecuencia de haber creado entidades para eludir la responsabilidad del sancionado.” PÉREZ JORDÁ, Iván, “La responsabilidad tributaria de las deudas”, *Revista de Derecho UNED* núm. 19, 2016. pág. 463.

⁸¹⁸ ... Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria, las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo, las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía, así como las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos.

1.2. Determinar si la Administración tiene derecho a exigir a cada uno de los responsables del artículo 42.2.a) LGT el recargo de apremio ordinario cuando este recargo ha sido satisfecho por uno de ellos.

En fecha 10 de diciembre de 2020 se dictó Resolución sobre estos particulares, señalando el Tribunal que:

Sobre la primera de las cuestiones planteadas, FJ 2º que: “Por todo lo cual cabe concluir que la respuesta a la cuestión con interés casacional debe formularse en el sentido de que resulta ajustado al ordenamiento jurídico exigir al responsable solidario un recargo de apremio sobre la deuda que se le deriva por la vía del art. 42.2 LGT, si no la abona en el periodo que le confiere el artículo 62.2.LGT, pues el recargo de apremio impuesto al deudor principal conforma, junto a la deuda tributaria pendiente, sanciones e intereses, el alcance global de la responsabilidad a la que se extiende la responsabilidad solidaria del art. 42.2.de la LGT.

Indicando sobre la posibilidad de exigir el recargo a cada uno de los responsables, en el FJ 3º, que: “Por tanto, en lo que ahora interesa y respecto de los recargos del período ejecutivo, el legislador ha querido que cuando pasado el período voluntario se satisfaga la totalidad de la deuda antes de la notificación de la providencia de apremio, se devengue un recargo del 5% cuantificado sobre la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario, ello con carácter automático por mor del art. 161.1.a) de la LGT, sin perjuicio de su liquidación y notificación, al que sigue cuando se cumplan las circunstancias legalmente previstas el recargo de apremio reducido y el ordinario; no un 5%, a voluntad de la Administración por cada procedimiento que se inicie, no con el inicio del periodo ejecutivo, sino al dirigirse contra cada uno de los responsables solidarios del pago de la deuda, cuantificado en función de la totalidad de la deuda principal impagada multiplicada por cada uno de los responsables solidarios contra los que se dirige el procedimiento ejecutivo, que con posterioridad de cumplirse los presupuestos fácticos se convertirá en un 10% y hasta en un 20% por cada uno de los responsables solidarios.

De todo lo dicho debe concluirse que la Administración no tiene derecho a exigir a cada uno de los responsables del artículo 42.2.a) LGT el recargo de apremio ordinario cuando este recargo ha sido satisfecho por uno de ellos.”

Por lo expuesto, y como introducción al análisis de los distintos presupuestos que, a continuación, analizaremos, podemos indicar que el artículo 35.7 LGT determina el paradigma original de la responsabilidad solidaria, de manera que cuando coincidan varios obligados tributarios en la vinculación con el hecho imponible, ello originará que queden solidariamente obligados al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa⁸¹⁹. La responsabilidad solidaria tiene en nuestro Ordenamiento Jurídico un carácter residual, de conformidad con lo señalado en el art. 41.2 LGT cuando establece que *“salvo precepto legal expreso en contrato, la responsabilidad será siempre subsidiaria”*.

Así, el art. 42. LGT, cuando señala que serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades⁸²⁰:

5.3.1.- Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria.

El art. 183 LGT define como infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas que estén tipificadas y sancionadas como tales. Por ello, resulta necesario demostrar la actuación culposa o dolosa de la persona hacia la que pretendemos derivar la responsabilidad⁸²¹, tal y como destacó el TC en Sentencia 76/1990, FJ 4.B, cuando relacionando este artículo con el anteriormente citado (77.1 LGT 1963) señala que la responsabilidad contemplada se mueve en el ámbito del ilícito, y en torno al principio de culpabilidad.

Así y sobre el objetivo pretendido con la inclusión de este supuesto, entre los de responsabilidad subsidiaria, la STS de 11 de abril de 2013 (rec. núm. 3934/2009) señala

⁸¹⁹ Quedando latente esta responsabilidad aún en los supuestos en los que se haya dividido el recibo del impuesto, tal y como pone de manifiesto la DGT en Consulta V0589/2019, de 20 de marzo de 2019, donde la repartición de la obligación tributaria: *“no implica, en modo alguno, la extinción de la solidaridad de todos esos obligados tributarios al cumplimiento de todas las prestaciones de la obligación tributaria”*.

⁸²⁰ Entre otras, toda vez que en el punto tercero se advierte de que se podrán establecer legalmente otros supuestos de responsabilidad.

⁸²¹ SAN de 18 de mayo de 2015 (rec. núm. 253/2014), cuando en su FJ 1º expone: *“La responsabilidad solidaria de pago exigida a D. Hilario tiene su fundamento en un actuar culposo o, al menos, negligente cuya directa consecuencia fue perjudicar la acción de cobro de la Hacienda Pública.”*

en su FJ 2º que: *“Sobre el alcance de este precepto legal nos hemos pronunciado en la sentencia de 24 de octubre de 2007 (casación para la unificación de doctrina 51/03) y en las más recientes de 28 de noviembre de 2011 (casación núm. 4707/09) y 10 de julio de 2012 (casación núm. 4802/2009), considerando que el artículo 131.5 de la Ley General Tributaria de 1963 se alza frente al régimen general de la responsabilidad tributaria, previsto en el artículo 37 de la propia Ley, como una norma específica de protección de la acción recaudadora, que puede afectar a deudas tributarias, pero también a otros ingresos de derecho público. Tal norma encuentra su fundamento en la presunción de legalidad del procedimiento de apremio y en la ejecutividad de los actos que lo integran, tratando de evitar conductas que obstaculicen o impidan aquella mediante disposición de los bienes embargados, en beneficio propio o de un tercero. Tal objetivo se alcanza exigiendo una responsabilidad específica, hasta el importe del valor de los bienes y derechos que se hubieren podido embargar [hasta el límite del "importe levantado", decía el precepto antes de la reforma llevada a cabo por la Ley 25/1995, de 20 de julio], siendo la razón de ser del citado artículo 131.5 aquélla que estriba en garantizar el cobro de la deuda, evitando que maniobras fraudulentas de distracción o la ocultación de los bienes perjudiquen, impidan o dificulten su realización”.*

En la concreción de este campo de actuación, ha realizado también su aportación el TEAC⁸²² considerando como responsables a aquellas personas que toman parte directa en la realización de la infracción, o a quienes utilicen la fuerza para obligar a participar a otros en la realización de esta. Así, y en palabras de SELMA PENALVA⁸²³: *“El responsable en este supuesto responde por actos propios y no por hechos extraños a él realizados por el deudor principal. No concurre de este modo una de las notas características de la figura de la responsabilidad, como es la existencia de dos presupuestos de hecho diferentes e independientes: uno, el que origina la obligación tributaria del deudor principal, y otro el que hace nacer la responsabilidad tributaria de un sujeto que no es el deudor principal”.* Esto supone que el infractor será el deudor principal, quedando la responsabilidad del colaborador supeditada al hecho de que el

⁸²² Resolución de 16 de abril de 2008.

⁸²³ SELMA PENALVA, Victoria, “Análisis de los diferentes supuestos de responsabilidad tributaria en la LGT tras las últimas modificaciones de la normativa tributaria”, *Revista Jurídica de Castilla y León*, núm. 40 septiembre/2016. pág. 6.

principal no cumpla con el pago de la sanción, en cuyo caso la infracción cometida no tendría para él ninguna consecuencia jurídica⁸²⁴.

En toda lógica, y, también, porque así lo recoge expresamente el precepto, debemos señalar que la responsabilidad alcanza también a la sanción.

Con relación a los requisitos que se exigen a la persona a la que la Administración tributaria pretende imponer esta condición de responsable del pago de la deuda, el TEAC, en Resolución del 16 de abril de 2012 los identifica mediante la enumeración de:

PRIMERO. - *“La existencia de una deuda tributaria del obligado principal que se encuentre liquidada en el momento de la declaración de responsabilidad”*.

SEGUNDO.- *“Ser causante o colaborador en la ocultación de bienes y derechos con la finalidad de impedir la traba por la Administración Tributaria, entendiéndose por ocultación <<cualquier actividad que distraiga bienes o derechos ya sea por desprendimiento material o jurídico de estos para evitar responder con ellos (...)>>, tal y como señala este Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución de 24 de febrero de 2009, dictada en virtud de recurso extraordinario para la unificación de criterio; y por causar o colaborar cualquier acto positivo dirigido a la ocultación de bienes o derechos, << como puede ser una donación simulada a un familiar, la venta de bienes a familiares por precio inferior al de mercado, así como la modificación del régimen económico-matrimonial>>, supuestos estos que encajan en el citado precepto, evitándose con ello la necesidad de acudir a la vía judicial con acciones de nulidad o rescisión, para la defensa del crédito público, exigiéndose en el responsable un <<animus noscendi>> o <<sciencia fraudes>>, es decir, una conciencia o conocimiento de que se puede producir un perjuicio⁸²⁵.”*

⁸²⁴En el mismo sentido STSJ de Castilla la Mancha de 4 de mayo de 2009 (rec. núm. 437/2005), donde, en su FJ 1º, dice: *“Cabe señalar que ciertamente la norma, en el régimen que acabamos de describir, se aparta de las formas de actuación propias del derecho procesal penal. Pues si en este último campo se entiende el proceso no sólo con el autor, sino también con cuantos intervienen en el delito a cualquier tipo de participación, en el ámbito del derecho administrativo no se ha desarrollado la teoría de los grados de participación.”* Sobre la relación administrador/empresa, y con respecto a la falta de consecuencias, en sus actuaciones, que supone para el primero el pago de la sanción por la empresa, nos remitimos a lo expuesto en este mismo Capítulo 5 sobre el supuesto de responsabilidad subsidiaria del art. 43.1.a) LGT.

⁸²⁵ Esta necesidad de comportamiento doloso es nuevamente recogido por el TEAC en Resolución de 27 de junio de 2019, donde además señala la necesidad de que sea la Administración quien soporte la carga de la prueba, FJ 4º, donde: *“Y además hay que señalar que en este caso la carga de la prueba de la concurrencia de los requisitos objetivos y subjetivos recae en la Administración tributaria, que de acuerdo con la sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de marzo de 2010 (recurso 307/2008) debe “demostrar que el*

Por último, y para finalizar este apartado, comentar la posibilidad de dictar acto administrativo de derivación de responsabilidad solidaria sobre las personas o entidades que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria no ya participando del ilícito junto con el deudor, sino junto con un responsable subsidiario, tal y como se analiza en STS de 10 de julio de 2019 (rec. 4540/2017) toda vez que como se señala en el FJ 5º, *in fine*: “No nos hallamos ante la figura de un responsable a quien la ley sitúa junto al deudor principal para hacer frente al pago de la deuda por éste impagada en la forma que se posiciona el responsable en el art. 41.1 LGT, sino ante un responsable que la ley califica como tal por la relación mantenida con los bienes susceptibles de ser embargados, por lo tanto, con independencia de quién sea el <<deudor principal>> y del total importe de la deuda que deja de pagar. De ahí, por ello, que el art. 42.2 LGT evite en todo momento situar a estos responsables solidarios <<junto al deudor principal>> posicionándolos, siempre, por su relación con los bienes susceptibles de embargo <<del obligado al pago>>, ya sea éste un <<deudor principal>> del art. 35.2 LGT, ya, como en este caso, un responsable subsidiario. Es decir, el referente de estos responsables no son los <<deudores principales>> sino los bienes sustraídos a la garantía patrimonial que se podría haber hecho efectiva mediante la acción de embargo o enajenación por la Hacienda pública que describe el art. 42.2.a LGT. Se trata, por así describirlo, de supuestos de responsabilidad solidaria que la ley configura, no para situarlos exclusivamente junto al deudor principal y por razón directa e inmediata de su posición como obligado al pago primero y esencial, sino por hechos que afectan a la integridad de la garantía patrimonial de cualquier obligado al pago de la deuda tributaria, sea o no deudor principal, siempre que se cumpla el presupuesto de hecho en cada caso determinado por la ley, lo que en este caso ni tan siquiera se cuestiona”.

negocio jurídico realizado con la concurrencia de voluntades del deudor principal y deudor solidario es un negocio jurídico tendencial, realizado con la finalidad de ocultar o esconder los bienes del deudor principal de la posibilidad de su realización por la Hacienda Pública (...).”

5.3.2. Los partícipes o cotitulares en herencias yacentes, comunidades de bienes, o cualquier otra entidad sin personalidad jurídica propia, por su cuota de participación, y sobre las cantidades no ingresadas.

Como hemos señalado, las herencias yacentes participan de la consideración de obligados tributarios, por mor de lo establecido en el art. 35.4 LGT, de lo que se deriva el hecho de que se pueda ejecutar, en su condición de acreedora, los bienes y derechos que conformen la misma.

A estos efectos, el Ayuntamiento deberá entenderse en las actuaciones con su representante, pudiendo serlo el albacea, art. 901 CC, o cualquier heredero que asuma tal cualidad, según se manifiesta en el art. 999 CC.

Puede que no exista tal representante, en tal caso se deberá acudir a lo expuesto en el art. 127.4 RGR, donde se nos indica que desde que conste que no existen herederos conocidos, o cuando éstos hayan renunciado a la herencia, o no la hayan aceptado expresa o tácitamente, se pondrán los hechos en conocimiento del órgano competente, el cual dará traslado al órgano con funciones de asesoramiento jurídico a efectos de que se solicite la declaración de heredero que proceda, sin perjuicio de la continuación del procedimiento de recaudación contra los bienes y derechos de la herencia.

5.3.3. Los sucesores de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones contraídas por el anterior titular y derivadas de su ejercicio⁸²⁶

Observamos, en los distintos presupuestos de responsabilidad que se analizan en este artículo 42 LGT, que algunos de estos supuestos implican y devienen de una colaboración activa y voluntaria del responsable en la comisión de una infracción, otros, sin embargo, tienen como característica que la invocación del instituto jurídico de la responsabilidad se sustenta en la ausencia de la diligencia debida en la actuación del

⁸²⁶ El supuesto habitual, en el ámbito municipal, lo constituye el traspaso de cafeterías o restaurantes con recibos de ocupación del dominio público o de basura pendientes.

responsable, existiendo un tercer grupo, entre los que encuadramos a los sucesores de explotaciones o actividades económicas, en los que la responsabilidad se invoca únicamente por la relación existente entre el deudor principal y el responsable.

Parece claro, del literal del artículo 42.1.c) LGT, que la existencia de la sucesión es requisito para la aplicación de esta figura. Define, la Real Academia Española de la lengua, el término sucesión (entre otras acepciones) haciendo alusión al “*Conjunto de personas cosas o hechos que se sigue unos a otros*”, y a la “*Sustitución de alguien en un lugar o en el desempeño de una función*”; siendo esta la acepción jurídica que del término han ido perfilando y acotando los tribunales: Así, STSJ País Vasco de 26 de marzo de 2007 (rec. núm. 384/2005, FJ 3º, donde se determina sobre la sucesión que: “*La doctrina ha estudiado el precepto del artículo 72, entendiendo que el supuesto del que se ocupa es el de <<transmisión de Empresas>>, con toda la rica complejidad que ello acarrea. Excluye de principio la transmisión de un derecho aislado que consista en una actividad imponible por algún tributo, de suerte que cualquier modificación subjetiva operada en el ámbito de una relación tributaria no sirve para darle entrada, ya que de otro modo el tráfico de bienes estaría sometido a una regla subrogatoria universal. Y a la pregunta de cuantos, y cuales elementos han de transmitirse para que el supuesto legal se satisfaga, las respuestas, generalmente indeterminantes, apuestan por la aplicación de criterios económicos, con predominio de la transferencia de la organización empresarial sobre la base de pautas de ejercicio y no de titularidad de los medios de explotación. Es decir, que no será preciso que el sucesor titularice patrimonialmente todos o los más relevantes elementos que integran el todo organizado a un fin que es la Empresa, ni decisivo que la adquisición se haya producido a título singular o universal, sino que de hecho sustituya y continúe ejercitando en nombre propio la actividad o explotación económica. No obstante, se recalca que no existe transmisión de Empresa en casos de venta de locales, (aunque vaya unida a otros elementos inconexos y desorganizados), ni en casos de sucesión en un conjunto de bienes organizados <<sin elementos personales que los hagan funcionar>>. Se insiste también en la equívoca expresión del artículo 13.2 R.G.R. en cuanto incluye al cesionario, pues no basta con la transmisión sin continuidad, de modo tal que no es suficiente con una mutación subjetiva, sino que se precisa que la Empresa subsista como la misma cosa, siendo identificable y reconocible antes y después, aunque varíen algunos elementos. La jurisprudencia ha entendido, por ejemplo en la*

invocada Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de octubre de 2003, (recurso nº 6130-1998), que; "En efecto, el artículo 72 de la Ley General Tributaria contempla y se encara con un hecho real, consistente en que la actividad o explotación de la que es titular una persona, cualquiera que sea la naturaleza jurídica del título, pasa a ser realizada por otra persona distinta, cualquiera que sea el cauce jurídico utilizado, que puede ser la compraventa o transmisión a título oneroso de la empresa o negocio e incluso puede ser la sucesión a título lucrativo (herencia, legado o donación), en cuyo caso el alcance de la responsabilidad tributaria queda atemperada o limitada por el propio Derecho de Sucesiones, que permite limitar el alcance de la sucesión, al importe de los bienes heredados (aceptación de la herencia a beneficio de inventario), o mediante la fusión o absorción de sociedades, en cuyo caso la asunción de todo el patrimonio (activo y pasivo) de la sociedad absorbida o fusionada, implica la subrogación de todas las obligaciones, incluidas la tributarias, de manera, que es el propio Derecho Mercantil el que va más allá que el artículo 72 de la Ley General Tributaria . El artículo 72 de la Ley General Tributaria es omnicomprendivo respecto de las modalidades de la sucesión de la actividad económica o de las explotaciones, por ello comprende obviamente la sucesión por compraventa de la empresa o la transmisión a título oneroso del negocio, pero la realidad había enseñado que puede transmitirse el negocio o la explotación, sin necesidad de transmitir absolutamente todos los elementos del activo y del pasivo, por ello el apartado 2, del artículo 13 del Reglamento General de Recaudación , en una tarea interpretativa y de desarrollo del artículo 72 de la Ley General Tributaria , no hizo sino tener presente esta realidad, precisando con loable medida que la responsabilidad tributaria establecida en dicho artículo 72 no se produce con la simple transmisión de elementos activos aislados, salvo que tales adquisiciones aisladas encubran una adquisición del todo, decisión ésta que dependerá de las circunstancias concurrentes, a enjuiciar en cada caso por los Tribunales de Justicia"

Lo procedente de esta figura deriva del hecho de que los adquirentes, ahora responsables, no ejercieron de su derecho a solicitar, en el momento de la sucesión, un certificado al Ayuntamiento sobre la existencia de deuda del anterior titular, contemplado en los arts. 175.2 de la LGT y 125 RGR, al objeto de conocer la existencia de la misma, y de limitar la responsabilidad que ahora se pretende.

Este precepto es, en muchas ocasiones, una herramienta eficaz en la aplicación de lo que la jurisprudencia ha denominado la doctrina del levantamiento del velo, y que se produce cuando se interponen sociedades al objeto de evitar el pago de los débitos⁸²⁷. Y es que, como señala CASADO ANDRÉS ⁸²⁸: *“en ocasiones los administradores de una sociedad realizan actuaciones abusivas y contrarias a la ley mediante la instrumentación fraudulenta de la autonomía patrimonial societaria, constituyendo entidades fantasmas o sociedades dominantes y filiales para evadir la responsabilidad de alguna de ellas, otras, jugando, a conveniencia, con la personalidad de la sociedad o con la suya propia, intercambiándola a su antojo, generando, en definitiva, situaciones de abuso de la personalidad jurídica. Esta situación de abuso perjudica intereses públicos o privados, cuando se trata de eludir responsabilidades personales, y entre ellas el pago de deudas”*.

Así, entran en la esfera de aplicación de este supuesto de responsabilidad, consagrado en el punto “c” del artículo 42.1 LGT, la reestructuración de las sociedades mediante procesos de fusión y escisión total, se refieran éstos al conjunto de la empresa o únicamente a los activos⁸²⁹, y lo sean en su condición de sucesores o como adquirentes.

El TS, en Sentencia de 27 de junio de 2013 (rec. núm. 2259/2011), viene a profundizar en uno de los aspectos más polémicos de esta figura, que es el de cómo puede identificarse y justificarse el Ayuntamiento la situación de sucesor de la explotación económica, así en su FJ 4º señala: *“En consecuencia, como ha mantenido esta Sección en otras resoluciones la acción administrativa de cobro de deudas tributarias en los supuestos de los arts. 72 de la LGT (se refiere a la LGT 1963) y 13 del RGR, puede originarse por tres causas distintas: A.- Transmisión pura y simple de la titularidad de la empresa <<por cualquier concepto>>, lo que supone una auténtica sucesión jurídica. B.- Sucesión <<de facto>> consistente en que una empresa cesa, aparentemente en su actividad, continuándola en verdad bajo una apariencia distinta, utilizando buena parte de los elementos personales y materiales de la anterior y amparándose en la aparente*

⁸²⁷ Para los supuestos que aquí nos ocupan, resulta de especial interés el estudio de la STS de 19 de abril de 2003 (rec. núm. 5327/1998), donde el Tribunal ratifica la declaración de responsabilidad solidaria sobre un particular que se vende a sí mismo una explotación económica utilizando distintas sociedades al único objeto de perjudicar a los acreedores, entre los que se encuentra también la Hacienda Pública.

⁸²⁸ CASADO ANDRÉS, Blanca, “La doctrina del levantamiento del velo”, *Noticias Jurídicas* del 16 de enero de 2013, <http://noticias.juridicas.com/conocimiento/articulos-doctrinales/4827-la-doctrina-del-levantamiento-del-velo/>.

⁸²⁹ En el supuesto de cesión global de activos y pasivos previsto en el art. 81.2 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles.

falta de título jurídico de transmisión para eludir la asunción de responsabilidades tributarias imputables a la desaparecida y C.- Adquisición por una empresa de elementos aislados de la empresa deudora, lo que le permite aún sin transmisión jurídica de la titularidad, proseguir la explotación o actividad de la empresa desaparecida. A su vez es el Tribunal Supremo el que ha establecido en su sentencia de 16 de noviembre de 1992 , entre otras, que la determinación de la existencia o inexistencia de sucesión es una "cuestión de hecho" que requiere una individualización concreta en cada caso, por lo que habrá de acudirse para su determinación a los datos obrantes en el expediente y a los consignados en el propio acto de derivación, siempre y cuando no hayan sido negados o desacreditados por la parte actora, habida cuenta de que su contenido goza de presunción de acierto y validez.»

Sobre el contenido de los certificados a los que hacíamos alusión al inicio de este apartado, y que eximirían de responsabilidad al adquirente⁸³⁰, debe ser el que se señala en el art. 125 del RGR, debiendo figurar el nombre y apellidos o razón social del obligado tributario titular de la explotación o actividad económica, junto con la relación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio. En la certificación no podrán incluirse referencias a obligaciones tributarias o sanciones que no estén liquidadas en el momento de la expedición de la certificación.

El plazo para solicitarlo es en cualquier momento anterior a la adquisición de la explotación por el solicitante, contando el Ayuntamiento con un plazo de tres meses para la expedición de este⁸³¹. Entre la documentación que debe acompañarse a la solicitud debe encontrarse la autorización del sujeto pasivo al que tal certificado se refiere, en cumplimiento a lo que la legislación en materia de protección de datos establece sobre la necesidad del consentimiento del titular de los datos, para la cesión de los mismos⁸³².

La Consulta V-0434/2013 de la DGT, de 13 de febrero de 2013, desarrolla la limitación a la que se ve sometido el instituto jurídico de la responsabilidad solidaria en el supuesto de que el sucesor en la actividad solicitara el certificado de que la anterior se

⁸³⁰ Lógicamente en el único supuesto de que dichos certificados expresarán ausencia de deuda.

⁸³¹ Sobre los efectos negativos que la expedición del certificado puede tener para el Ayuntamiento, el art. 175.2 señala que, si la certificación se expediera sin mencionar deudas, sanciones o responsabilidades, o no se facilitara en el plazo señalado, no se podrá iniciar contra el solicitante la derivación de responsabilidad que ahora estamos contemplando.

⁸³² Art. 6.1.a) del Reglamento (UE) 2016/679 de 27 de abril de 2016 relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos.

encontraba al corriente de sus obligaciones tributarias, indicándose que “*De acuerdo con los preceptos anteriores, la obtención del certificado a que se refiere el artículo 175.2 de la LGT liberará al eventual adquirente de la explotación de la responsabilidad a que se refiere el artículo 42.1.c) por las deudas tributarias, sanciones o responsabilidades que no se detallasen en el certificado para el caso de que por cualquier causa existieran, siempre y cuando el mismo se hubiese solicitado con anterioridad a la fecha de adquisición de la explotación o actividad económica de que se trate y con la previa conformidad del titular actual. Los mismos efectos producirá la no emisión del certificado dentro del plazo de tres meses al que se refiere el citado artículo 175.2., refiriendo, además sobre el instante en debemos considerar que se realiza la transmisión, a estos efectos, que: <<Respecto a la fecha en que debe considerarse perfeccionada la adquisición de la explotación o actividad económica, esto es, la sucesión determinante de la responsabilidad, tal y como ha señalado el Tribunal Supremo en Sentencia de 16-11-1992, es una "cuestión de hecho, que requiere en cada caso concreto individualización>>. En este mismo sentido la doctrina del TEAC (Resoluciones de 3-12-2008, de 8-10-2008, de 24-9-2008, y de 2-4-2008, entre otras), establece que para exigir este tipo de responsabilidad es necesario analizar de forma individualizada las circunstancias que se producen en cada caso de forma que, aunque no se haya formalizado un acto expreso de transmisión jurídica, se aprecien las circunstancias indicativas de la concurrencia de una sucesión en la actividad”.*

El art. 42.1.c) LGT exime de la aplicación de este supuesto de responsabilidad solidaria, sobre el nuevo titular de la explotación, cuando la sucesión de la actividad se produce por mor de herencia, o en el desarrollo de un procedimiento concursal, y reiterando previamente, la limitación económica que rige en este supuesto, de que las deudas tributarias que se reclaman se refieran únicamente al desarrollo de la actividad empresarial, si bien, y de conformidad con lo previsto en el art. 182 LGT la responsabilidad alcanzará también a las sanciones.

La limitación de la responsabilidad que hace la Ley General Tributaria a las deudas “*derivadas de su ejercicio*” ha llevado a ciertas discusiones doctrinales en el que se distinguen varias posturas en relación con el alcance de esta cuestión⁸³³, “*siendo la*

⁸³³ A mayor abundamiento ARRIBAS LEÓN, Mónica, *Sucesión de empresas y responsabilidad tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2004, pág. 223.

predominante aquella que considera que el responsable de este supuesto de responsabilidad debe responder tanto de los tributos cuyo presupuesto de hecho es la actividad empresarial en sí, como de aquellas obligaciones tributarias que no se hubieran contraído si la actividad económica no se hubiera desarrollado, es decir, la responsabilidad tributaria alcanza a aquellos tributos que derivan indirectamente del ejercicio de la explotación económica”⁸³⁴.

5.3.4 A las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria⁸³⁵.

A los supuestos expuestos anteriormente, añade el art. 42.2 LGT otros, aplicables sobre aquellas personas que por su participación y conducta hacen peligrar el procedimiento de recaudación⁸³⁶, limitando tal responsabilidad bien a la deuda tributaria pendiente, que conforme al art. 182 alcanza también a las sanciones, bien hasta el límite del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria (de ser éste menor), de no mediar esta actuación ilícita.

Así, y nuevamente, nos encontramos con que la responsabilidad tributaria nace de una conducta ilícita y dolosa dirigida a evitar la traba, o ejecución, de los bienes del deudor.

⁸³⁴ SELMA PENALVA, Victoria, *La responsabilidad tributaria en la sucesión empresarial*, Tesis Doctoral Universidad de Murcia, 2015, pág. 80.

⁸³⁵ Son ejemplos de este supuesto: La compraventa de inmuebles (Resolución del TEAC de 12 de marzo de 2008, en la que se establece la responsabilidad tributaria de un sujeto por su participación en la transmisión de un inmueble y maquinaria con el único objeto de impedir la actuación recaudadora de la AEAT); las reducciones de capital con devolución de aportación a los socios (TEAC en Resolución de 13 de mayo de 2.008, donde señala que la adquisición de un patrimonio con una condición suspensiva constituye el presupuesto del ilícito contemplado en este artículo), o la modificación del régimen económico matrimonial (SAN de 13 de octubre de 2014 (rec. núm. 166/2013), que dictamina que la disolución de la sociedad de gananciales persigue en este caso el único objetivo de ocultar el patrimonio a la administración tributaria).

⁸³⁶ Estos supuestos se recogen, según STS de 30 de mayo de 2013 (rec. núm. 4973/2010) FJ 6º, con el objeto de “proteger la presunción de legalidad y ejecutividad de los actos administrativos que integran el procedimiento de apremio frente a las conductas que obstaculizan o impiden la acción recaudatoria”.

Lo que el responsable ha pretendido, con este comportamiento, es vaciar de patrimonio al deudor, lo que en la esfera penal constituye la figura del alzamiento de bienes, reflejando el TEAC, en resolución de 8 de mayo de 2.013, que por ocultación debamos entender, más que una desaparición física “*la imposibilidad de proceder al embargo por parte de la Hacienda Pública, al quedar el bien o derecho dentro de la esfera de disponibilidad del presunto responsable (y, por tanto, fuera del deudor principal)*”.

Al Ayuntamiento compete probar la intención fraudulenta de la transmisión⁸³⁷, siendo importante acreditar en el expediente que la fecha en que se realiza el ilícito es posterior al devengo de las cantidades perseguidas.

5.3.5 Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo⁸³⁸

Resulta difícil atesorar cierta experiencia en materia recaudatoria y no haber sido testigo de supuestos de esta naturaleza, en el ejercicio de cualquiera de las actuaciones cotidianas de la recaudación (embargo de cuentas corrientes, salarios, alquileres, créditos a corto y largo plazo, etc.). En definitiva, nos encontramos con la misma situación que la descrita en el punto anterior, con la única diferencia de que aquí ya se ha dictado la orden de embargo.

En este supuesto, la responsabilidad alcanza al total de la deuda, incluidas las sanciones⁸³⁹.

⁸³⁷ Tal y como señala el TEAC en Resolución de 27 de junio de 2019, donde establece como criterio: “*La responsabilidad del artículo 42.2.a) no es de tipo objetivo, sino que requiere la concurrencia de, al menos, negligencia en la actuación del responsable, recayendo la carga de la prueba, tanto de los requisitos objetivos como subjetivos, en la Administración Tributaria.*”

⁸³⁸ A estos efectos, conviene tener presente que el art. 76.5 RGR establece que el embargo deberá ejecutarse en sus estrictos términos, por lo que el retraso en el ingreso de las cantidades cuya traba se pretende es motivo suficiente de la declaración de responsabilidad solidaria.

⁸³⁹ Como declara el TS, Sentencia 18 de febrero de 2009 (rec. núm. 5316/2006), al señalar en su FJ 3º que: “*Es cierto que en la citada nueva redacción del apartado 3, del artículo 37, se establece expresamente la exclusión de las sanciones -haciendo manifestación expresa del principio de personalidad que rige las mismas-... pero no lo es menos, que la responsabilidad que se establece en el artículo 131.5 de la Ley General Tributaria, es consecuencia de la conducta obstaculizadora al procedimiento ejecutivo, a la que responde la ley con una declaración de responsabilidad solidaria a la que solo establece el límite del << importe del valor de los bienes o derechos que se hubieren podido embargar >>.*”

La invocación de esta figura no delimita la posibilidad de aplicar sobre el responsable las sanciones previstas en el art. 203 LGT, toda vez que, además de la responsabilidad a la que se ha hecho alusión, el incumplimiento de una orden de embargo supone una infracción tributaria.

5.3.6 Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.

En semejanza con los supuestos recogidos en el 42.2.a), del literal del artículo se observa el requisito de que los bienes estén embargados, o sirvan para la constitución de una medida cautelar⁸⁴⁰ o una garantía⁸⁴¹.

5.3.7 Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos.

Parece éste un presupuesto redactado específicamente para los depositarios de los bienes del deudor, pues únicamente desde esta perspectiva puede entenderse un supuesto distinto del mencionado en el apartado anterior. En cuanto al alcance de la responsabilidad está no será universal, alcanzando únicamente el importe de los bienes que se hubieran podido embargar.

Se presenta aquí la particularidad de que en ocasiones es el propio deudor quien es nombrado depositario de los bienes que se le embargan⁸⁴², en cuyo supuesto no

⁸⁴⁰ El art. 81 LGT señala que para asegurar el cobro la Administración podrá adoptar medidas cautelares, que pueden consistir, por ejemplo, en la prohibición de disponer de esos bienes o derechos.

⁸⁴¹ A mayor abundamiento, se puede consultar en esta misma obra los apartados referidos a los aplazamientos y fraccionamientos, a la suspensión del procedimiento y a la ejecución de garantías.

⁸⁴² Cuando a juicio de los órganos de recaudación así convenga por su dificultad de traslado, o mejor conservación, art. 94.3.e) RGR.

procedería la derivación de la responsabilidad, sino la incoación de un expediente sancionador.

El hecho de ser menor de edad, y de haber realizado las acciones que ahora determinan el supuesto de responsabilidad que se aplica a través de representante parece, en principio, que no eximía de la exigencia de ésta, incluso en la parte que afecta a las sanciones⁸⁴³, tal y como indica el TSJ de Castilla y León, que en Sentencia de 20 de octubre de 2020 (rec. núm. 1130/2019), señala en su FJ5º: *“Y, finalmente, no se comparte la planteada inimputabilidad de la menor donataria o si se prefiere, la inexistencia de una conducta dolosa o culpable en la menor recurrente en relación con la imputación de un ánimo cómplice en la elusión de las responsabilidades tributarias de sus padres. La actora como menor que es, ha de asumir las consecuencias de su representación. Lo contrario supondría la absoluta imposibilidad de realizar declaraciones de responsabilidad solidarias frente a menores y la consiguiente impunidad de los deudores con hijos menores de edad. La menor carece de voluntad y por imperativo legal, su voluntad es sustituida por sus representantes legales. De hecho, es un indicio más la minoría de edad de cara a entender concurrente un ánimo elusorio. Si a ello se le suma la simultaneidad de la donación con la adquisición previa de los padres del inmueble, el traspaso de fondos a cuentas de los menores, pero manteniendo los deudores-padres la administración de estas cuentas, así como la falta de una mínima explicación verosímil de tales proceder, la conclusión evidente es la necesaria desestimación del alegato. No es el presente un supuesto de aplicación de la legislación de menores. Simplemente se debe verificar si el donante y el donatario actuaron con complicidad, y en este caso, uno y otro eran la misma persona, mediando el menor a modo de persona incapaz interpuesta”*.

Esta causa, que provocó cierto debate doctrinal, ha sido posteriormente planteada ante el TS, en casación, que en Sentencia de 25 de marzo de 2021 (rec. núm. 31/72/2019), termina oponiéndose a la argumentación anteriormente expuesta, refrendada por AN, fijando como doctrina que:

⁸⁴³ Según ha confirmado el TEAC en Resolución de 28 de mayo de 2015, que en contra del criterio señalado anteriormente por el TEAR manifestó que aun cuando no sea posible atribuir a los menores de edad intención defraudadora en la donación, ello no les exime de responsabilidad.

“1) No cabe exigir la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 131.5.a) de la LGT de 1963 -en la redacción aplicable al caso debatido-, ni tampoco la del artículo 42.2.a) LGT vigente, a un menor de edad, en ningún caso, toda vez que en ambos supuestos, tipificados en tales normas, la actuación que se le imputa y por la que se le responsabiliza es la de ser causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria, como presupuesto determinante de su responsabilidad solidaria, ya que el precepto comprende actividades, conductas e intenciones dolosas de las que un menor es, siempre, inimputable por ministerio de la ley, condición de la que deriva su inmunidad a las sanciones. Esto es, no cabe trasladar o extender la responsabilidad fiscal a un menor cuando el negocio jurídico en virtud del cual se pretende la ocultación o transmisión -aquí, la donación de la nuda propiedad de un bien inmueble se ha concluido por su representante legal, por cuenta de aquél, aunque adquiera éste en su patrimonio.

2) El dolo o intención que se exigen jurisprudencialmente para sustentar la posición de causante o colaborador en tal ocultación o transmisión -tanto en uno como en otro precepto sucesivamente reguladores de esta clase de responsabilidad solidaria en vía recaudatoria- no pueden ser atribuidos a quien, por ser menor, es legalmente inimputable, carece de capacidad de obrar y, por tanto, de concluir por propia voluntad negocios jurídicos, sin perjuicio de la titularidad que ostenta de derechos y obligaciones. Cabe añadir que la cesión de derechos reales sobre bienes inmuebles y la donación de estos (arts. 1280.1 y 633 C.C.) está sometida a la forma de la escritura pública, de suerte que es preciso, como requisito de validez -ad solemnitatem-, la intervención de un fedatario público, el notario, obligado por la ley y por el Reglamento Notarial a advertir a los contratantes de los vicios de que puedan estar aquejados los actos y negocios que celebren bajo la fe pública y autorizados por aquellos.”

5.4. Responsables subsidiarios

La responsabilidad, salvo precepto legal que exija lo contrario, será siempre subsidiaria, tal y como señala el art. 41.2 LGT, y tal y como parece razonable entender toda vez que el responsable es un garante del pago, y por lo tanto se le debe exigir a la Administración que haga un primer esfuerzo dirigido a reclamar la deuda a quien originariamente corresponde la obligación, esto es al sujeto pasivo del tributo.

Así, y como veremos cuando estudiemos el procedimiento, es requisito *sine qua non* demostrar la insolvencia del deudor principal, y de los responsables solidarios si los hubiere, para poder proceder a iniciar expediente de derivación de responsabilidad hacia el responsable subsidiario.

De entre los supuestos de responsabilidad subsidiaria contemplados en el artículo 43 LGT, centraremos nuestro trabajo únicamente en aquellos con aplicación en la esfera de la recaudación municipal, por lo que no abordaremos los contemplados en los apartados 1.e), 1.f) y 2 del citado artículo⁸⁴⁴.

Como veremos, la práctica totalidad de los presupuestos que permiten invocar el instituto de la responsabilidad subsidiaria se refieren a los administradores, por lo que conviene, antes de analizar estos fundamentos jurídicos, detenerse en el estudio de la figura.

La primera consideración a realizar es la de que el art. 43 LGT hace referencia a dos tipos de administradores: de derecho o de hecho, así AZCÁRATE TAPIA⁸⁴⁵ define los primeros como aquellos “*que se muestran en el tráfico como tales, una vez cumplidos debidamente los requisitos legalmente exigidos para su válida constitución, entre los que podemos encontrar el nombramiento por la Junta de socios con su correlativa aceptación (art. 214 LSC) y la inscripción del nombramiento en el Registro Mercantil (art. 215 LSC)*”. En contraposición, la figura del administrador de hecho estaría relacionada con la falta de formalidad en el cargo, correspondiéndose con el ejercicio de la gestión o

⁸⁴⁴ 1.e) Detalla la responsabilidad subsidiaria de los agentes y comisionistas de aduanas; 1.f) La que puede concurrir en determinados supuestos de contratación y subcontratación; y el 2. La referida a las cantidades no repercutidas o no retenidas a trabajadores, profesionales y mercantiles.

⁸⁴⁵ AZCÁRATE TAPIA, Luis, *La responsabilidad tributaria de los administradores de personas jurídicas*, Trabajo fin de máster universitario en acceso a la abogacía, Facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad Pública de Navarra, Pamplona, 2019, pág. 9.

administración de la sociedad, siendo reconocidos así por terceros a la sociedad (administradores notorios u ocultos).

A los efectos mencionados, destacar que el TEAC, en Resolución de 2 de junio de 2016, considera que la caducidad del nombramiento de los administradores, o la renuncia de estos a su cargo, no les libera de sus obligaciones con respecto al mismo, en tanto no se designe a otros administradores o se inste a la disolución judicial de la empresa, toda vez que considera dentro de sus obligaciones, y de su deber de diligencia en el cargo, la convocatoria de la junta para el nombramiento de un nuevo administrador o, en su defecto, instar a la disolución judicial.

Los supuestos a mencionar, con las salvedades anunciadas, son:

5.4.1 Responsabilidad de los administradores cuyas empresas han cometido infracciones tributarias, y no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para evitarlas, o hubiesen consentido en el incumplimiento de quienes de ellos dependan, o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen tales infracciones.

Como se aprecia, estamos ante una atenuación de lo dispuesto en el art. 42.1.a) donde se concretaba un supuesto de responsabilidad solidaria, y donde se castigaba allí la participación activa (*sean causantes o colaboren activamente*) y aquí una actitud pasiva o permisiva (*no habiendo realizado los actos necesarios para el cumplimiento*).

Para que se habiliten las circunstancias en que la responsabilidad hacia los administradores resulte ejecutable, y siguiendo el razonamiento del TS en Sentencia de 2 de julio de 2015 (rec. núm. 1091/2014), FJ 3º, tienen que coincidir tres presupuestos de hecho: 1º. la mercantil tiene que cometer una infracción tributaria⁸⁴⁶, 2º la persona física hacia la que derivamos la responsabilidad tiene que poseer en el momento en que se comete la infracción la condición de administrador, de hecho o de derecho⁸⁴⁷, y 3º debe

⁸⁴⁶ De entre las detalladas en los arts. 191 a 206 de la LGT.

⁸⁴⁷ De lo que queda claro que la LGT vincula la actuación de las personas jurídicas a la voluntad de sus administradores.

quedar de manifiesto una conducta impropia⁸⁴⁸, debiendo advertirse dolo o negligencia en la obligación desatendida.

En el supuesto de que existan varios administradores responderán solidariamente entre sí, aunque se probara que alguno de ellos no ha participado directamente en la gestión⁸⁴⁹.

En este supuesto la responsabilidad alcanza a las sanciones, según recoge el propio texto legal, y como ha confirmado la jurisprudencia⁸⁵⁰, acabando con la discusión doctrinal que esta cuestión tuvo en su momento, infundada a mi entender, toda vez que el principio de personalidad de la sanción queda salvado por la participación que el administrado tiene, de manera obligada, en la realización de la infracción⁸⁵¹.

Otra cuestión es la que, acertadamente, denuncia LUQUE CORTELLA⁸⁵² en cuanto a la ventajosa situación del administrador cuando el pago es realizado por la empresa, toda vez que: *“si la sociedad abona la deuda será ésta, e indirectamente sus accionistas, los que soporten la multa; si, por el contrario, quien paga es el responsable, podría disfrutar de impunidad el deudor principal, a menos que ejerciera una acción de regreso contra éste que, en caso de prosperar, le permitiría recuperar el importe abonado*

⁸⁴⁸ El TEAC, en Resolución de 12 de marzo de 2008, perfiló los supuestos en los que entiende que el administrador no ha cumplido con la diligencia debida las obligaciones de su cargo; así cuando: deje de ingresar un impuesto de la sociedad administrada, determine una partida de gastos como deducible a sabiendas de que no puede considerarse como tal, o cuando deja de actuar en situaciones en las que la Ley le obliga a determinadas actuaciones.

⁸⁴⁹ A estos efectos resulta de interés la STS de 31 de mayo de 2007 (rec. núm. 37/2002), cuando en su FJ 7º señala: *“Por consiguiente, en aquellos casos en que de la naturaleza de las infracciones tributarias apreciadas se deduzca que los administradores, aun cuando pudieran haber actuado sin malicia o intención, hicieron «dejación de sus funciones» y de su obligación de vigilancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales de la sociedad, les es aplicable lo dispuesto en el párrafo primero del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria resultando en consecuencia correcta la asignación de responsabilidad subsidiaria al existir un nexo causal entre dichos administradores y el incumplimiento de los deberes fiscales por parte del sujeto pasivo, que es la sociedad.”*

⁸⁵⁰ STS 13 de junio de 2012 (rec. núm. 614/2010), FJ 5º *in fine* donde (reproduciendo sentencia dictada en el recurso de casación 3145/2009, enumera y dice: *“Audiencia Nacional (sentencias de 8 -JT 2001, 465- y 19 de febrero de 2001, recursos núm. 98/2000 y 823/2000 respectivamente, y sentencia de 18 de abril y 1 y 14 de julio de 2005, rec. núm. 586/2002, 551/2003 y 190/2003), que la responsabilidad, con carácter general, no se extiende a las sanciones, por aplicación del artículo 37.3 LGT/1963, pero, con carácter especial, sí se extiende a las sanciones la responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas, por aplicación del artículo 40.1 LGT/1963 y con justificación en la intervención activa u omisiva de los administradores en la comisión de las infracciones tributarias por las personas jurídicas que administran”.*

⁸⁵¹ Salvo que su labor de control hubiese exigido una diligencia de control exorbitada sobre la persona directamente responsable de la infracción, o hubiese votado en contra, o no hubiese asistido, a la reunión donde se acordó realizar tal infracción.

⁸⁵² LUQUE CORTELLA, Ana, SANZ GÓMEZ Rafael J., “Los administradores sociales de las empresas en concurso y su responsabilidad tributaria: problemas de articulación entre la normativa tributaria y concursal”. *Revista Nueva Fiscalidad* núm. 5, septiembre, 2013, pág. 58.

por la sanción, quedando también su conducta impune. El resultado a que lleva la técnica descrita no es tanto consecuencia de la configuración de la responsabilidad por acto ilícito asumida por la LGT, como de la vigencia en el Derecho tributario sancionador del principio de solidaridad en la sanción, de forma que ante una pluralidad de infractores la multa sigue siendo única. De ahí que hayan sido muchos los autores que recomiendan, de <<lege ferenda>>, que se imponga a los administradores una sanción independientemente de la que tenga que soportar el deudor principal. Desde la reforma de 2010, el Código Penal contempla esta solución para, entre otros, los delitos contra la Hacienda Pública.”

5.4.2. Responsabilidad de los administradores⁸⁵³ de personas jurídicas que han cesado en sus actividades,

Esta responsabilidad se referirá a las obligaciones tributarias⁸⁵⁴ devengadas en el momento del cese, y siempre que no hubieran hecho lo necesario para cumplir con las obligaciones de la empresa⁸⁵⁵. Como podemos observar el primer punto determinante aquí es que la sociedad no haya sido legalmente disuelta o liquidada, en cuyo caso nos encontraríamos ante el supuesto ya mencionado de sucesores en el pago de la deuda, y cuya obligación correspondería a los socios partícipes, con las limitaciones ya comentadas.

Los ejemplos de sociedades que sin presentar liquidación⁸⁵⁶ cesan en su actividad dejando sin satisfacer pagos pendientes son abundantes, y la derivación de la responsabilidad, tras el fallido del deudor principal (la empresa) hacia los administradores

⁸⁵³ Sin que el hecho de que hayan otorgado poderes a terceros le exima de sus obligaciones y responsabilidades, así Resolución 10 de abril de 2014 del TEAC Foral de Bizkaia, en su FJ 7°.

⁸⁵⁴ Por mor de lo señalado en el art. 41.3 el importe estará limitado a la deuda en período voluntario de ingreso, en el que sí tienen cabida los recargos extemporáneos.

⁸⁵⁵ El Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital señala en los arts. 225 a 299 los deberes de los administradores, mencionando entre otros el deber general de diligencia; éste implica que los administradores vendrán obligados a desempeñar su cargo con la diligencia de un ordenado empresario, teniendo la dedicación adecuada y adoptando las medidas precisas para la buena dirección y control de la sociedad.

⁸⁵⁶ Por ejemplo, y con importes elevados, en los supuestos de IVTNU tras la venta de los inmuebles de la empresa.

suele ser una medida de éxito en el cobro de la deuda. En este supuesto la responsabilidad no alcanza a las sanciones.

Cuestión discutida ha sido la necesidad, o no, para la aplicación de este supuesto, del dolo, así la STSJ de Santa Cruz de Tenerife, de 21 de octubre de 2.002 (rec. núm. 109/2000), establece, en su FJ 2º, que: *“cuando la mercantil cesó en su actividad había deudas pendientes con la hacienda pública, por lo que tras el fallido de la misma, y ante la ausencia de responsables solidarios, debe exigirse la responsabilidad a los administradores, toda vez que venían obligados a actuar con la debida diligencia en las obligaciones de la entidad mercantil, cuya responsabilidad concreta en llevar correctamente la contabilidad y cumplir con las obligaciones tributarias, sin que sea necesario percibir o demostrar mala fe o negligencia grave en su conducta⁸⁵⁷”*. Como se especifica, en el párrafo citado que servirá de base para argumentar lo que entenderemos como primera postura, no es necesario justificar este extremo, quedando una participación directa y dolosa en el intento de evitar el pago en el ilícito previsto en el artículo 42.1.a) de la LGT, sobre la responsabilidad solidaria de los que sean causantes o colaboren directamente en una infracción tributaria.

La otra corriente doctrinal y jurisprudencial, minoritaria, sin negar la fundamentación de la responsabilidad en causas objetivas, obliga a contextualizarlas *“en la necesidad de templar su apreciación y consecuencias”⁸⁵⁸*.

Es así, como declara la AN en Sentencia de 14 de enero de 2013 (rec. núm. 376/2011), en FJ 4º *in fine*, que: *“El administrador, para eludir su responsabilidad, habrá de, al menos, alegar, aportando hechos concretos, que efectivamente actuó tratando de esclarecer y resolver la actuación prohibida, o bien que no lo hizo por concurrencia de fuerza mayor o caso fortuito. Y ello no supone que nos encontremos ante una inversión de la carga de la prueba en orden a la determinación de la responsabilidad del administrador; bien al contrario, lo que ocurre es que cuando el ordenamiento jurídico*

⁸⁵⁷ En el mismo sentido STSJ Baleares de 19 de septiembre de 2.003 (rec. núm. 460/2001).

⁸⁵⁸ Así STS de 5 de octubre de 2.006 (rec. núm. 4367/1999), FJ 5º, donde: *“Ahora bien, esta caracterización de la responsabilidad no empele a que los principios del sistema de responsabilidad general, y en especial la necesaria conexión entre las responsabilidades de la Ley de Sociedades Anónimas y las reglas generales de los artículos 1902 y siguientes del Código Civil -y la jurisprudencia que los desarrolla-, determinen la necesidad de templar su apreciación y consecuencias, en razón de la valoración de la conducta de los responsables atendiendo a las circunstancias de carácter objetivo y subjetivo concurrentes; valoración a la que también es necesario llegar -como indica la Sentencia de 28 de abril de 2006 - si se parte de una concepción de la responsabilidad de que se trata como una suerte de sanción.”*

coloca a un sujeto de derecho en posición de garante, y le encomienda la realización de la actividad necesaria y racionalmente posible, para la evitación de un concreto resultado – en éste caso el incumplimiento de obligaciones tributarias-, cuando éste se produce, es obvio que cabe deducir, con arreglo a los criterios de la sana crítica, que la actividad impuesta por el ordenamiento jurídico no se ha producido... ”;

En cualquier caso, lo que sí es necesario, para el Ayuntamiento, es justificar el cese de la actividad, como presupuesto determinante de la posibilidad de derivar la responsabilidad.

Toda vez que la LGT no hace referencia a que debemos entender por *cese de la actividad*, debemos acudir a la jurisprudencia a la hora de perfilar o definir tal situación, así como a los requisitos o pruebas que debemos atesorar en la justificación de que la misma se ha producido.

El TS, en Sentencia de 30 de enero de 2007 (rec. núm. 7175/2001), perfila el concepto de cese de actividad señalando: *“Conviene significar, ante todo, que el cese de actividades supone una situación fáctica, no jurídica, consistente en una situación de hecho caracterizada por una paralización material de la actividad mercantil societaria en el tráfico sin que se produzca conforme a Derecho la extinción o desaparición de la entidad, la cual conserva intacta su personalidad jurídica. Esta desaparición ha de ser, además, completa, irreversible y definitiva, no bastando una cesación meramente parcial ni la suspensión temporal de las actividades, aunque dicha exigencia ha de matizarse en cada caso al objeto de evitar posibles conductas fraudulentas, por lo que el cese no puede identificarse siempre con la desaparición integral de todo tipo de actuación, pudiendo apreciarse el mismo en aquellos supuestos en que, a fin de eludir las responsabilidades que pudieran resultar exigibles en el pago de las deudas tributarias, se simule la existencia de cierta actividad o se mantenga un nivel mínimo de actuaciones derivado de la simple inercia del tráfico comercial.”*

En cuanto a los medios de prueba, siguiendo lo marcado por doctrina y tribunales, deberemos hacer mención en el expediente de alguno de los extremos que se señalan⁸⁵⁹:

⁸⁵⁹ Se indican estas actuaciones por su posibilidad de ser fácilmente ejecutadas por la administración local. Una relación más completa presenta ALVAREZ MARTINEZ en la recopilación de las exigidas o aceptadas por los distintos tribunales, así: *“nuestros tribunales han venido señalando un conjunto de datos que permitirían suponer, cuando menos de forma indiciaria (TEAC R 30 de enero de 1998), la ausencia de*

- La falta de presentación de las Cuentas Anuales en el Registro Mercantil durante los últimos ejercicios.
- Imposibilidad de notificar la deuda en el domicilio fiscal.
- Diligencia de la Policía Municipal sobre cese de actividad en el domicilio tributario de la actividad, y desconocimiento de su restablecimiento en otro lugar.

Puede ocurrir que la mercantil estuviese dada de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas en varios epígrafes, con o sin relación entre sí, y que la actividad económica se desarrollara en distintos locales, cabiéndonos la duda de cuál debe ser la fecha en la que consideremos se produce el cese de la actividad, si ésta es única, o incluso, si ha de tomarse una única fecha del cese de la actividad para determinar cuál ha de ser el alcance de la responsabilidad que se exija al administrador. A este respecto, el TEAC, en Resolución de 26 de abril de 2.018 fija como criterio ⁸⁶⁰: *“A los efectos de la responsabilidad subsidiaria regulada en el artículo 43.1.b) de la Ley General Tributaria, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, el cese de actividades ha de ser completo, definitivo e irreversible, no bastando una cesación meramente parcial o la suspensión temporal de las actividades. No obstante, la exigencia de paralización de la actividad mercantil ha de matizarse en cada caso al objeto de evitar posibles conductas fraudulentas, por lo que el cese no puede identificarse siempre con la desaparición*

operatividad comercial de la persona jurídica, los cuales serían los siguientes: las declaraciones de baja en el IAE (TS S 26 de septiembre de 2007 y AN S 4 de octubre de 2007), y/o en las cotizaciones a la Seguridad Social (AN S 9 de mayo de 2005, TSJ Canarias, Sta. Cruz de Tenerife, S 7 de septiembre de 2006, y TSJ Castilla- La Mancha S 8 de marzo de 2006), la imposibilidad de practicar a la persona jurídica las notificaciones relativas a las obligaciones pendientes (AN SS 18 de septiembre de 2001 y 19 de junio de 1998), la falta de presentación de las cuentas anuales de aquella en el Registro Mercantil o de la realización de cualesquiera otras anotaciones en el mismo o la ausencia de bienes patrimoniales inscritos en el Registro de la Propiedad (AN S 9 de mayo de 2005 y TSJ Cataluña S 17 de noviembre de 2008), la inexistencia de personal en alta laboral (TS S 26 de septiembre de 2007, TSJ Cataluña 17 de noviembre de 2008, TSJ Extremadura S 12 de mayo de 2008 y TSJ Madrid S 29 de mayo de 2008), la falta de presentación de las declaraciones relativas al IVA o al Impuesto sobre Sociedades o la simple presentación de declaraciones negativas (TS S 30 de enero de 2007 y AN S 4 de octubre 2007), la cancelación de las cuentas bancarias abiertas a nombre de la sociedad (AN S 19 junio 1998), la ausencia de operaciones con terceros <<clientes/proveedores>> (AN S 4 de octubre de 2007, TSJ Cataluña S 17 noviembre de 2008 y TSJ Murcia S 20 de febrero de 2009), la inexistencia de actividad real en los locales de la misma (AN SS 9 de mayo de 2005 y 5 de abril de 2004), o la ubicación en dichos locales de otra empresa (TSJ Cataluña S 12 enero de 2009, TSJ Madrid SS 23 de octubre de 2008 y 29 de mayo de 2008 y TSJ Murcia S 7 de octubre de 1998).” ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín, “La responsabilidad tributaria de los administradores en las hipótesis de cese de actividad: examen de los requisitos para su exigibilidad y delimitación de su alcance”. *Impuestos*, Núm. 17, Editorial la Ley, Madrid, 2011, pág. 218.

⁸⁶⁰ Reproduciendo casi literalmente los mencionados por el TS, en Sentencia de 21 de septiembre de 2010 (rec. núm. 4647/2005), FJ 3º.

íntegra de todo tipo de actuación, pudiendo apreciarse el mismo en aquellos supuestos en que, a n de eludir las responsabilidades que pudieran resultar exigibles en el pago de las deudas tributarias, se simule la existencia de cierta actividad o se mantenga un nivel mínimo de actuaciones derivado de la simple inercia del tráfico comercial.

El cese de las actividades de una entidad mercantil, sin perjuicio de que pudiera ser un cese jurídico es, en la mayoría de las ocasiones, un cese de hecho, es decir, un elemento fáctico deducido de indicios que hacen presumir una inactividad, los cuales, entre otros, pueden ser la falta de actividad en las instalaciones, abandono del domicilio social, disminución significativa de compras y ventas, baja de trabajadores, falta de presentación de autoliquidaciones, presentación con resultados negativo o con importante disminución de sus importes, cancelación de cuentas bancarias, baja a efectos del IAE, etc.

Muchas son las sentencias que no sitúan este cese de hecho en un momento temporal concreto, sino a lo largo de un ejercicio, acorde con las circunstancias que, a través del mecanismo de la prueba, dejan constancia de esta ausencia de actividad. Entre otras, podemos citar la sentencia del Tribunal Supremo de 24.01.2017 (Rec. 3034/2015). Y siendo varias las actividades en las que una entidad figura dada de alta en el IAE, si la baja en este impuesto es uno de los indicios de los que se desprende el cese de hecho, pueden llegar a existir varias fechas de cese respecto de cada una de las actividades.”

En conclusión, la fecha de la baja en el Impuesto de Actividades Económicas⁸⁶¹ en una actividad no es sino un dato o indicio más, junto con otros elementos de prueba, del cese fáctico de una actividad mercantil y no puede ser elemento determinante para acreditar una fecha límite que condicione las deudas pendientes exigibles a las que se hace extensible el alcance de la responsabilidad del administrador, máxime en aquellos casos en los cuáles la entidad mercantil desarrolla varias actividades y cada una de ellas cesa en su actividad en fechas distintas y sucesivas.

Y desde luego el plazo de tres años que se fija como período mínimo de inactividad que rige como causa de disolución en la normativa reguladora de las sociedades mercantiles no es exigible para derivar aquí la responsabilidad hacia el administrador, tal

⁸⁶¹ Que en ocasiones no es tramitada por el deudor.

y como ya puso de manifiesto el TEAC en Resoluciones de 28 de mayo y de 25 de junio de 2.015⁸⁶².

5.4.3 Responsabilidad de los administradores concursales y los liquidadores de sociedades que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones.

Señalándose, además, que de las obligaciones tributarias y sanciones posteriores al concurso responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración⁸⁶³.

Esta regulación supone el sometimiento de administradores concursales y liquidadores a un régimen disciplinario estricto, que cuenta a su favor con la circunstancia de que al tratarse de una responsabilidad subsidiaria precisa del fallido del deudor principal y de los responsables solidarios, lo que provoca que generalmente dicha responsabilidad sólo pueda ser invocada por la Administración tributaria años después de realizados, u omitidos, los actos de la que la misma deriva, y finalizado ya el concurso.

Sin embargo, recientemente⁸⁶⁴, el Tribunal Supremo, reconsiderando su anterior postura, abre la posibilidad de que la Administración tributaria inicie el procedimiento

⁸⁶² Que reproducimos parcialmente, en su FJ 3º, por el resumen preciso que realiza sobre los requisitos necesarios para que la Administración pueda derivar la responsabilidad por este motivo, así: “*Para la exigencia de esta causa de imputación deben concurrir los siguientes requisitos:*

- a) *El hecho determinante de la derivación es el cese de la actividad de la persona jurídica, teniendo la misma obligación tributarias pendientes. Tal cese tiene un contenido fáctico, no jurídico, careciendo por tanto de contenidos formalistas, siendo necesario únicamente que la cesación en la actividad sea completa y presumiblemente irreversible lo que debe quedar probado en el expediente por los órganos administrativos.*
- b) *La condición de administrador al tiempo del cese, extendiéndose la responsabilidad a las obligaciones tributarias pendientes y no prescritas de las empresas a la fecha de efectuarse la derivación y;*
- c) *Declaración de fallida en el cumplimiento de sus obligaciones de la sociedad sujeto pasivo.*

Cumplidos los requisitos expuestos existe título suficiente para derivar la responsabilidad de la empresa contra su administrador o administradores.”

⁸⁶³ Esta responsabilidad se contempla en idénticas circunstancias en el art. 36.1 de la Ley Concursal, donde: “*Los administradores concursales y los auxiliares delegados responderán frente al deudor y frente a los acreedores de los daños y perjuicios causados a la masa por los actos y omisiones contrarios a la ley o realizados sin la debida diligencia”.*

⁸⁶⁴ Sentencia del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción, de fecha 19 de abril de 2018

de derivación de responsabilidad hacia el administrador concursal sin necesidad de la finalización del concurso, al fallar: “*Que la competencia para tramitar el procedimiento de responsabilidad subsidiaria tributaria del administrador concursal a que se refiere el presente conflicto de jurisdicción corresponde a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.*”, como hemos señalado, en contra de su anterior jurisprudencia, y en contra también de lo solicitado por el juez de lo mercantil y por el fiscal del estado, y atendiendo, de manera completa, a las consideraciones de la abogacía del estado.

Ello obliga a que los administradores concursales, que en muchas situaciones sustituyen a los administradores de las empresas, deban conocer perfectamente el funcionamiento tributario al que se encuentra sometida una sociedad mercantil; sirva como ejemplo de lo expuesto, en cuanto a la amplitud de conocimientos requerida, la responsabilidad exigida al mismo, STS de 11 de noviembre de 2013 (rec. núm. 1825/2011), por no haber solicitado una devolución de IVA, y en relación con el perjuicio producido a los acreedores por tal omisión.

5.4.4 Los adquirientes de bienes afectos al pago de determinadas cantidades o impuestos,

El artículo 79 de la LGT advierte que los adquirientes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria responderán subsidiariamente con ellos, por derivación de la acción tributaria, si la deuda no se paga, en colación con lo señalado en el artículo 43.1.d) LGT que cataloga como responsables subsidiarios de la deuda a los adquirientes de bienes afectos al pago de ésta.

De esta manera, los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades, liquidadas o no, correspondientes a los tributos que graven tales transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral, o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título.

Podemos entonces, y sobre su naturaleza, señalar que el derecho de afección es una garantía real, constituida sobre un bien o derecho determinado, que concede al creador un derecho de realización de dicho bien o derecho para la satisfacción de su crédito.

Este presupuesto jurídico lo desarrollaremos, por considerarlo más apropiado de acuerdo con su naturaleza, en el epígrafe dedicado a las garantías de la deuda. No olvidemos, que, en un sentido estricto, el que responde del pago de la deuda no es tanto el obligado al pago como el bien, aunque, en ocasiones, y al objeto de causar un menor perjuicio, la Administración opte por enajenar otros bienes o derechos del deudor.

5.4.5. Responsabilidad subsidiaria de las personas o entidades que tengan el control efectivo, o de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común con éstas, cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública y exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial.

Unificamos en este mismo epígrafe los apartados g) y h) mencionados en el art. 43.1⁸⁶⁵ toda vez que se trata del mismo ilícito, distinguiéndose únicamente la figura del actor que en el primer supuesto serán las personas o entidades que tengan el control efectivo, y en el segundo los obligados tributarios que tengan este mismo control.

El ilícito está relacionado con la figura del “levantamiento del velo”, que ya ha sido, en la extensión que el trabajo nos permite, analizada en el apartado relativo a *Los sucesores de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones contraídas por el anterior titular y derivadas de su ejercicio*, por lo que ahora únicamente añadiremos que aunque se trata de dos supuestos diferenciados, poseen un mismo fundamento y

⁸⁶⁵ Introducidos en la LGT por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, con el objetivo de luchar y perseguir la actuación de empresas creadas con la única pretensión de limitar la responsabilidad universal del deudor, y tratando de conseguir que tanto las empresas como quienes las controlan asuman también la deuda en calidad de responsables.

explicación, aunque la operatividad en el fraude muestre circunstancias y requisitos diversos, así en el primero nos encontramos ante empresas pantallas que asumen las obligaciones tributarias, y en el segundo se trata de crear la apariencia de que la mercantil es titular de unos derechos o bienes que en realidad son propiedad del deudor.

La incorporación de estos dos supuestos no ha estado exenta de ciertas críticas por parte de la doctrina, toda vez que como en cualquier supuesto de responsabilidad subsidiaria se exige la participación de dos sujetos: el deudor principal y el responsable tributario, que realiza un presupuesto distinto pero vinculado al anterior; sin embargo de la descripción de los hechos realizada en los puntos g) y h) sólo se observa un único presupuesto de hecho *“las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública”*, así LÓPEZ LÓPEZ⁸⁶⁶ dice que *“en efecto, el instituto de la responsabilidad tributaria se asienta sobre la base de dos sujetos completamente diferentes y con entidad real propia: obligado tributario y responsable tributario, que se sitúa junto a aquel. De esta manera, se incurre en una cierta contradicción al recurrir a la responsabilidad tributaria para resolver conductas fraudulentas en las que se observa una simulación subjetiva a través de la que el obligado tributario pretende aparentar la existencia de varios sujetos para eludir su responsabilidad”*.

En ambos supuestos, y según lo señalado en el art. 182 LGT la responsabilidad se refiere también a las sanciones en las que pudiera haber incurrido el deudor principal.

Puede ocurrir que declarado obligado al pago un responsable subsidiario concurra entre éste y otros terceros las circunstancias que la ley vincula a un presupuesto de responsabilidad solidaria, tal y como ha puesto de manifiesto el TS en Sentencia de 10 de julio de 2019 (rec. núm. 4540/2017)⁸⁶⁷, quedando en tal supuesto solidariamente vinculados entre sí.

Para finalizar este apartado es importante destacar, en relación a los supuestos de responsabilidad estudiados, que, cambiando el criterio manifestado en sentencias

⁸⁶⁶ LÓPEZ LÓPEZ, Hugo, *La responsabilidad tributaria por levantamiento de velo (Una errónea articulación normativa para una discutible doctrina jurisprudencial)*, Universidad Carlos III de Madrid-Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2009, pág. 45.

⁸⁶⁷ El tribunal analiza un caso en el que declarada la responsabilidad subsidiaria según lo dispuesto en el art. 43.1.a) LGT, y ante la falta de pago, y transmitidos los bienes a sus hijos, se determina la responsabilidad solidaria de éstos en función del art. 42.2.a) LGT.

anteriores⁸⁶⁸, el TS, en Sentencia de 29 de enero de 2019 (rec. núm. 2159/2016), exige a las aseguradoras que se hagan cargo, dentro de las coberturas del seguro de responsabilidad civil que suelen tener contratados los administradores, de las cantidades que en expediente de derivación de responsabilidad tributaria les sean exigidos⁸⁶⁹, en función de lo dispuesto por el art. 43 LGT.

⁸⁶⁸ Entre ellas la que origina el procedimiento.

⁸⁶⁹ Donde en su FJ 2º señala: “*El seguro concertado es de responsabilidad de los administradores de una sociedad mercantil en que hubieran podido incurrir en el ejercicio de su cargo. Hoy día, su contenido natural no se limita a la responsabilidad civil regulada en la Ley de Sociedades de Capital, sino que alcanza también aquella que, como hemos expuesto, se prevé en la normativa administrativa, en este caso, la Ley General Tributaria. Se trata de una responsabilidad prevista, por razón del cargo de administrador, para incentivar una actuación más diligente en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad. Es una responsabilidad relativamente común. Tanto que, objetivamente, en la previsión de quien concierne el seguro, es lógico que se encuentre también la cobertura de este riesgo. De tal forma que su exclusión en el apartado de condiciones generales, sin una aceptación expresa, debe considerarse sorpresiva y por ello limitativa de derechos.*”

5.5. El procedimiento de derivación de responsabilidad

El art. 41.5 LGT dispone de la necesidad ⁸⁷⁰de un acto administrativo al objeto de exigir el pago de la deuda al responsable tributario, donde, previa audiencia al mismo, se determinará su alcance y extensión. Así, podemos diferenciar tres momentos procedimentales distintos en el desarrollo de la acción administrativa del cobro de la deuda en un expediente de responsabilidad tributaria: El primero estaría constituido por la declaración de la propia responsabilidad, el segundo consistiría en requerir a dicho responsable del pago, y, si no se aviene a ello, en los plazos que se le señalen, entraríamos en una tercera fase de ejecución de su patrimonio.

Antes de analizar el primer apartado, de la imputación, traeremos a colación la figura de la prescripción sobre la posibilidad de declarar tal responsabilidad, y para ello partiremos de lo expuesto en el art. 67.2 de la LGT donde se señala que empieza a computar el plazo de la misma, para los responsables solidarios, desde el día siguiente a la finalización del periodo voluntario de pago del deudor principal, y en el supuesto de la responsabilidad subsidiaria a partir de la última notificación realizada al deudor principal o a cualquier de los responsables solidarios, si los hubiere.

En cuanto al procedimiento propiamente dicho, podemos afirmar que se trata de un procedimiento de liquidación, independientemente de la fase en la que se encuentre la deuda en relación con el deudor principal, toda vez que esta obligación es distinta y autónoma de la debida por el deudor principal.

El artículo 124 del RGR señala que el procedimiento se iniciará, de oficio, mediante acuerdo dictado por el órgano competente⁸⁷¹, que deberá ser notificado al interesado⁸⁷², concediéndole un plazo de quince días de audiencia, al objeto examine el

⁸⁷⁰ Si bien la LGT hace alusión al hecho de que la propia Ley pueda eximir de este requisito, esta es una excepción contemplada únicamente para el supuesto de responsabilidad planteado en el art. 8 del Impuesto de la Renta de no residentes, Ley 41/1998, de 9 de diciembre.

⁸⁷¹ Queda así fijada la necesidad de declaración de responsabilidad, como requisito para proceder contra los responsables solidarios y subsidiarios, pudiendo ser dictado este acto por el recaudador, tesorero, concejal de hacienda, alcalde, etc..., dependiendo de lo dispuesto en la Ordenanza Municipal.

⁸⁷²La notificación es requisito formal de eficacia, concretándose su contenido en el art. 174.4 de la LGT, donde se señala que ésta debe contener:

a) El texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto.

expediente y presente cuantas alegaciones considere oportunas a su derecho, de acuerdo con lo establecido en el artículo 174.3 LGT⁸⁷³.

En el acuerdo se determinará tanto el fundamento jurídico como el presupuesto de hecho que origina la existencia de la responsabilidad⁸⁷⁴, así como el alcance de esta. El plazo máximo para la notificación de la resolución del procedimiento será de seis meses⁸⁷⁵, transcurrido el cual se produciría la caducidad del procedimiento⁸⁷⁶.

El cauce, o procedimiento, para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el artículo 175 LGT, así, cuando la responsabilidad haya sido declarada y notificada al responsable antes de la finalización del período voluntario de pago, bastará con requerirle el pago una vez transcurrido dicho período. En los demás supuestos, finalizado tal período voluntario, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable. La naturaleza declarativa del acuerdo de derivación exige, como ya hemos indicado, que en el mismo conste el supuesto de hecho que genera la obligación del responsable, si bien esta motivación no es preciso que contenga un razonamiento exhaustivo que lo justifique, sino que basta, según señala la SAN de 29 de febrero de 2004 (rec. núm. 48/2002), en su FJ 6º, con una sucinta referencia a los hechos y fundamentos jurídicos en los que se basa la misma.

Es importante señalar, a estos efectos de la notificación, y para cónyuges cuyo régimen económico sea el de gananciales, que, si la notificación de la liquidación se

b) Medios de impugnación que pueden ser ejercitados contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.

c) Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable.

Determinando la ausencia de alguno de estos contenidos la nulidad del procedimiento, en tanto provoca indefensión en el obligado al pago, así STSJ de las Palmas, de 27 de julio de 2.001 (rec. núm. 2160/1998) y STSJ de Cáceres de 30 de octubre de 2.000 (rec. núm. 1946/1997).

⁸⁷³ Concretándose así el derecho a ser oído en trámite de audiencia, que con carácter general se establece para todos los obligados tributarios, en el art. 34.1.m) del mismo texto legal.

⁸⁷⁴ Y que en los casos de responsabilidad subsidiaria exigirá siempre el fallido del deudor principal y de los responsables solidarios si los hubiere.

⁸⁷⁵ El Consejo de Estado, en su dictamen de 14 de julio de 2.005 al Proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación advirtió que: *“una vez más se ha omitido la referencia a la fecha que ha de determinar el inicio del plazo máximo para notificar. En este caso parece que ha de ser desde la adopción del acuerdo”*. Sobre la posibilidad de ampliación de este plazo de seis meses, la jurisprudencia se ha manifestado en sentido favorable, siempre que sea por circunstancias ajenas a la Administración, y se fundamenten de manera razonada en el acuerdo de derivación, así STS de 15 de marzo de 2021 (rec. núm. 526/2020).

⁸⁷⁶ Que no su prescripción, por lo que podría iniciarse nuevamente. En cuanto a los efectos interruptivos sobre la prescripción que pudiera tener la presentación de un recurso, por el interesado, alegando la caducidad del procedimiento, el TSJ Madrid, en Sentencia de 28 de julio de 2015 (rec. núm. 464/2013) niega tal efecto interruptivo.

realiza a uno de los cónyuges en el domicilio familiar, al regir entre ellos la solidaridad tributaria salvo que la ley aplicable diga otra cosa⁸⁷⁷, la notificación realizada será entendida para ambos.

En el recurso que se presente contra el acuerdo de derivación de responsabilidad podrá pretenderse la impugnación de las liquidaciones, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos puedan revisarse aquellas que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios⁸⁷⁸.

Recientemente, en Sentencias de fechas 13 de marzo de 2018 (rec. 53/2017) y 3 de abril de 2018 (rec. núm. 427/2017), el Tribunal Supremo se ha pronunciado acerca de la interpretación del contenido de este art. 174.5 LGT, relativo a la legitimación del responsable tributario para impugnar, con ocasión del recurso frente al acuerdo de derivación de responsabilidad, la liquidación en que tiene su origen dicho acuerdo.

Así, en el FJ 3º, en la primera de las SSTS citadas, el Alto Tribunal declara que el procedimiento de derivación es: *“un procedimiento autónomo, distinto del que dio lugar a los acuerdos relativos al deudor principal, solo puede ser interpretado en el sentido de otorgar al responsable plenas facultades de impugnación respecto de aquel presupuesto y aquellas liquidaciones, sin que tales facultades queden excepcionadas o puedan limitarse por la circunstancia de ser el declarado responsable administrador de la sociedad cuando aquellas liquidaciones o acuerdos fueron adoptados. Debe añadirse, además, que tal interpretación se extiende también a los supuestos en los que las liquidaciones o los acuerdos sancionadores hubieran ganado firmeza, supuesto en el que tales disposiciones solo resultan intangibles para los obligados principales, pero no para quienes, como responsables, tienen a su alcance las plenas facultades impugnatorias mencionadas.”*

No obstante, cuando el acto de derivación de responsabilidad se inicie por los supuestos contemplados en el art. 42.2 LGT⁸⁷⁹ no podrán impugnarse las liquidaciones a

⁸⁷⁷ Y salvo que como comuneros hubieran solicitado liquidaciones individuales, en los términos del artículo 35.7 LGT.

⁸⁷⁸ La firmeza de la liquidación rige para el deudor principal, pero no puede regir para el deudor subsidiario, tal y como ya con anterioridad a ser recogido en la LGT, en su redacción de 2005, venían manifestando los tribunales, SSTSJ de Cataluña de 15 de enero de 1997 (rec. núm. 1815/1994).

⁸⁷⁹ **a)** Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria. **b)** Las que, por culpa o

las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad, sin que pueda pretenderse, en ningún caso, y por la mera presentación del recurso, la suspensión de la deuda⁸⁸⁰.

Asimismo, en los supuestos de responsabilidad solidaria previstos en el art. 42.2 LGT no se producirá la suspensión, en caso de recurso, manifestada en el artículo 212.3 LGT, aunque el importe derivado proceda de sanciones tributarias.

Las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de deudas, o de suspensión del procedimiento, efectuadas por un responsable no afectarán al procedimiento de recaudación iniciado frente a los demás responsables a las que se refieran dichas solicitudes.

En aquellos casos en los que, como consecuencia del desarrollo del procedimiento recaudatorio seguido frente al deudor principal o, en su caso, frente a los responsables solidarios, si los hubiera, se produzca la insolvencia parcial de los débitos perseguidos por fallido del deudor principal, o de los responsables solidarios, se podrá iniciar el trámite de derivación de responsabilidad contra los responsables subsidiarios⁸⁸¹.

De lo expuesto, se observa la necesidad, para acudir al instituto jurídico de la responsabilidad subsidiaria, de la previa declaración del fallido de los obligados al pago principales⁸⁸². Nos encontramos ante lo que doctrinalmente se conoce como “el beneficio de excusión y orden”, que exige que, para exigir el pago al fiador, o como en este caso al responsable subsidiario, agotemos antes el cobro ante el deudor principal.

Y aunque a las figuras del fallido y de la insolvencia del crédito se dedicará otro capítulo de esta obra⁸⁸³, resultaría pobre el relato que aquí hacemos, de la responsabilidad subsidiaria, si no expusiésemos, además de la necesidad manifestada de su declaración para el inicio del expediente de derivación, que son fallidos aquellos obligados al pago cuya deuda no ha podido ser cobrada por el Ayuntamiento, una vez realizadas todas las

negligencia, incumplan las órdenes de embargo. c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía. d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos.

⁸⁸⁰ Arts. 174.5 y 212.3 LG.

⁸⁸¹ Por la parte de la deuda no satisfecha, pudiendo ser la insolvencia parcial o total, art. 124.5 y 124.6 RGR.

⁸⁸² Cuya omisión provocará la nulidad del procedimiento, así STS de 16 de mayo de 1991.

⁸⁸³ Capítulo 6.

actuaciones de información de bienes para su embargo y de ejecución de los mismos, mediante el expediente administrativo de apremio.

Sobre lo señalado en el párrafo anterior, es necesario definir y delimitar el paradigma de actuaciones al que se refiere RGR para justificar las actuaciones a realizar que se consideren suficientes para la declaración de un deudor como fallido, así el TEAC, en Resolución de 1 de marzo de 2006, señaló que: *“Lo que debe exigirse a la Administración es que acredite haber realizado las actuaciones a su alcance para investigar y realizar los bienes y derechos del deudor”*.

Como es lógico las actuaciones dirigidas a la búsqueda de bienes, y a su traba, deben documentarse en el expediente, debiendo observarse un intento exhaustivo de localización de los bienes⁸⁸⁴, pero sin que el hecho de que alguno haya pasado desapercibido para la Recaudación municipal signifique que proceda la impugnación del procedimiento realizado, tal y como pone de manifiesto el TEAC, en Resolución de fecha de 9 de junio de 2010, dictada en unificación de criterio, de manera que *“ la procedencia y conformidad a derecho de la declaración de fallido no depende de que se hayan cumplido todos los actos del procedimiento ejecutivo de apremio respecto de todas las deudas derivadas del sujeto pasivo, sino de que responda a la ausencia real de bienes o derechos realizables del deudor conocidos por la Administración tributaria”*, y correspondiendo la organización de esta labor, así como la valoración de si son o no realizables, únicamente a la recaudación municipal⁸⁸⁵.

Así, la aparición de bienes del deudor con posterioridad a la declaración de fallido no anula la misma, ni sus efectos, tal y como se encargó de explicar el TS en Sentencia de 24 de mayo de 2010 (rec. núm. 1889/2005), que en su FJ 2º dice: *“La realidad es que, cuando se pronunció el acto de derivación, la mercantil carecía de bienes y de créditos (o, al menos, se ignoraba su existencia) para hacer frente a sus compromisos con la*

⁸⁸⁴ Así, la Sentencia del TSJ de Madrid, de fecha 24 de abril de 1997 (rec. núm. 1477/1994) anula la declaración de fallido realizada, toda vez que: *“ Del examen del contenido del expediente administrativo integrado en varios legajos debe concluirse que el procedimiento previsto para la calificación previa de crédito incobrable respecto de la deuda, tributaria de "Promociones MUCOVI, S.A." correlativo a la previa declaración de fallido de dicho sujeto pasivo, se ha desarrollado de manera limitada y fragmentaria hasta el punto de que puede afirmarse que dicho procedimiento según los términos que establece el art. 164 del R.G.R. no se ha agotado.”*

⁸⁸⁵ Resolución del TEAC de fecha 30 de mayo de 2018, donde se fija como criterio que: *“para la declaración de fallido del deudor principal, en relación con la posterior declaración de responsabilidad subsidiaria, le corresponde a la Administración Tributaria constatar si existen o no bienes y si los mismos son o no realizables de manera inmediata en el momento en que se lleva a cabo la investigación.”*

Hacienda Pública. Aún de ser cierta la hipótesis en la que se mueve el Sr. Jesús Miguel , el desenlace no sería la incorrección de la decisión administrativa declarando fallida a dicha compañía, pues en aquel momento lo era, sino la constatación de una mutación patrimonial consistente en haber venido a mejor fortuna, circunstancia que podrá tener otras consecuencias, pero no la anulación de unos actos administrativos que, a la luz de la realidad del momento en el que fueron dictados y controlados en la vía judicial, se revelan plenamente ajustados a derecho.”

Al responsable se le concederá el plazo de ingreso determinado en el art. 62.2 de la LGT, transcurrido el cual, sin que realice el pago que se le exige, se dictará contra él providencia de apremio, procediéndose mediante esta vía al cobro coercitivo de la deuda.

Tal y como señala el art. 41.5 de la LGT existe la posibilidad de adoptar medidas cautelares⁸⁸⁶ con anterioridad a la declaración de responsabilidad, en los términos del art. 81 LGT y siempre que el procedimiento esté iniciado, según determina el TS, en Sentencia de 16 de junio de 2011 (rec. núm. 2799/2008) cuando señala, en su FJ 3º, que: *“la admisión de medidas cautelares sin haberse iniciado el procedimiento de declaración de responsabilidad iría contra el principio de seguridad jurídica que consagra el art. 9.3 de la Constitución, ya que se legitimaría la adopción de la misma sin tener el más mínimo indicio de la concurrencia de los presupuestos de responsabilidad tributaria. Y si tales indicios no se dan, no se comprende por qué razón no se inicia el procedimiento y se adopta, simultánea o posteriormente, la medida cautelar”*.

⁸⁸⁶ A mayor abundamiento, sobre el procedimiento y la concreción de las medidas a considerar, *Vid. Infra* Cap. 7.2. *Las Medidas Cautelares*.

La finalización del procedimiento de apremio

Tal y como señala Pérez de Vega “*no se puede condicionar la terminación del período ejecutivo al cobro de la deuda... existen pues otras formas de extinción de la deuda tributaria que no suponen la satisfacción de ésta, pero que originan la terminación del período ejecutivo, dado que desaparece dicha deuda y con ella lógicamente el objeto del mismo de la gestión recaudatoria*”⁸⁸⁷.

A mayor abundamiento de lo expresado, citaremos el art. 173.1 de la LGT que señala como causas de finalización del procedimiento de apremio:

- A. El pago de la deuda, esto es la de la totalidad del principal, de los recargos, de los intereses⁸⁸⁸ y de las costas que se produzcan.
- B. La declaración del crédito como incobrable, una vez declarados fallidos todos los obligados al pago. Como veremos cuando analicemos más profundamente este apartado, la declaración puede ser parcial, o total. Caso de que la insolvencia fuera parcial las cantidades obtenidas se dedicarán a satisfacer, en primer lugar, las costas, aplicando el sobrante afecto al pago de determinadas deudas al pago de éstas, si fuera el caso⁸⁸⁹, y cancelando el resto en función

⁸⁸⁷ PEREZ DE LA VEGA, L.M., *La iniciación del procedimiento de apremio de las deudas tributarias*, Lex Nova, Valladolid, 1998, pág. 140.

⁸⁸⁸ En cuanto a la naturaleza y justificación del porqué de estas obligaciones, dice GOROSPE OVIEDO que: “*Los tributos, en cuanto contribuyen al sostenimiento de los gastos públicos, requieren de un sistema legal que evite retrasos o incumplimientos... Por ello, el legislador impone un conjunto de prestaciones que acompañan tanto a los tributos como a las cotizaciones sociales con el fin de indemnizar, disuadir o, incluso, castigar la omisión del pago de las cuotas en el plazo fijado en la norma. Estas prestaciones adoptan la forma de intereses de demora, recargos y sanciones. Grosso modo, puede decirse que los primeros tienen finalidad indemnizatoria del retraso, los recargos disuasoria del incumplimiento, y las sanciones, cuya cuantía es superior a los recargos, se establecen para los comportamientos infractores como medida punitiva*”. GOROSPE OVIEDO, Juan Ignacio, “La cuestionable automaticidad de los recargos por declaración extemporánea de tributos sin requerimiento previo: comparación con los recargos por ingreso fuera de plazo de las cuotas de la seguridad social”, *Revista Contabilidad y Tributación CEF*, núm. 392, noviembre 2015, pág. 132.

⁸⁸⁹ Por haberse constituido las mismas como garantía del pago, o por derecho real.

de su antigüedad⁸⁹⁰.

Dicho lo cual cabe preguntarse qué ocurre cuando la cantidad consignada no cubre la totalidad de una deuda, a falta de normativa cada AAPP ha venido siguiendo un criterio distinto, siendo lo habitual entre los Ayuntamientos que se opte en primer lugar por cubrir el principal de la deuda, y luego los recargos e intereses⁸⁹¹; método distinto utiliza la AEAT, que dedica las cuantías recaudadas para liquidar en primer lugar los intereses devengados, aplicando las cantidades sobrantes sobre la cuota o principal de la deuda, y cubriendo en último lugar los recargos que procedan⁸⁹².

- C. Acuerdo de haber quedado extinguida la deuda por cualquier otra causa, entre otras: la prescripción, la compensación, la deducción sobre transferencias y la condonación, no teniendo esta relación la consideración de numerus clausus⁸⁹³, debiendo ser completada por los supuestos contenidos en el resto de las disposiciones normativas; así, el artículo 1156 del Código Civil añade a las expuestas en el RGR la pérdida de la cosa debida (anulación de la liquidación que trae a origen la deuda), confusión de los derechos de acreedor y deudor (aplicable a la data de los recibos girados a nombre de la Entidad), o novación, de escaso interés en la causa que nos ocupa.

Sea por pago, o por cualquier otro de los motivos señalados, cuando en el procedimiento de apremio quede saldada la deuda perseguida se dará por finalizado el

⁸⁹⁰ Determinada ésta por la fecha en que fue exigible, y de acuerdo con las normas para la imputación que establece el art 116 RGR.

⁸⁹¹ Si bien son varias las posturas que, sobre este particular, adoptan las EELL, partiendo del hecho de que la mayoría no recogen el criterio que utilizan en sus Ordenanzas Generales de Gestión y Recaudación. Sirva como ejemplo de lo expuesto el caso del Ayuntamiento de Basauri, que ha optado por repartir proporcionalmente las cantidades recaudadas entre todos los conceptos que integren la deuda, así art. 25 de su Ordenanza: “3. Para deudas en periodo ejecutivo la aplicación de cualquier importe que no cubra el total de la deuda se realizará proporcionalmente a principal, recargo e intereses. Para expedientes de ejecución forzosa el importe ingresado que no cubra el total del expediente se aplicará primero a costas del expediente y luego proporcionalmente a principal, recargo e intereses, de acuerdo con el criterio establecido en el apartado siguiente”.

⁸⁹² Derivando tal proceder de lo dispuesto en el art. 1173 del CC, donde: “Si la deuda produce interés, no podrá estimarse hecho el pago por cuenta del capital mientras no estén cubiertos los intereses.”.

⁸⁹³ Según declaró el TS en Sentencia de 8 de diciembre de 1.940, donde: “La enumeración no agotadora que este art. (1156 del CC) hace de los medios de extinción de las obligaciones ha de ser contemplada con las demás causas previstas especialmente en otros lugares del mismo cuerpo legal o que resulten de la adecuada combinación de sus preceptos”.

mismo, de lo que se dejará constancia en el expediente⁸⁹⁴.

Ni en el art. 173 LGT comentado, ni en el desarrollo que del mismo se realiza en el RGR, se señala plazo máximo de duración alguno para la finalización del expediente de apremio, debiendo a este respecto adaptarnos a la única norma que, para la prescripción de la deuda, ha señalado la propia LGT⁸⁹⁵.

⁸⁹⁴ En el supuesto de que el expediente haya finalizado por la declaración del crédito como incobrable, y las deudas no hayan prescrito, se procederá a la reanudación de éste, cuando se tenga constancia de la solvencia del deudor.

⁸⁹⁵ Arts. 66 y ss.

6.1. El pago. Distintas cuestiones

Es la forma habitual de conclusión del procedimiento, constituyendo el objetivo que se persigue con las distintas actuaciones dictadas en el expediente administrativo de apremio.

El artículo 33 del RGR establece, sobre la legitimación para realizar el pago, que éste puede ser realizado por cualquiera, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, y con independencia de que lo apruebe o conozca el obligado tributario.

Esta situación nos lleva a la difícil situación de llevar a la práctica este precepto sin colisionar con la obligada protección que debemos realizar sobre los datos del deudor, se produce aquí una confrontación frontal con lo previsto en la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantías de los derechos digitales, y del Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de abril de 2016⁸⁹⁶, que algunos Ayuntamientos han pretendido solucionar entregando a quien lo solicite un documento de pago donde se identifica la deuda únicamente por su referencia, y donde no aparecen datos personales del deudor, ni descriptivos de la deuda. Esto provoca, a mi entender, el incumplimiento de los requisitos que debe contener la carta de pago, al objeto de servir como justificante del pago realizado⁸⁹⁷, y que son determinados en el artículo 41 del RGR. Así, se recoge que, como mínimo, estos justificantes incluirán la identificación del deudor, su domicilio, y los datos identificativos de la deuda. La propia validación que sobre la carta de pago realice la Entidad Colaboradora también deberá cumplir unos requisitos⁸⁹⁸.

Otros ayuntamientos exigen inexcusablemente una autorización previa del deudor, para realizar el pago de la deuda, postura que me parece más responsable con el sentido de la Ley.

⁸⁹⁶ A lo que debemos añadir lo dispuesto en el art. 34.1.i) LGT sobre el carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, y la prohibición de ceder esos datos a terceros contemplado en el art. 95 LGT.

⁸⁹⁷ Y que debe entregarse al que pague la deuda, no al deudor, así: “*Quien realice el pago de una deuda conforme a lo dispuesto en este reglamento tendrá derecho a que se le entregue un justificante del pago*”.

⁸⁹⁸ Así el Tribunal Económico Administrativo Central, en resolución de 28 de octubre de 2.004, dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, señaló como requisitos de los justificantes que validen las entidades de crédito: “*Fecha del ingreso, total ingresado, concepto, clave del Banco o Caja y de oficina, así como que el ingreso se ha efectuado en la cuenta del Tesoro.*”

En relación a la posición que adopta el tercero que pague una deuda con respecto al Ayuntamiento, debemos señalar que hasta recientes resoluciones judiciales la postura imperante era que esta actuación de pago no le otorgaba la posibilidad de poder participar en el procedimiento⁸⁹⁹, y que el hecho de haber satisfecho las cantidades perseguidas no le legitima para ejercer los derechos que correspondían al deudor; ligando esta argumentación al principio de la indisponibilidad del crédito, recogido en el art. 18 de la LGT⁹⁰⁰, y con la falta de legitimación que el art. 232.2.d) LGT atribuye a quienes pretenden impugnar un acto administrativo, mediante reclamación económico-administrativa, por haber asumido obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato.

Sin embargo, y como ya hemos advertido, los tribunales han obligado a perfilar y matizar esta afirmación en determinadas situaciones, como por ejemplo para el supuesto en el que lo que se recurra sea la liquidación tributaria, toda vez que se entiende demostrada la condición de interesado del que abona tal liquidación, que exige el art. 14 TRLRHL, cuando, por ejemplo, así se ha pactado con el vendedor en el caso del pago del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana⁹⁰¹. En este mismo sentido el TS en Sentencia de 30 octubre de 2019 (rec. núm. 3738/2018) que señala, sin entrar a resolver la cuestión planteada en interés casacional, que para aquellos supuestos en que el recurso que agote la vía administrativa sea el de reposición (municipios del régimen general) sí tendrá legitimación el tercero, por mor de lo dispuesto en el art. 14 en cuanto a la condición de interesado, negándose tal legitimación para otro tipo de recursos, aunque la liquidación sea la misma (municipios de gran población), lo que entiendo no viene más que a sembrar confusión en un tema que hasta, estas resoluciones, no la tenía.

⁸⁹⁹ Conviene señalar que el art. 17.5 LGT establece que los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por pactos entre los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.

⁹⁰⁰ “Como han puesto de relieve Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López y Casado Ollero, <<el derecho Tributario material es fundamentalmente un Derecho de obligaciones de carácter público (STS de 22 de septiembre de 2002)... La posición y el estatus jurídico de los obligados tributarios no se agota en su condición de deudores y, a veces, acreedores de la Hacienda Pública. Varios factores se oponen a que la relación crédito-deuda entre la Hacienda Pública y los obligados tributarios pueda reconducirse al esquema obligacional propio de las obligaciones civiles. Anotamos, básicamente, los tres siguientes: a) El carácter legal y, por ello, indisponible del crédito tributario...”. GARCÍA VERA, Francisco Javier “Estudio jurisprudencial sobre la falta de Legitimación en vía económico-administrativa en el supuesto de asunción de obligaciones tributarias por pacto o contrato”, *El Consultor de los Ayuntamientos* núm. 12, julio 2004, pág. 1378.

⁹⁰¹ Tal y como pone de manifiesto la STSJ de Madrid, de 22 de diciembre de 2015 (rec. núm. 155/2015), que en su FJ 2º legitima la actuación del comprador a la hora de impugnar la liquidación.

Distinguen, también, los tribunales cuando el ingreso es realizado de manera voluntaria, en aras de lo expuesto en el art. 33 RGR, de cuando el ingreso es realizado en cumplimiento de una obligación⁹⁰², en cuyo supuesto no entienden de aplicación lo dispuesto en el párrafo segundo, donde se establece que el tercero que pague la deuda no estará legitimado para ejercitar los derechos que corresponden al obligado al pago.

A mi parecer, es ésta una interpretación equivocada, pareciéndome más correcto entender que la obligación al pago por tercero lo que origina es una nueva relación jurídica entre el deudor y el tercero que ha realizado el pago, derivada de lo dispuesto en el art. 1.158 del CC, y cuya consecuencia más inmediata (y única en lo que a la Administración concierne) es que podrá repercutir al deudor la cantidad satisfecha.

En relación con los plazos de ingreso en período ejecutivo, éstos son lo que se señalan en el art. 62.5 LGT, así: si la notificación de la providencia se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, ésta deberá abonarse desde la fecha de recepción hasta el día 20 de dicho mes o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente. Si la notificación es practicada el día 16, o posterior, el pago deberá realizarse antes del día cinco del mes siguiente, o hasta el inmediato hábil siguiente.

En cuanto al lugar donde el pago puede ser practicado, el artículo 33.2 del Reglamento señala que podrá realizarse en la Caja que a tal efecto disponga la Oficina de Recaudación, o en las Entidades Colaboradoras, directamente o por vía telemática, si así lo ha previsto la Ordenanza Municipal, que regule estas cuestiones.

Como reiterativamente ha venido manteniendo la jurisprudencia⁹⁰³, los pagos realizados a órganos no competentes o a personas no autorizadas no liberarán al deudor de su obligación al pago, con independencia de las responsabilidades en las que incurra el perceptor del ingreso.

Refiriéndonos a la forma, el ya mencionado artículo 33 RGR, en su punto cuarto, señala que el ingreso podrá realizarse en efectivo, mediante efectos timbrados y en

⁹⁰² Por ejemplo, del cumplimiento de una diligencia de embargo, Resolución del TEAC de 29 de septiembre de 2016, donde se reconoce el derecho a la empresa, que había solventado (en su condición de pagador) el crédito del deudor, a realizar una solicitud de devolución de ingresos indebidos.

⁹⁰³ Entre otras, y por todas, STS de 15 de junio de 1.993 (rec. núm. 7499/1990), donde el alto tribunal niega el efecto liberatorio de un ingreso realizado a la Hacienda Foral cuando el Órgano encargado de su recaudación era la AEAT.

especie. Dicha afirmación debe ponerse en relación con lo dispuesto en el artículo 60 de la LGT, donde subroga dicha posibilidad a que se contemple en la ley propia que regula cada tributo, o a su desarrollo normativo. Tanto el pago con efectos timbrados, como en especie, no se utilizan en la actualidad en la esfera de las Haciendas Locales, si bien la redacción dada por la disposición primera de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social al artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, ha abierto dicha posibilidad para el pago de todos los tributos⁹⁰⁴, en los términos y condiciones que se aprueben⁹⁰⁵.

Surge, en ocasiones, la cuestión de que algún deudor pretende ofrecer un bien para con ello satisfacer al Ayuntamiento del importe de una deuda, como hemos advertido en el párrafo anterior, y únicamente previo desarrollo legal, tal posibilidad sólo sería posible con bienes integrantes del Patrimonio Histórico; si bien, ello no es óbice para que, dentro de la posibilidad que le ampara al deudor de designar bienes, manifieste aquellos que desee sean realizados, siendo exigible para llegar al momento del pago la subasta de los mismos, lo que incrementará de forma inexcusable el importe de la deuda. Y sólo en el caso que se declare desierta la subasta podrá el Ayuntamiento quedarse con el bien al objeto de solventar los créditos⁹⁰⁶.

Sobre el pago en efectivo, el artículo 34 RGR obliga, como no puede ser de otra manera, a aceptar a las cajas de los órganos de recaudación, a las entidades que presten el servicio de caja, y a las entidades colaboradoras⁹⁰⁷, el ingreso de la deuda mediante dinero de curso legal o cheque, estableciendo que la posibilidad de utilización de la tarjeta de crédito, la transferencia y la domiciliación bancarias, deben ser expresamente autorizados por una norma tributaria⁹⁰⁸. Toda vez que el Reglamento General de Recaudación se refiere únicamente a dinero de curso legal, sin especificar más, debemos para la resolución de cualquier conflicto acudir a normativa supletoria, así el Código Civil, que en el art.

⁹⁰⁴ Anteriormente esta posibilidad sólo se contemplaba para el pago del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre Patrimonio y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁹⁰⁵ La Ley 16/1985, de 25 de junio, del patrimonio Histórico Español prevé esta forma de pago únicamente con los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español.

⁹⁰⁶ Con el procedimiento que hemos señalado en el Capítulo dedicado a la *Adjudicación de los bienes a la Hacienda Pública*.

⁹⁰⁷ A mayor abundamiento, consultar Cap. 1.4 *Las entidades colaboradoras*.

⁹⁰⁸ En el caso de los Ayuntamientos lo habitual es que estos sistemas de pago se incluyan en la Ordenanza Municipal que regula la gestión, inspección y recaudación de sus tributos, y demás ingresos de derecho público.

1170 limita este “*curso legal*” a España⁹⁰⁹.

Sobre el pago en efectivo, hemos de comentar que ya la práctica totalidad de los Ayuntamientos han cerrado la caja municipal, previa modificación en este sentido de la Ordenanza Municipal de Recaudación⁹¹⁰.

Es importante consignar que el punto cinco, del art. 34 RGR, establece que las órdenes de pago dadas por el deudor a las entidades de crédito no surtirán, sin más, efectos frente a la Hacienda Pública, encuadrando en este apartado las transferencias cuando no están autorizadas, o las realizadas en otras cuentas del Ayuntamiento distintas de la designada a ese fin, no teniendo en tal supuesto el ingreso realizado la propiedad de liberar al deudor de su obligación al pago⁹¹¹.

Significativa, y ya hoy de completa implantación, resulta la posibilidad contemplada en el artículo 60 LGT de que el pago pueda realizarse utilizando técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos, cuestión que también se contempla en el artículo 96⁹¹² del mismo texto legal.

⁹⁰⁹ “El pago de las deudas de dinero deberá hacerse en la especie pactada y, no siendo posible entregar la especie, en la moneda de plata u oro que tenga curso legal en España”.

⁹¹⁰ Solicitar el cierre de estas cajas ha sido una recomendación constante de las distintas Cámaras de Cuentas, en este sentido, y como ejemplo de lo expuesto, informe (SL 03.3/2012) de la Cámara de Cuentas de Andalucía “Análisis de la gestión de los fondos líquidos de los municipios de Algeciras, Dos Hermanas, El Puerto de Santamaría y Estepona.”

⁹¹¹ Por su interés sobre esta cuestión, reproducimos FJ 6º de la STS de 15 de junio de 1.993, donde: “Retomando la cuestión del debate sobre si los pagos afectados a quien no ostenta la titularidad del crédito tributario, tiene o no efectos liberatorios para el deudor, la Ley General Tributaria en su artículo 59.2 y el artículo 51 del RGR entiende pagada una deuda cuando se ha realizado el ingreso de su importe en las Cajas del Tesoro, oficinas recaudadoras o entidades debidamente autorizadas que sean competentes para su admisión, atribuyendo también efectos liberatorios el artículo 63 de la Ley General Tributaria a la consignación en la forma y supuestos reglamentariamente determinados, y siendo un hecho acreditado que los pagos cuestionados no llegaron a ingresar en las Cajas del Tesoro, ni fueron consignados en forma reglamentaria, los efectuados en la Diputación Foral de Navarra, no han extinguido en su totalidad la deuda tributaria por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.”

⁹¹² Artículo 96 Utilización de tecnologías informáticas y telemáticas

1. La Administración tributaria promoverá la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, con las limitaciones que la Constitución y las leyes establezcan.

2. Cuando sea compatible con los medios técnicos de que disponga la Administración tributaria, los ciudadanos podrán relacionarse con ella para ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos con las garantías y requisitos previstos en cada procedimiento.

3. Los procedimientos y actuaciones en los que se utilicen técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos garantizarán la identificación de la Administración tributaria actuante y el ejercicio de su competencia. Además, cuando la Administración tributaria actúe de forma automatizada se garantizará la identificación de los órganos competentes para la programación y supervisión del sistema de información y de los órganos competentes para resolver los recursos que puedan interponerse.

En cuanto a los requisitos que debe reunir el cheque, el artículo 35 RGR remite a los que, con carácter general, impone la legislación mercantil⁹¹³, añadiendo que debe ser nominativo y cruzado a favor del Órgano de Recaudación (no sirve, por lo tanto, el dirigido a la Entidad Colaboradora), y estar conformado en fecha y forma.

La regulación básica del pago con tarjeta se determina en el artículo 36 del RGR, resultando necesario añadir a la autorización expresa del Ayuntamiento, ya comentada, que su utilización no puede suponer para el administrado de un aumento de las cantidades a satisfacer, por lo que los gastos de gestión deberán ser asumidos por la Administración. La utilización de esta modalidad de pago está reservada para los pagos realizados al propio Ayuntamiento, aún en el supuesto de que el servicio de caja sea prestado por una entidad de crédito⁹¹⁴, no contemplándose tal posibilidad para su utilización en los pagos realizados a través de entidades colaboradoras, por la problemática que la asunción de los costes supondría en un servicio que no puede ser retribuido⁹¹⁵, y que no puede ser trasladado al contribuyente.

Para los casos y en las condiciones que el Ayuntamiento determine, en su propia normativa, los contribuyentes podrán satisfacer sus pagos mediante transferencia bancaria. A estos efectos el art. 37 del RGR señala, dirimiendo las opuestas resoluciones que sobre esta cuestión plantearon los tribunales⁹¹⁶, que se considerará efectuado el pago

4. Los programas y aplicaciones electrónicas, informáticos y telemáticos que vayan a ser utilizados por la Administración tributaria para el ejercicio de sus potestades habrán de ser previamente aprobados por ésta en la forma que se determine reglamentariamente.

5. Los documentos emitidos, cualquiera que sea su soporte, por medios electrónicos, informáticos o telemáticos por la Administración tributaria, o los que ésta emita como copias de originales almacenados por estos mismos medios, así como las imágenes electrónicas de los documentos originales o sus copias, tendrán la misma validez y eficacia que los documentos originales, siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad y conservación y, en su caso, la recepción por el interesado, así como el cumplimiento de las garantías y requisitos exigidos por la normativa aplicable.

⁹¹³ El art. 106 de la Ley 19/1985, Cambiaria y del Cheque señala los siguientes requisitos: 1. La denominación del cheque inserta en el texto mismo del título expresada en el idioma empleado para la redacción de dicho título. 2. El mandato puro y simple de pagar una suma determinada en pesetas o en moneda extranjera convertible admitida a cotización oficial. 3. El nombre del que debe pagar, denominado librado, que necesariamente ha de ser un Banco. 4. El lugar de pago. 5. La fecha y el lugar de la emisión del cheque. 6. La firma del que expide el cheque, denominado librador.

⁹¹⁴ Posibilidad expresamente contemplada en el artículo 36.1 RGR.

⁹¹⁵ Vid. Supra Cap. 1.4 *Las Entidades Colaboradoras*.

⁹¹⁶ Así, y en el mismo sentido Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central de 25 de junio de 1.998, o Sentencia de 4 de febrero de 2.004 del TSJ de Cataluña (rec. núm. 3180/1998) donde: “No tiene razón la recurrente, como lo evidencia el examen de las actuaciones, siendo de aplicación el artículo 36 de la Ley General Tributaria y el artículo 25.3 del Reglamento general de Recaudación (hoy art. 34.5 RGR), precepto en el que se determina que las órdenes de pago dadas por el deudor a la Entidad de depósito no surtirán efecto frente a la Hacienda Pública, sin perjuicio de las acciones que correspondan al ordenante frente a la entidad por su incumplimiento.” A sensu contrario STSJ del Principado de Asturias de 15 de

en la fecha en que el ingreso tenga entrada en la cuenta restringida, de la que es titular la EELL, despejando controversias anteriores en la que se solicitaba la exoneración en la responsabilidad del deudor desde la fecha en que éste había dado la orden de transferencia y había sido descontado el dinero de su cuenta. Este medio de pago es utilizado con muchas reservas por las distintas oficinas de recaudación, toda vez que suele ser fuente de controversias en cuanto la identificación del deudor y de las deudas cuyo pago se pretende.

El pago mediante domiciliación bancaria, tan común en deudas de vencimiento periódico, se suele utilizar únicamente en el procedimiento administrativo de apremio en los supuestos de fraccionamiento o aplazamiento de la deuda, donde la Administración tributaria puede obligar a la domiciliación de los plazos resultantes del fraccionamiento, de conformidad con lo dispuesto en el art. 46.2.f) del RGR, si bien nada impide que al objeto de facilitar el cumplimiento de sus obligaciones, y atendiendo a una solicitud del deudor, se domicilien sus débitos, si bien dicha posibilidad debe contemplarse en la Ordenanza Municipal. Los requisitos que contempla el art. 38 RGR son dos:

1. Que el obligado al pago sea el titular de la cuenta en la que se domicilie el pago. Si bien la propia norma prevé la posibilidad de exonerar de esta condición, práctica muy habitual en la domiciliación de tributos en las Entidades Locales.
2. Que se comunique la solicitud de domiciliación mediante el procedimiento que regule el Ayuntamiento.

El contenido de los justificantes del pago, que serán las propias cartas de pago una vez validadas, se recoge en el artículo 41 del RGR, donde se señala, con carácter de mínimo imprescindible, el que figuren los datos relativos a la identificación del deudor, de la deuda y la fecha de pago, además de la identidad de quien emite el mismo.

Cuestión importante, y no exenta de controversia, es el de la imputación de pagos, esto es la distribución que hacemos de lo recaudado cuando el importe obtenido en la

marzo de 2.001 (rec. núm. 1959/1997) que declara nulo el recargo de apremio originado como consecuencia del ingreso ordenado el último día de ingreso en período voluntario, pero que no tuvo su entrada en la cuenta de la Administración hasta días más tarde.

ejecución de un embargo, o del ingreso realizado, no es suficiente para cubrir la totalidad de las deudas perseguidas⁹¹⁷.

Así, y como criterio general, rige lo expuesto en el art. 63.1 LGT donde se señala el carácter autónomo de las deudas, y el imperio de la libre voluntad del deudor para imputar los pagos realizados a la que él determine.

Sin embargo, y situándose ya las deudas en período ejecutivo⁹¹⁸, se modifica el criterio de reparto, estableciéndose en el apartado tercero que: *“En los casos de ejecución forzosa en que se hubieran acumulado varias deudas tributarias del mismo obligado tributario y no pudieran extinguirse totalmente, la Administración tributaria, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente, aplicará el pago a la deuda más antigua. Su antigüedad se determinará de acuerdo con la fecha en que cada una fue exigible”*.

De igual manera, el artículo 116.2 RGR nos remite al anteriormente mencionado artículo 63 LGT al señalar que: *“Cuando el importe obtenido fuera insuficiente, se aplicará en primer lugar a las costas y seguidamente a las deudas cuyo cobro se persigue en el procedimiento según las reglas de imputación del artículo 63 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”*⁹¹⁹.

Para la determinación del momento a partir de cual una deuda se encuentra inmersa en un proceso de ejecución forzosa, debemos acudir al art. 99 LPACAP donde se dice que: *“Las Administraciones Públicas, a través de sus órganos competentes en cada caso, podrán proceder, previo apercibimiento, a la ejecución forzosa de los actos administrativos”*, enumerando en el art. 100.1 los medios de ejecución forzosa de los que dispone la Administración, y entre los que se señala, en primer lugar, el apremio sobre el patrimonio.

⁹¹⁷ La imputación de pagos es definida por el TS, Sentencia de 24 de marzo de 1998 (rec. núm. 168/1994), en su FJ 4º, como: *“la determinación de la obligación a la que se aplica el pago y produce su cumplimiento, habiendo varias del mismo tiempo entre acreedor y deudor.”*

⁹¹⁸ Advirtiéndose que éstas deben ya estar no sólo notificadas de apremio, sino que además debe haber transcurrido el plazo de ingreso otorgado por el art. 62.5 LGT.

⁹¹⁹ Recordando en los puntos a y b del mismo artículo la preferencia general que tanto la LGT como la LGP otorgan a determinadas deudas o créditos, en función de su naturaleza.

Siguiendo con nuestro hilo argumentativo, recordamos que el art. 70.1 RGR define la providencia de apremio como: “*el acto de la Administración que ordena la ejecución contra el patrimonio del obligado al pago*”⁹²⁰.

Y, en cuanto al inicio de esta ejecución forzosa, debemos fijar este instante en el momento de la finalización del plazo de pago “voluntario” regulado en el art. 62.5 LGT, a partir del cual puede el Ayuntamiento desplegar sus potestades ejecutorias dictando diligencias de embargo, amén de que es también el momento en que puede procederse a la acumulación de las deudas en un mismo expediente⁹²¹, lo que provoca la necesidad de estas reglas de imputación del pago.

Así, y como resumen de lo expuesto hasta el momento, fijaremos como criterio que, tanto en voluntaria como en período ejecutivo de ingreso, y mientras resulte únicamente exigible el recargo ejecutivo, o el recargo reducido, existe libertad del obligado tributario para imputar el pago a la deuda que libremente determine. Ahora bien, desde el mismo instante en que ya resulte exigible el 20% de recargo de apremio, y existan varios débitos en ejecución forzosa, el pago se aplicará a aquel de mayor antigüedad, teniendo en cuenta la fecha de finalización del periodo voluntario de pago.

Llegados a esta situación, y determinado cuando es aplicable el criterio de antigüedad, debemos que preguntarnos qué ocurre cuando debemos realizar pagos parciales sobre una deuda, es decir cuando el importe del pago no cubre la totalidad del débito perseguido en periodo ejecutivo, y que como sabemos está integrado por principal, recargo, intereses, y las costas que se hayan producido.

Como hemos señalado, es clara la legislación cuando establece que la cantidad recaudada se consignará a cubrir primeramente las costas⁹²², para seguidamente aplicarse a las deudas afectadas singularmente al pago⁹²³, a las preferencias genéricas señaladas en

⁹²⁰ Siendo conveniente traer a colación lo dispuesto en el art. 167.4 LGT, donde se ordena que: “*Si el obligado tributario no efectuara el pago dentro del plazo al que se refiere el apartado 5 del artículo 62 de esta ley, se procederá al embargo de sus bienes*”.

⁹²¹ Art. 75.3 RGR,

⁹²² De acuerdo con lo señalado en el art. 116.2 RGR, donde: “*Cuando el importe obtenido fuera insuficiente, se aplicará en primer lugar a las costas y seguidamente a las deudas cuyo cobro se persigue en el procedimiento según las reglas de imputación del artículo 63 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*”.

⁹²³ Por haberse constituido una garantía, o existir un derecho real.

la LGT y en la LGP⁹²⁴, satisfaciendo siempre dentro de una misma prioridad las más antiguas⁹²⁵ en primer lugar.

Pero llegado el momento de distribuir lo recaudado entre los conceptos de principal, recargo e intereses, cada Ayuntamiento ha dado una interpretación distinta a cuáles son los criterios que se deben seguir en el orden de amortización de la deuda.

Así, hay Ayuntamientos que deciden amortizar en igual porcentaje principal recargo e intereses con la cantidad obtenida, quedando también la misma proporción pendiente de los tres conceptos⁹²⁶.

Algunas Administraciones, y a falta de un orden formal descrito en los artículos relativos a la imputación de pagos en la LGT o el RGR, estiman debe acudir, de forma subsidiaria al Código Civil, que en su artículo 1173 establece la prelación en la imputación a los débitos exigidos en concepto de intereses de demora. Esta interpretación, a mi entender, y como argumentaré a continuación, no es adecuada, y no es cuestión baladí, toda vez que la deuda puede acabar siendo reclamada a persona distinta del sujeto pasivo, y es muy probable que en tal caso nos hallemos en un supuesto de responsabilidad subsidiaria, donde como hemos visto, en capítulo anterior, la obligación sólo alcanza al principal; por lo que si en la imputación realizada antes de la declaración de fallido se ha

⁹²⁴ El art. 63.4 de la LGP señala que cuando una administración recaude deudas suyas y de otras administraciones las suyas gozarán de preferencia en la imputación de pagos.

⁹²⁵ Determinándose la antigüedad en función de la fecha en que cada una fue exigible, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 63.3 de la LGT: “*En los casos de ejecución forzosa en que se hubieran acumulado varias deudas tributarias del mismo obligado tributario y no pudieran extinguirse totalmente, la Administración tributaria, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente, aplicará el pago a la deuda más antigua. Su antigüedad se determinará de acuerdo con la fecha en que cada una fue exigible*”. La inclusión del procedimiento administrativo de apremio como un procedimiento de ejecución forzosa la encontramos en el art. 99 LPACAP, criterio que mantiene el TEAC en Resolución de 23 de marzo de 2017, cuando declara: “*quedando acreditada la exigencia legal de compensación para todas las deudas en periodo ejecutivo, incluidas las apremiadas y garantizadas, no parece acertado que haya que acudir al criterio subsidiario señalado, cuando existe una norma específica, en el presente caso, la del artículo 63.3 de la LGT, que determina que en aquellos casos en que exista ejecución forzosa, como en el presente en que todas las deudas han sido providenciadas de apremio*”.

⁹²⁶ Indicábamos anteriormente, como ejemplo de este trato, lo dispuesto por el Ayuntamiento de Basauri en su Ordenanza General de Gestión, Recaudación e Inspección de Tributos Municipales, que en su art. 25.3: dice: “*Para deudas en periodo ejecutivo la aplicación de cualquier importe que no cubra el total de la deuda se realizará proporcionalmente a principal, recargo e intereses. Para expedientes de ejecución forzosa el importe ingresado que no cubra el total del expediente se aplicará primero a costas del expediente y luego proporcionalmente a principal, recargo e intereses, de acuerdo con el criterio establecido en el apartado siguiente*”.

destinado el importe al pago de intereses, al tercero que ahora entra en escena le vamos a exigir el pago de una cantidad mayor de la que legalmente le correspondería si la imputación se hubiera realizado de manera correcta.

Y es que el RGR, en su art. 72.4 vincula la liquidación de los intereses de demora a un pago previo de la totalidad de la deuda, esto el principal y el recargo de apremio, toda vez que las costas ya fueron abonadas, y los intereses, aunque integrantes, todavía no han sido cuantificados.

Por ello, y a nuestro entender, se deben destinar las cantidades obtenidas a cubrir en primer lugar, y dentro de una misma deuda, las costas, para a continuación cubrir el principal, y únicamente amortizados estos dos conceptos sufragar el recargo de apremio y los intereses de demora, por este orden⁹²⁷.

⁹²⁷ A esta misma conclusión, aunque de forma errónea se llega en otros estudios realizados sobre el caso. Así, en respuesta a consulta realiza a este respecto, el Colegio de Secretarios Interventores y Tesoreros de la Administración Local, en fecha 27 de enero de 2016, señala dentro de los fundamentos jurídicos, que resultan de aplicación el hecho de que este criterio de reparto beneficia al deudor (una vez cubierto el principal no se generan intereses), por lo que entiende procede la aplicación del mismo; pero olvidando que el art. 34.1.k) LGT dicta este principio señalando como condición que no perjudique a la Administración, situación que no se produce ante una disminución no justificada de la deuda. Y siendo el segundo fundamento jurídico que se utiliza en este informe que el art. 169.1 LGT dice textualmente: “*Con respeto siempre al principio de proporcionalidad, se procederá al embargo de los bienes y derechos del obligado tributario en cuantía suficiente para cubrir: a) El importe de la deuda no ingresada. b) Los intereses que se hayan devengado o se devenguen hasta la fecha del ingreso en el Tesoro. c) Los recargos del período ejecutivo.*” Pero se omite en el informe realizado que el punto d) de este art. 169.1. señala, en último lugar, a las costas, que como hemos visto son fijadas por la Ley de cobro preferente a cualquier otro concepto, por lo que parece claro que la descripción detallada de los elementos que componen la deuda no puede sustentar un criterio de imputación, en cuanto a su orden de amortización.

6.1.1. Los Recargos del Período Ejecutivo.

Los recargos del período ejecutivo, al igual que el interés de demora, que estudiaremos a continuación, son obligaciones tributarias accesorias, entendiendo como tales aquellas prestaciones pecuniarias que el contribuyente debe satisfacer a la Administración, y cuya exigencia se impone en relación con otras obligaciones tributarias⁹²⁸.

Estos recargos tienen un objetivo indemnizatorio y sancionador, predominando el carácter de este último. Esta naturaleza mixta quedaría justificada, en su parte indemnizatoria, en la cuantía del porcentaje aplicado que sirve para compensar los intereses devengados y no exigidos (cuando se satisface con el 5 y el 10 por ciento), o de los costes administrativos como consecuencia de haberse iniciado un expediente administrativo (cuando el recargo exigido es el del 20 por ciento), entendiendo que las cantidades que exceden de la cuantía indemnizatoria no pueden tener otra naturaleza que sancionadora.

A efectos puramente enumerativos, debemos comentar el nacimiento de una tercera postura entre la doctrina que señala el carácter resarcitorio del recargo del 20 por ciento, y sólo de éste, por los gastos ordinarios del procedimiento de apremio, así CARRASCO PARRILLA: *“En efecto, es esta última postura la que debemos tomar en consideración y así predicar de él la naturaleza de una prestación accesoria que tiene como finalidad sufragar los gastos ordinarios originados a la Administración como consecuencia de la apertura del procedimiento de apremio, y consiguiente puesta en marcha de la maquinaria administrativa, tendente a la ejecución del patrimonio del deudor que se ve materializada con la emisión de la providencia de apremio”*⁹²⁹.

⁹²⁸ Y sin cuya existencia no podrían devengarse, tal y como señala SOLER ROCH en la definición que sobre las obligaciones accesorias hace, así son: *“aquellas en las que el presupuesto de hecho, aun siendo en sí mismo autónomo, guarda relación directa con una obligación tributaria ya realizada, sin cuya existencia sería imposible el nacimiento de la obligación accesoria”*. SOLER ROCH, María Teresa, “Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista Española de Derecho Financiero* núm. 25, 1980, pág. 17.

⁹²⁹ CARRASCO PARRILLA, Pedro José, “Los recargos por declaración voluntaria extemporánea y el recargo de apremio (como recargo de pago voluntario en período ejecutivo y como recargo del procedimiento de apremio)”, *Centro de Investigación y Estudios Financieros de la Universidad de Castilla-*

Encontramos la regulación de los recargos del período ejecutivo en el art. 28 LGT, que contempla tres tipos distintos, en función de las circunstancias que concurran en el momento de su abono, y resultando obligatoria su exigencia, así como automático su devengo, una vez concluido el período voluntario de ingreso⁹³⁰ así:

- Recargo ejecutivo, que será del 5 por ciento, y cuyo pago procederá cuando se abone la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario⁹³¹ antes de ser intentada o emitida la notificación de la Providencia de Apremio. La Ley General Tributaria utiliza la expresión “antes de la notificación”, lo que provoca que algunos Ayuntamientos hayan optado, cuando el deudor se persona a pagar la deuda y no se le ha podido hacer entrega de la notificación (o realizada la misma todavía no ha sido devuelto el acuse a la Oficina), a exigir este recargo en vez del de apremio reducido, que constaba en la notificación. A mi criterio, lo que procede es practicar la notificación de la Providencia dictada, si bien cabe el problema de que la persona que intente el pago no sea el interesado, en cuyo caso nos encontramos en una confrontación de derechos: el de la administración que pierde un recargo frente al del tercero que puede realizar el pago de la deuda sin necesidad de consentimiento del interesado (art. 33.1 RGR).
- Recargo de apremio reducido, del 10 por ciento, y que resultará de aplicación cuando se satisfaga la totalidad de la deuda antes de la finalización del plazo establecido en el artículo 62 de la LGT⁹³², una vez recibida la providencia de apremio.

La Mancha, pág. 32 en <https://www.uclm.es/-/media/Files/C01-Centros/cief/pdfs-publicaciones/08-Los-recargos-por-declaracin-voluntaria.ashx>

⁹³⁰ Según aclara el TEAC en Resoluciones de 17 de enero y 18 de mayo de 2016.

⁹³¹ Formando parte de dicha totalidad sobre la que se aplicará el 5 por ciento también los intereses o recargos extemporáneos aplicados en período voluntario de ingreso

⁹³² Insistimos en el hecho de que para la utilización de los recargos ejecutivo y de apremio reducido debe producirse el pago total de la deuda, por lo que conviene recordar lo ya expuesto en el apartado dedicado a aplazamientos y fraccionamientos, y es que en dichos supuestos el recargo a aplicar será siempre el del 20 por ciento. A estos mismos efectos señalar que la presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento no supone la paralización del procedimiento hasta su resolución, aunque ello suponga una quiebra del principio de buena administración (Voto particular del Magistrado DIAZ DELGADO, J. en la Sentencia a la que posteriormente se alude) y no imposibilita la exigencia de un recargo distinto a aquel devengado en el momento de la solicitud, tal y como hemos señalado en el capítulo referido al estudio de los aplazamientos y fraccionamientos, y como previene la STS de 27 de marzo de 2.019 (rec. núm. 1418/2017), en casación, que en su FJ 3º expone:” Particularmente, *no quiere el legislador que la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento en periodo ejecutivo impida el inicio del procedimiento de apremio. El legislador podría haber dispuesto que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en el periodo ejecutivo determinara su suspensión, pero no lo ha hecho, por el contrario, lo que ha dispuesto es que dicha*

- Recargo ordinario, del 20 por ciento, exigible una vez recibida la notificación de la providencia de apremio y transcurridos los plazos indicados para el ingreso. Este recargo va acompañado de la exigencia de intereses de demora.

Los distintos recargos de apremio son incompatibles entre sí, pero no lo son con los denominados por la Ley como extemporáneos, contemplados en el art. 27.1 LGT, y que se constituyen como prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios por la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo voluntario, sin que la Administración tributaria les haya requerido previamente.

Esta doble amonestación, la de aplicar un recargo sobre otro, e incluso sobre los intereses de demora (esto es sobre los recargos e intereses exigidos por la presentación de una declaración extemporánea), supone una excepción en el ámbito tributario⁹³³, justificada en la distinta naturaleza de las acciones que sancionan; así, los recargos exigidos por declaraciones extemporáneas se devengan por presentar declaraciones y autoliquidaciones fuera de plazo, y los recargos del período ejecutivo encuentran su exigencia por la entrada de la deuda en período ejecutivo; es decir, se añade al retraso de la declaración la falta de pago de la misma.

solicitud no impide que se inicie o continúe la tramitación del procedimiento de apremio (artículo 65.5 LGT). Si a ello se une que se exige (apartados 2 y 3 del artículo 28 LGT) que se satisfaga la totalidad de la deuda tributaria, habrá que convenir que no procede la aplicación del recargo ejecutivo del 5 por 100 cuando se solicita el aplazamiento/ fraccionamiento antes de que se notifique la providencia de apremio, tal como pretende la parte actora. No son equivalentes el pago propiamente dicho y los aplazamientos o fraccionamientos de pago, en todos los casos. No lo son, particularmente, a los efectos de los recargos previstos en el artículo 28 LGT. Actualmente no es esa la voluntad legislativa."

⁹³³ Regulada en el art. 27.3 LGT.; donde: " Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso ni presenten solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación al tiempo de la presentación de la autoliquidación extemporánea, la liquidación administrativa que proceda por recargos e intereses de demora derivada de la presentación extemporánea según lo dispuesto en el apartado anterior no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del período ejecutivo que correspondan sobre el importe de la autoliquidación (...)".

6.1.2. El Interés de Demora

El interés de demora es definido, por el artículo 26 de la LGT, como una prestación accesoria que se exige como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo⁹³⁴, o de la presentación de una autoliquidación, o declaración, de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente, o en el resto de los casos previstos en la normativa tributaria. Para exigir el interés de demora la Administración no necesita de un previo aviso, ni se requiere de la previa intimación de la Administración, ni de un retraso culpable en el obligado.

La Jurisprudencia ha venido resaltando el carácter indemnizatorio de los intereses de demora, entre otras STC 76/1990 donde *“los intereses de demora no tienen naturaleza sancionadora, sino exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio causado por el retraso en el pago de la deuda tributaria”*. Cuestión que ha sido refrendada por el propio TSJUE en Sentencia de 7 de agosto de 2018 (asuntos acumulados C-96/16 y C-94/17), si bien, y aceptando este carácter indemnizatorio, parte de la doctrina alude también a un porcentaje sancionador del mismo, toda vez que en su liquidación se practica un incremento del 25 por ciento sobre el tipo marcado para el interés legal, en este sentido SARTORIO ALBALAT dice que: *“ El interés de demora tributario representa una mayor indemnización o, en cuanto excede del interés legal del dinero, se convierte en una sanción de carácter penal con una finalidad represiva con lo cual es aplicable a los mismos el régimen jurídico que nuestro ordenamiento jurídico reserva a las sanciones ”*⁹³⁵, ello ha llevado a que en determinados estudios se venga reclamando una adecuación a los tipos reales que soporta la Hacienda pública en su endeudamientos, así GOROSPE OVIEDO y PÉREZ DE AYALA BECERRIL señalan: *“En primer lugar, pensamos que la cuantía debería adecuarse al coste que para la Hacienda Pública supone el no cumplimiento en plazo de sus obligaciones por los administrados, y no al importe*

⁹³⁴A lo que también alude el art. 161.4 LGT, cuando señala que el inicio del período ejecutivo determinará la exigencia de los intereses de demora.

⁹³⁵ SARTORIO ALBALAT, Susana, *Ley General Tributaria e Interés de Demora*, Marcial Pons, Madrid, 1999, pág. 162.

*de unos intereses de demora que si son excesivos –como ocurre actualmente- serán injustos siempre, con independencia de quien los pague.”*⁹³⁶

El cómputo del plazo utilizado para el cálculo de los intereses es el que transcurre entre el inicio del periodo ejecutivo hasta la fecha del pago, los supuestos en los que procede exigir interés de demora son:

- a) Finalizado el plazo establecido para el pago en período voluntario de una deuda resultante de una liquidación practicada por la Administración o del importe de una sanción, sin que el ingreso se hubiera efectuado. Salvo que el Ayuntamiento haga uso en su normativa municipal de la posibilidad que le asiste de no practicar liquidaciones cuando la cantidad resultante a ingresar no supere un determinado mínimo⁹³⁷.
- b) Cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada, o lo hubiera sido incorrectamente, salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 27 LGT, relativo a la presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo.
- c) Cuando se suspenda la ejecución del acto, salvo en el supuesto de recursos y reclamaciones contra sanciones ⁹³⁸. Recogiendo la LGT de 2.003 el pronunciamiento de la jurisprudencia sobre esta cuestión⁹³⁹, toda vez que las sanciones al encontrarse suspendidas no han adquirido firmeza, y no puede por lo tanto la Administración aludir a esta naturaleza indemnizatoria de los intereses, toda vez que no le era dado al Ayuntamiento disponer de esos importes.

⁹³⁶ GOROSPE OVIEDO, Juan Ignacio, PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel, “Cuestiones pendientes en los intereses de demora tras la Ley 1/1998, de derechos y garantías de los contribuyentes”, Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación núm.189, 1998, pág. 55.

⁹³⁷ Esta posibilidad se encuentra habilitada para los Ayuntamientos en el art. 72.5 RGR. Así, por ejemplo, y para la AEAT, la Orden EHA/4078/2005, por la que se desarrollan determinados artículos del RGR, señala en su art. 1 que no se practicará liquidación por intereses de demora del período ejecutivo, en el ámbito de competencias del Estado, cuando la cantidad resultante por este concepto sea inferior a 30 euros, no siendo aplicable esta instrucción cuando las liquidaciones se practiquen como consecuencia del cálculo de intereses generados por aplazamientos o fraccionamientos de pago.

⁹³⁸ Durante el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario, abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa

⁹³⁹ Entre otras, STS de 18 de septiembre de 2.001 (rec. núm. 5960/2000).

- d) Cuando se inicie el período ejecutivo, con la excepción ya comentada de que el recargo exigible sea el recargo ejecutivo o el de apremio reducido⁹⁴⁰, por satisfacerse la totalidad de la deuda en cualquier momento anterior a la finalización de los plazos señalados en el art. 62.5 LGT.
- e) Cuando el obligado tributario haya obtenido una devolución improcedente.

Por el contrario, no se exigirán intereses de demora cuando la Administración tributaria incumpla, por causa atribuible a la misma, los plazos fijados por ley para resolver los recursos, hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta, siempre que se haya acordado la suspensión del acto recurrido, o que el retraso se produzca al notificar la resolución de las solicitudes de compensación⁹⁴¹.

En los supuestos de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión de deudas garantizadas en su totalidad mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca, o mediante certificado de seguro de caución, el interés exigible será el interés legal del dinero. Y, aunque la Ley no alude expresamente a esta circunstancia, en los supuestos de compensación de oficio, toda vez que la deuda se encuentra garantizada con un crédito que obra en su poder y que sirve de garantía en metálico, debemos a proceder también a aplicar el interés legal del dinero, para que en la misma proporción y cuantía se practique la liquidación a la que tiene derecho el deudor y la Administración, y se proceda así también a su compensación.

Plantea el art. 10 del TRLRHL que, si así lo prevén las ordenanzas fiscales, no se exigirá interés de demora en los acuerdos de aplazamiento o fraccionamiento de pago que hubieran sido solicitados en período voluntario, siempre que se refieran a deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva, y que el pago total de éstas se produzca en el mismo ejercicio que el de su devengo⁹⁴². En relación con su cálculo debemos señalar

⁹⁴⁰ Art. 28.5 LGT y 72.2 RGR. La incompatibilidad de aplicar estos recargos conjuntamente al interés de demora se recoge en la STSJ de Canarias de 11 de noviembre de 2003 (rec. núm. 998/2000), FJ 3º.

⁹⁴¹ Art 26.4 LGT

⁹⁴² Esta particularidad ha sido recogida en muchas Ordenanzas Municipales en el apartado que regulan la gestión de los aplazamientos y fraccionamientos, así, y por poner un ejemplo, en la de los Ayuntamientos de Córdoba y Murcia.

que el interés de demora será el interés legal del dinero incrementado en un 25 por ciento, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente⁹⁴³.

Para las deudas no tributarias el interés de demora será el porcentaje marcado para el interés legal por la Ley de Presupuestos para cada año, o período, a los que se refiera el cálculo⁹⁴⁴.

El interés de demora se calculará sobre el importe no ingresado, excluido el recargo de apremio, y atendiendo a las siguientes reglas:

Primera: Si bien el RGR establece la norma general de calcular los intereses una vez realizado el pago, es habitual que la Administración tributaria prevea los mismos en el momento en que se entrega carta de pago al deudor para su ingreso (o en que se notifica la diligencia de embargo al pagador), haciendo uso de la excepción planteada en el punto b, del artículo 72.4 del RGR.

Segunda: En caso de ejecución de bienes embargados o de garantías, se practicará la liquidación de intereses de demora al aplicar el líquido obtenido a la cancelación de la deuda, si aquel fuese superior.

Tercera: Si se embarga dinero en efectivo, o en cuentas o créditos, podrán liquidarse y retenerse los intereses de demora en el momento del embargo si el importe disponible fuese superior a la deuda cuyo cobro se persigue.

⁹⁴³ La Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 mantiene el interés legal en el 3 por ciento, y el interés de demora en el 3,75 por ciento.

⁹⁴⁴Art. 17.2 LGP.

6.1.3. Costas del procedimiento.

El de las costas ha sido un tema en ocasiones, controvertido, por el afán recaudatorio de algunos Ayuntamientos de incluir en este concepto partidas que no se contemplaban en la Ley, y que intentaban repercutir sobre el administrado sin ninguna justificación legal, en cuanto se trataba de gastos que son ordinarios de la Administración⁹⁴⁵. En ningún caso, costes como sobres, salarios de los trabajadores, o la partida de gastos generales de la oficina de recaudación (alquileres, luz, etc..) pueden ser repercutidos sobre el deudor, pese a que estos gastos tengan una relación directa con el impago, toda vez que no pueden ser encuadrados entre los ajustados al punto f del art. 113.2., “*los demás gastos que exija y requiera la propia ejecución*”, que deben cumplir siempre la condición de tratarse de suplidos que el Ayuntamiento asume por actuaciones de terceros ajenos al expediente.

Así, podemos definir las costas como aquellos gastos necesarios para la sustanciación del expediente administrativo de apremio, y que tienen como característica intrínseca el hecho de que siempre se corresponden a trabajos realizados por terceros, que son inicialmente satisfechos por la Administración, pero que deben ser soportados por aquel que los origina, y que resultan, además, imprescindibles para el desarrollo del procedimiento. La advertencia de esta exacción se le ha realizado al deudor en la notificación de la providencia de apremio.

El artículo 113 RGR, al que hemos hecho alusión, enumera⁹⁴⁶ estas costas sin la pretensión de que tal relación tenga carácter de *numerus clausus*, toda vez que cierra la misma con una advertencia: así como los demás gastos que exija y requiera la propia

⁹⁴⁵Expresamente excluidos por el art. 113.3 del RGR

⁹⁴⁶Así, están comprendidos en el concepto de costas del procedimiento los siguientes gastos:

a) *Los honorarios de empresas o profesionales ajenos a la Administración que intervengan en valoraciones, deslindes y enajenación de los bienes embargados.*

b) *Los honorarios de los registradores y demás gastos que deban abonarse por las actuaciones en los registros públicos.*

c) *Los que deban abonarse por depósito y administración de los bienes embargados.*

d) *Los pagos realizados a acreedores, según se dispone en el artículo 77.2.*

e) *Los importes que el órgano de recaudación competente haya satisfecho como alquiler de negocio, en aquellos casos en que el derecho de cesión del contrato de arrendamiento del local de negocio haya sido embargado.*

f) *Los demás gastos que exija y requiera la propia ejecución.*

ejecución.

Existe cierta controversia sobre si los gastos de las notificaciones pueden ser repercutidas o no al deudor, parte de la doctrina⁹⁴⁷ considera no pueden repercutirse al deudor al tratarse de gastos ordinarios de la administración, mientras otra corriente, mayoritaria entre las distintas AAPP, y que encuentro más ajustada al espíritu de la Ley, manifiesta que estos gastos son necesarios para la ejecución⁹⁴⁸, y por lo tanto reclamables al deudor en concepto de costas. Entendiendo, eso sí, que sólo podrán reclamarse los ocasionados por aquellas notificaciones necesarias u obligatorias, y no las que en ocasiones se realizan (acumulación de deudas, requerimientos de pago, etc.) al objeto de recordar al obligado al pago de la existencia de la deuda⁹⁴⁹.

Si bien no se plantean dudas sobre que el pago de los honorarios de los registradores reviste el carácter de costas, qué servicios deben ser satisfechos, y, sobre todo, el momento del devengo de la factura es asunto de constante controversia, y que cada Ayuntamiento y Registro soluciona de manera distinta. Así, los primeros pretenden que la expedición de notas simples sobre propiedades de los deudores sea gratuita, en relación con el deber de información expuesto en artículos 93 y 94 de la LGT y 114.2 RGR, que señala que las actuaciones que consistan en facilitar información a los órganos de recaudación tendrán carácter obligatorio y gratuito; y, sobre el resto de actuaciones, que el pago de estas facturas se produzca una vez consumada la enajenación de los bienes o realizado el débito perseguido, tal y como establece el art. 114.2 RGR, los segundos, es decir los registradores, piden que los pagos sean satisfechos por los Ayuntamientos en el momento en que se presta al servicio, y distinguir, en el supuesto de las notas simples, la actuación profesional que éstos hacen como cualquier otro sujeto de derecho público

⁹⁴⁷ Contestación de fecha 30 de noviembre de 2015 de la Revista Haciendas Locales, a una consulta sobre este particular, donde señala como conclusión que: “Sobre la base de las consideraciones anteriores, debe concluirse que los gastos de correspondencia, en cualquiera de sus modalidades –correo ordinario, certificado, acuses de recibo... -son gastos ordinarios de los órganos de la Administración y, por tanto, no deben incluirse en las costas del procedimiento de apremio a efectos de exigir su pago o reintegro al apremiado.”

⁹⁴⁸ Encuadrándose por lo tanto entre los recogidos en el art. 113.2.f) RGR.

⁹⁴⁹ En apoyo de lo expuesto sobre esta cuestión de incluir los gastos de notificaciones como costas del procedimiento traigo a causa STS de 23 de diciembre de 2002 (rec. núm. 8971/1997), cuando en su FJ 3º analizando si tienen esta consideración las publicaciones realizadas en el BOP señala que: “Aunque en el apartado 2 de dicho artículo no menciona expresamente las tasas por publicación de edictos en los Boletines Oficiales de la Provincia de que se trate, la letra e) los comprende al incluir “los demás gastos que, imprescindible y concretamente, exija y requiera la propia ejecución”.

(anotaciones, notas simples...), de la que realizan en sus funciones inspectoras, en cuyo caso sí serían gratuitas⁹⁵⁰. Esta cuestión fue solucionada por los tribunales, por primera vez, en STSJ Andalucía de fecha 13 de septiembre de 2012 (rec. núm. 903/2012), donde en su FJ 3º, y de manera tajante, concluye: *“Estos preceptos no establecen distinción similar a la que proclama el Colegio, entendiendo la Sala, en consecuencia, que, tratándose de la expedición de notas simples a requerimiento de la Administración tributaria, no se devengan honorarios. No existe base legal alguna en que se apoye la resolución administrativa que se combate, basada en una interpretación libre e interesada de los preceptos transcritos. El matiz de que la solicitud se refiera a actos de inspección o mera información no encuentra apoyo normativo alguno.”*

No reviste polémica la cuantía de los trabajos facturados, por anotaciones de embargo o certificaciones de cargas, toda vez que las mismas se ajustan a tarifas oficiales, aunque sí el momento del pago, como hemos puesto de manifiesto.

Por su importancia, nueve por ciento de las cantidades recaudadas, es importante significar, a falta de una regulación concreta, o de interpretación jurisprudencial, las dudas que a mi entender plantea incluir el precio que la AEAT cobra a los Ayuntamientos, por la recaudación ejecutiva, como costas del procedimiento. Entiendo que ésta encomienda viene a ser un suplido de la actividad administrativa ordinaria que el Ayuntamiento debería realizar, y que, por interés, o por falta de medios, encarga a un tercero, sin que tal actuación sea obligatoria, o imprescindible para la sustanciación del procedimiento (salvo en el supuesto de ejecución de bienes fuera del término municipal)⁹⁵¹.

La propia ley discierne en que sí tendrán esta consideración aquellos gastos que tienen su origen en los trabajos de depósito y administración, y que serán facturados con arreglo a la tarifa que oficialmente esté establecida, o de acuerdo con la cuantía que se

⁹⁵⁰ Resolución de 19 de octubre de 2004 DGRN.

⁹⁵¹ Es posible encontrar opiniones contrarias a la manifestada, así Redacción del Consultor de los Ayuntamientos, en contestación a consulta realizada sobre este tema, de fecha 8 de mayo de 2019, justificando tal respuesta en:

- *Los importes que cobra la AEAT a los municipios son gastos que se originan durante el procedimiento de apremio.*
- *Se puede considerar también que son gastos que exige la ejecución, ya que, al tratarse de bienes situados fuera del término municipal, los ayuntamiento carecen de competencias para proceder a esta ejecución, y, por tanto, si quieren cobrar, están obligados a encomendárselo a la administración competente.*
- *Y, por otra parte, es claro que no se trata de un "gasto ordinario" de la propia administración para proceder al cobro de las deudas.*

haya estipulado en el contrato celebrado con la Administración. El pago de estos servicios se realizará una vez hayan sido prestados, previa conformidad del órgano de recaudación, y sin necesidad de esperar al pago de los débitos, o a la declaración del crédito como incobrable.

A estos efectos, el punto 3, del citado art. 114 RGR, detalla que tienen la consideración de gastos originados por depósitos de bienes embargados:

- a) La retribución a los depositarios, si la hubiera.
- b) Los de transporte, embalaje o acondicionamiento, almacenaje, mantenimiento, conservación, custodia y exhibición cuando no estén incluidos en la retribución que les corresponde como depositarios.
- c) Los originados por el desempeño de funciones de administración necesarios para la gestión de los bienes o negocios⁹⁵².

La asunción por los Ayuntamientos de aquellas costas que no han podido recuperarse en la tramitación del expediente administrativo de apremio responde a la necesidad, en palabras de RODRÍGUEZ ALONSO⁹⁵³: *“de salvaguardar los intereses de terceros que han efectuado gastos a requerimiento y por encargo de los órganos competentes en un procedimiento incoado por la Administración para cobrar las deudas de los obligados tributarios, por lo que la frustración parcial de esta finalidad les es ajena al haber prestado los servicios y cumplido sus obligaciones.”*

El art. 113.2.d) RGR clasifica como costas del procedimiento los pagos realizados a favor de los acreedores del deudor, realizados con la finalidad de mejorar la prelación del Ayuntamiento en el cobro, y tomar en ese caso la iniciativa del procedimiento de ejecución⁹⁵⁴.

⁹⁵² En los términos del art. 95 del RGR.

⁹⁵³ RODRÍGUEZ ALONSO, Bernardo, “Análisis del artículo 115 del RGR”, en APARICIO PÉREZ, Antonio (Coordinador), *Comentarios al Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, especial referencia a la Administración Local*, La Ley, Madrid, 2006. pág. 792.

⁹⁵⁴ Lo citado hay que tomarlo en su relación con lo dispuesto en el art. 77.2 RGR, donde: *“ Cuando sobre los bienes embargados por la Hacienda pública o sobre los que se hubieran constituido garantías a favor de esta existan derechos inscritos o anotados con anterioridad a favor de otros acreedores, podrá aquella subrogarse en dichos derechos mediante el abono a los acreedores del importe de sus créditos cuando estos sean sustancialmente inferiores al producto que previsiblemente pueda obtener la Hacienda pública de la enajenación de los bienes. Para ejercer esta subrogación, el órgano de recaudación que tramite el procedimiento de apremio formulará la correspondiente propuesta, que deberá ser autorizada por el órgano competente.*

Hay otro tipo de costas, que son aquellas que el Ayuntamiento debe exigir de terceros al objeto de resarcirse de los gastos judiciales producidos en la vía contencioso-administrativa, tras su expresa condena, sobre las que el art. 139.4 LJCA señala que para su cobro la Administración utilizará el procedimiento de apremio, si no son satisfechas en período voluntario de ingreso⁹⁵⁵.

Por ello, será al Ayuntamiento al que le corresponda solventar las solicitudes y recursos que, en tal procedimiento, y sobre el mismo, puedan producirse⁹⁵⁶. Cuestión distinta será la resolución de las impugnaciones que sobre las propias costas se pretenda, para cuya cuestión deberá plantearse un incidente de ejecución de sentencia, en los términos previstos en el art. 109 LJCA, ante el órgano judicial que impuso las costas⁹⁵⁷.

Para concluir con este apartado, y como ya hemos señalado, el artículo 116.3 del RGR establece que las costas serán el primero de los conceptos que se satisfagan con los importes obtenidos de la traba y enajenación de los bienes, siendo necesario justificar y detallar documentalmente dicha repercusión al contribuyente en el momento del pago y liquidación de estas⁹⁵⁸. Cuando estos gastos, con consideración de costas, afecten a varios

Las cantidades abonadas por ese concepto tendrán el carácter de costas del procedimiento, a cuyo pago se aplicarán con carácter preferente las cantidades que la Hacienda pública obtenga de la enajenación forzosa del bien embargado.”

⁹⁵⁵ Y no fijándose tal plazo ni en la LJCA ni en la LEC, lo que corresponde es que el Ayuntamiento notifique el pago debido concediéndole, al deudor, los plazos que para período voluntario de ingreso prevé el art. 65 de la LGT.

⁹⁵⁶ Así, y sobre una solicitud de compensación, el TS en Auto de 11 de marzo de 2010 (rec. núm. 4285/2006), señala que: “*tal y como ha mantenido esta Sala en Autos de 8 de septiembre de 2005 (rec. 3723/2002) y 13 de febrero de 2007 (rec. 8514/2002), entre otros, de tales preceptos se deduce que corresponde a la Administración la ejecución de los pronunciamientos de condena en costas impuestas a los particulares, cuando sea acreedora de las mismas, como es el caso de autos, y, por tanto, la parte recurrente deberá dirigirse a la misma para solicitar la compensación que ahora interesa, correspondiendo a la Administración, una vez verificada la concurrencia de los requisitos legales, decidir sobre la procedencia de la misma.*” Con la misma conclusión, y sobre fraccionamiento, Auto del TS de 26 de febrero de 2009 (rec. núm. 1496/2006), donde en FJ 2º: “*No corresponde, pues, a esta Sala, en el seno del procedimiento judicial en el que se ha devengado el crédito, acordar el fraccionamiento del pago que se nos solicita. Así lo hemos sostenido de modo reiterado, entre otros, en los autos 10 de marzo de 1997, de 10 de marzo de 1998, 28 de junio de 1999 y 18 de noviembre de 2006.*”

⁹⁵⁷ Este es el criterio seguido por el TSJ de Cataluña en Sentencia de 13 de septiembre de 2012 (rec. núm. 259/2011), donde: “*En consecuencia, sin perjuicio de que el ciudadano pueda alegar o, cuanto menos, poner en conocimiento de la Administración las circunstancias que estime oportunas (prescripción o compensación, por ejemplo) la decisión final, cuando de apremio de costas se trate, corresponde al órgano judicial. Y ello lleva a preguntarse a qué juez, si al que condenó en costas o a otro distinto que conozca de un eventual recurso independiente formulado contra alguno de los actos del apremio. Desde luego, la configuración del sistema de apremio parece descartar esta última posibilidad... En definitiva, el órgano judicial que impuso las costas es el que debe conocer de las incidencias que se deriven en relación con la exacción de aquéllas.*”

⁹⁵⁸ Tal y como pone de manifiesto la Resolución del TEAC de 27 de junio de 2019, que manifiesta como criterio que: “*Las cantidades consignadas en concepto de intereses de demora y costas en las diligencias*

obligados serán distribuidos en proporción directa a la deuda.

de embargo no precisan, en ese momento procesal, de notificación de las diligencias de embargo, de la especificación del detalle de su cálculo ni justificación documental alguna, que por el contrario, sí serán exigibles e impugnables una vez se cancele el total de la deuda de que se trate”.

6. 2. La insolvencia del crédito

Son fallidos aquellos obligados al pago cuya deuda no ha podido ser cobrada, una vez realizadas todas las actuaciones de información de bienes para su embargo y de ejecución de los mismos, mediante expediente administrativo de apremio.

Sobre lo señalado en el párrafo anterior, es necesario definir y delimitar el paradigma de actuaciones al que se refiere RGR, así el TEAC, en Resolución de 1 de marzo de 2006, señaló que: *“Lo que debe exigirse a la Administración es que acredite haber realizado las actuaciones a su alcance para investigar y realizar los bienes y derechos del deudor, documentando las oportunas actuaciones a su alcance para investigar y realizar los bienes y derechos del deudor, documentando las oportunas actuaciones llevadas a cabo en el procedimiento administrativo de apremio, tanto en orden a la investigación de bienes y derechos susceptibles de embargo, mediante el uso de los medios que a disposición de los órganos de recaudación pone el artículo 133 de la Ley General Tributaria, como en orden a la realización, en las mejores condiciones posibles y con arreglo al procedimiento establecido en el propio Reglamento General de Recaudación, de los bienes y derechos que hayan podido embargarse”*.

Como es lógico los trabajos de búsqueda de bienes, e intentos de traba de los mismos, deben reflejarse en el expediente, teniendo la Administración tributaria la obligación de intentar exhaustivamente la localización de bienes⁹⁵⁹, pero sin que el hecho de que alguno haya pasado desapercibido para la Recaudación Municipal permita la impugnación del procedimiento desarrollado, tal y como pone de manifiesto el TEAC, en Resolución de fecha de 9 de junio de 2010, que señala en el punto 2: *“Declarar que la procedencia y conformidad a derecho de la declaración de fallido no depende de que se hayan cumplido todos los actos del procedimiento ejecutivo de apremio respecto de todas*

⁹⁵⁹Así la Sentencia del TSJ de Madrid, de fecha 24 de abril de 1997 (rec. núm. 1477/1994) anula la declaración de fallido realizada, toda vez que: *“Del examen del contenido del expediente administrativo integrado en varios legajos debe concluirse que el procedimiento previsto para la calificación previa de crédito incobrable respecto de la deuda, tributaria de “Promociones MUCOVI, S.A.” correlativo a la previa declaración de fallido de dicho sujeto pasivo, se ha desarrollado de manera limitada y fragmentaria hasta el punto de que puede afirmarse que dicho procedimiento según los términos que establece el art. 164 del R.G.R. no se ha agotado.”*

las deudas derivadas del sujeto pasivo, sino de que responda a la ausencia real de bienes o derechos realizables del deudor conocidos por la Administración tributaria”, y correspondiendo la organización de esta labor, así como la valoración de si son o no realizables, únicamente a la recaudación municipal⁹⁶⁰.

La insolvencia puede referirse a la totalidad de la deuda o a una parte de esta⁹⁶¹. Esta declaración parcial posibilita que el Ayuntamiento pueda acudir a la declaración de responsabilidad subsidiaria, o invocar el instituto jurídico de la afección de bienes, sin necesidad de haber finalizado la ejecución de los bienes del deudor, y sin concluir, por lo tanto, el expediente de apremio⁹⁶², lo que le permitirá adelantarse a ese espacio temporal, en sus consecuencias, y agilizar el cobro.

La declaración de fallido es considerada como un acto de trámite interno, por lo que no resulta necesaria su notificación al deudor, tal y como establece el TEAC en Resolución de 1 de marzo de 2007, o el TSJ de Castilla - La Mancha de 2 de abril de 2012 (rec. núm. 620/2008), donde en su FJ 2º: *“...y en relación con la no notificación de la declaración de fallido la Sala tiene declarado que no es precisa su notificación ni a los administradores de la sociedad ni al declarado responsable, ya que se trata de un acto puramente interno”*.

Dispone el artículo 61.2 del RGR que una vez declarado fallido el deudor principal y los responsables solidarios, si los hubiera⁹⁶³, se procederá a dirigir la acción del cobro

⁹⁶⁰ En el mismo sentido, Resolución del TEAC de fecha 30 de mayo de 2018, donde se fija como criterio que: *“para la declaración de fallido del deudor principal, en relación con la posterior declaración de responsabilidad subsidiaria, le corresponde a la Administración Tributaria constatar si existen o no bienes y si los mismos son o no realizables de manera inmediata en el momento en que se lleva a cabo la investigación.”*

⁹⁶¹ Considerándose fallido por insolvencia parcial el deudor cuyo patrimonio embargable o realizable conocido tan solo alcance a cubrir una parte de la deuda, arts. 76.1 y 173.1 LGT, y 61 RGR.

⁹⁶² Como ejemplo frecuente, podemos citar la situación que se produce cuando parte de la deuda está garantizada por una anotación preventiva de embargo, que no cubre el resto de la deuda que se ha ido acumulando al expediente, y de la investigación de los bienes del deudor se observa la futura insolvencia de éste, una vez realizada la ejecución del bien anotado, sobre el resto de los créditos.

⁹⁶³ Con relación a la obligación o necesidad de que la Administración investigue sobre la existencia de responsables solidarios, el Tribunal Supremo, en sentencia de 7 de marzo de 2016 (rec. núm. 1300/2014), ha establecido, en su FJ 5, 2 A, que: *“No es posible forzar a la Administración a que declare responsables solidarios a quienes la Administración no encuentra o no considera como tales. Lo que sí puede hacer el responsable subsidiario, es impugnar su declaración de responsabilidad argumentando que cierto señor sería responsable solidario y no ha sido declarado previamente fallido. Pero para ello, el interesado tendrá que aportar el nombre del posible responsable solidario y datos suficientes para justificar al menos una apariencia de responsabilidad que permita fundamentar una acción de responsabilidad solidaria contra ciertas personas, esto es que no basta una mera acusación arbitraria y, menos aún, una mera afirmación sin señalar a nadie como posible responsable solidario ni aportar dato alguno que permite juzgar la*

hacia los responsables subsidiarios⁹⁶⁴, y si estos no existiesen, o fueran declarados también fallidos, se dictaría acto declarando el crédito perseguido como incobrable. Es así como el concepto de incobrable se aplica a los créditos y el de fallido a los obligados al pago.

Ante la inexistencia de precepto legal que obligue a tal actuación, y de lo señalado por el TEAC en Resolución de 1 de marzo de 2007⁹⁶⁵, podemos afirmar no existe necesidad de notificar al deudor la declaración de fallido, toda vez que éste es un trámite interno del procedimiento,

Resulta, pues, necesario distinguir, así, entre crédito incobrable e insolvencia, toda vez que la declaración del crédito como incobrable se enfoca en la deuda, y la insolvencia en el deudor, dándose el supuesto que declarado el deudor insolvente las deudas pueden

verosimilitud de tal señalamiento». Por lo tanto, si no existían responsables solidarios no era menester iniciar una "procedimiento de derivación hacia ellos de la responsabilidad", que debiera iniciarse durante el periodo voluntario de pago. La constante y recurrente afirmación apodíctica de que la Administración "describe" un supuesto de responsabilidad solidaria no es más que una afirmación de parte, todo lo legítima que se quiera, pero que no va acompañada del complemento fáctico y argumental preciso. No basta afirmar que los hechos determinan una situación de responsabilidad solidaria, sin indicar con precisión qué hechos son esos, por qué comportan tal responsabilidad solidaria y a quién le resultaría imputable. Porque la circunstancia de que se siguiera una causa penal por los mismos hechos, que concluyó sobreseída, o el dato de que Playa de las Teresitas, S.A., fuera sancionada como autora de una sanción muy grave no llevan de suyo que existieran responsables solidarios en el incumplimiento de la obligación tributaria. La equivalencia que realiza el recurrente entre la relevancia penal o la mayor gravedad administrativa de los hechos y responsabilidad solidaria no tiene fundamento alguno. Pueden producirse las más graves defraudaciones tributarias reprimibles penalmente sin existencia de responsables solidarios, con la intervención de sujetos que deban responder subsidiariamente. Tampoco las circunstancias de haberse pagado directamente a los socios el precio de la venta de los terrenos propiedad de la compañía, el cese de la actividad de ésta y la caducidad del mandato de los administradores traen automáticamente como ineluctable consecuencia, sin necesidad de más hechos y de la más mínima argumentación en Derecho, la existencia de responsables solidarios. Lleva razón la Sala de instancia cuando afirma que la Administración no estaba obligada a indagar si había responsables solidarios. Le compete exigir la deuda tributaria, solidaria o subsidiariamente, a las personas que determina la Ley, presumiéndose, salvo precepto legal en contrario, que la responsabilidad es subsidiaria. En esa tarea, queda constreñida, vía comprobación o inspección, a fijar la realidad que determina el nacimiento de la obligación tributaria y su cumplimiento, y, una vez delimitada ésta, a actuar en consecuencia. Si de la misma se deriva la existencia de responsables solidarios debe dirigirse en su caso contra ellos y, si sólo hay subsidiarios, hacer lo propio. Pero, una vez que ha realizado esa tarea de decantar la realidad, no está obligada a seguir indagando, salvo que se alegue y acredite, al menos indiciariamente, la existencia de otros responsables. Lo que no es el caso, en el que el recurrente se limita a afirmar que los hechos, tal y como son descritos, configuran un supuesto de responsabilidad solidaria, pero no indica, como le incumbía, por qué resulta así y quiénes serían tales responsables solidarios”.

⁹⁶⁴ La derivación de responsabilidad al responsable subsidiario exige siempre la declaración previa de fallido del deudor principal, y de los responsables solidarios, si los hubiere, en aplicación de lo dispuesto en el art. 41.5 LGT. Es el llamado “beneficio de excusión de bienes” que indica la obligación de finalizar el procedimiento de apremio para los demás responsables, antes de exigir el pago al responsable subsidiario.

⁹⁶⁵ Donde: “La notificación de dicha declaración de fallido al deudor principal o al posible deudor o responsable subsidiario no es una exigencia formal del procedimiento de recaudación, como requisito previo, pues sólo resulta exigible únicamente que se dicte y notifique al responsable subsidiario el correspondiente acuerdo de derivación de responsabilidad.”

ser satisfechas por otros responsables, o, por el contrario, que se declaren los créditos como incobrables teniendo el Ayuntamiento conocimiento de bienes del deudor⁹⁶⁶.

Los Ayuntamientos, atendiendo a su estructura organizativa, y en aras de cumplir los principios de eficacia, eficiencia y economía que han de regir sus actuaciones, deben regular cuales son las actuaciones concretas que deben realizarse al objeto de declarar un crédito como incobrable⁹⁶⁷. Es habitual que las actuaciones a justificar vayan aumentando en proporción directa a la cuantía de las deudas a las que dicha declaración afecta.

Una vez declarado un crédito como incobrable⁹⁶⁸ se procederá a la data del mismo por el concepto de baja provisional⁹⁶⁹ por insolvencia, que será vigilada durante el período que transcurra hasta su prescripción, así como las que se produzcan desde la declaración que serán dadas de baja por referencia a la misma⁹⁷⁰.

Vencido el plazo de prescripción la deuda quedará extinguida, según señala el artículo 76.2 de la LGT, sin que se observe la necesidad de dictar un nuevo acto administrativo, como sí ocurre en el supuesto de rehabilitación del crédito, al objeto puedan realizarse las actuaciones necesarias para llegar a su cobro, según dispone el artículo 63 del RGR.

Cuando el fallido se refiera a personas o entidades inscritas en el Registro Mercantil la Recaudación Municipal remitirá mandamiento al objeto se le notifique sobre cualquier actuación relativa a dichos deudores que se presente a inscripción.

Si las cantidades obtenidas de la enajenación de bienes del deudor no sirvieran

⁹⁶⁶ Bien porque ha decidido no adjudicarse esos bienes tras una subasta desierta, o porque no se ha procedido a su enajenación atendiendo a criterios de proporcionalidad, etc...

⁹⁶⁷ Y si bien no es criterio habitual publicar en la Ordenanza Municipal que regula la Gestión Tributaria y Recaudatoria del Ayuntamiento estos criterios, e instrumentalizarlo mediante Resolución del Concejal de Hacienda, o Decreto de Alcaldía, son varios los Ayuntamientos que si los publicitan, en aras de una mayor transparencia en la gestión municipal, así Ayuntamiento de Morgia (art. 14 de la Ordenanza), Alpedrete (art. 20), Granada (art. 125, posibilitando además a la Junta de Gobierno para el desarrollo e imposición de otros criterios), etc.

⁹⁶⁸ Como ya hemos adelantado, la declaración de fallido y la de crédito incobrable es un acto de trámite que no es necesario notificar al obligado al pago, así Sentencia del TS de fecha 18 de octubre de 2010 (rec. núm. 2733/2006), FJ 2º: *“Tratándose de la primera cuestión, se ha de recordar que la obligación legalmente establecida no alcanza a la notificación de la declaración de fallido del deudor principal, ciñéndose, exclusivamente, de acuerdo con el artículo 37.4 de la Ley General Tributaria de 1963, a la declaración de responsabilidad; no existe previsión normativa alguna que imponga notificar al responsable subsidiario aquella declaración de fallido.”*

⁹⁶⁹ La declaración de crédito incobrable no supone la extinción de la deuda, sólo la terminación del procedimiento y la baja provisional en cuentas del importe que corresponda.

⁹⁷⁰ Art. 62.4 RGR

para hacer frente a la totalidad de la deuda perseguida hay una serie de reglas a respetar. Así, como indicamos en el apartado anterior, las costas son preferentes, en cuanto a su atención, sobre cualquier otro concepto, y sólo cuando hayamos satisfecho el importe de éstas cubriremos el importe de aquellas deudas en los que concurre algún tipo de preferencia de las establecidas en la Ley General Tributaria, aplicando para finalizar la distribución del importe restante el criterio de la antigüedad de la deuda, recogido en el artículo 63.3 LGT.

La aparición de bienes del deudor con posterioridad a la declaración de fallido no anula la misma, ni las actuaciones derivadas de ésta, tal y como se encargó de explicar el TS en Sentencia de 24 de mayo de 2010 (rec. núm. 1889/2005), que en su FJ 2º dice: *“La realidad es que, cuando se pronunció el acto de derivación, la mercantil carecía de bienes y de créditos (o, al menos, se ignoraba su existencia) para hacer frente a sus compromisos con la Hacienda Pública. Aún de ser cierta la hipótesis en la que se mueve el Sr. Jesús Miguel, el desenlace no sería la incorrección de la decisión administrativa declarando fallida a dicha compañía, pues en aquel momento lo era, sino la constatación de una mutación patrimonial consistente en haber venido a mejor fortuna, circunstancia que podrá tener otras consecuencias, pero no la anulación de unos actos administrativos que, a la luz de la realidad del momento en el que fueron dictados y controlados en la vía judicial, se revelan plenamente ajustados a derecho”*. Procede en este supuesto la rehabilitación del crédito y la reanudación del procedimiento si se hubiera declarado el mismo incobrable, y no hubiera prescrito.

Es importante dedicar esfuerzos a realizar y aprobar estos expedientes de créditos incobrables, toda vez que es la única manera de mantener un pendiente manejable, y que proporcione información fiable a la intervención municipal sobre el estado real de la situación económica del Ayuntamiento. Así, VALENZUELA VILLARRUBIA⁹⁷¹ señala que: *“Los efectos contables y presupuestarios de la declaración total o parcial del crédito incobrable son tan importantes como los efectos recaudatorios. Se cancelan contablemente deudas y se minoran los derechos presupuestarios pendientes de cobro que desde el punto de vista recaudatorio resultaban de imposible realización. De este*

⁹⁷¹ VALENZUELA VILLARRUBIA, Miguel Ángel, “Aproximación a la declaración de fallido y a la baja provisional por insolvencia”, *El Consultor de los Ayuntamientos* núm. III, Sección Crónica, octubre 2018, pág. 88.

modo, se deputan saldos en contabilidad que no reflejaban fielmente el importe de los deudores presupuestarios.”

No hacerlo así supone dedicar esfuerzos y recursos a créditos que, desde el mismo momento de su nacimiento, se sabe que no se van a poder recaudar, y que deberían haber sido dados de baja por referencia⁹⁷², adoptando incluso medidas para retirar los mismos de las listas cobratorias (típico supuesto de vehículos que no desaparecen nunca del padrón, y que generan reiterativas notificaciones, infructuosas, con el esfuerzo y coste que ello supone para la recaudación municipal).

La baja provisional por insolvencia no es óbice para que, si antes de que transcurra el período de tiempo necesario para la prescripción de estos valores⁹⁷³, sobreviniera la solvencia del deudor⁹⁷⁴, se dicte acto administrativo declarando la rehabilitación del crédito (normalmente por Resolución de Alcaldía), reiniciándose el expediente en la misma situación procesal en el que se encontrara en el momento de su data provisional⁹⁷⁵.

Así mismo, y tal y como se desprende del art. 61.1 RGR, la declaración de un crédito como incobrable supone únicamente que estas deudas no pueden recaudarse mediante un expediente administrativo de apremio, lo que no significa que no se pueden intentar otro tipo de actuaciones⁹⁷⁶.

⁹⁷² El art. 62.4 RGR señala que las deudas cuyo titular sea fallido, liquidadas con posterioridad, se considerarán vencidas y podrán ser dadas de baja por referencia a dicha declaración de fallido, si no existen otros obligados al pago, se busca con esta medida no dilapidar medios materiales y humanos en la sustanciación de un expediente condenado al fracaso recaudatorio.

⁹⁷³ En los plazos y con las interrupciones señalados en los art. 66, 67 y LGT.

⁹⁷⁴ Correspondiendo a la Oficina de Recaudación la vigilancia de esta situación.

⁹⁷⁵ A diferencia de lo que marcaba el anterior RGR de 1990, que en su art. 168.2 establecía la necesidad de practicar nuevas liquidaciones.

⁹⁷⁶ Mediante acción civil o penal, como por ejemplo en un alzamiento de bienes, o de nulidad en un fraude de acreedores, o invocando la figura del concurso, como hemos visto en el apartado dedicado al mismo.

6.3. Otras formas de finalización del procedimiento

6.3.1. La prescripción

En lo que interesa al Derecho tributario la prescripción es una figura jurídica en virtud de la cual, y como producto del silencio o inactividad de las partes⁹⁷⁷ en un determinado plazo, se malogran determinados derechos; en el caso que nos ocupa, el que tiene el Ayuntamiento para el cobro de sus deudas.

En la prescripción se contrapesa el principio de justicia⁹⁷⁸, con el principio de seguridad jurídica, de conformidad con el cual los derechos tienen que ejercitarse diligentemente con el fin de limitar situaciones de indefinición de las obligaciones y derechos de los sujetos a largo plazo.

Señala el art. 66 LGT que prescribirá a los cuatro años⁹⁷⁹ el derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y las de las practicadas en régimen de autoliquidación.

⁹⁷⁷ Y aquí se encuentra el elemento diferenciador con la caducidad: la prescripción no trata del mero transcurso del tiempo, como ha señalado el TS en Sentencia de 10 de julio de 1999 (rec. núm. 3718/1995), donde en su FJ 3º señala: “Indudablemente, las figuras jurídicas de la “prescripción” y la “caducidad” son totalmente diferentes, como lo son, también, los efectos y consecuencias a derivar de una y otra, en especial, respecto al transcurso del tiempo”. A ésta, añade HERRERA MOLINA que: “La prescripción determina la extinción de la obligación tributaria (art. 69.3 LGT), mientras que la caducidad supone la terminación de ciertos procedimientos tributarios o la imposibilidad de iniciarlos (arts. 100.1 y 66 bis.2 LGT).... Los plazos de prescripción son susceptibles de interrumpirse como consecuencia de la actividad de las partes (en cuyo caso su cómputo vuelve a reiniciarse desde el principio ex art. 68 LGT) mientras que los plazos de caducidad solo pueden suspenderse (pueden dejar de correr durante un plazo determinado, ex art. 104.2 in fine LGT)”. HERRERA MOLINA, Pedro M., et al., Manual de procedimientos tributarios, Dykinson SL, Madrid, 2020. Págs. 47 y 48.

⁹⁷⁸ Según el cual el titular de un derecho debe de poder ejercerlo.

LGT⁹⁷⁹ El plazo de la prescripción se recortó *por mor* de la Ley 1/1998, de 26 de febrero de Derecho y Garantías de los contribuyentes de cinco a cuatro años, reduciendo un plazo que ya era, en comparación con otros que rigen en derecho exiguo, así AGUDO GAVILAN: “En cualquier caso, consideramos que la fijación de un plazo de prescripción tan corto como el actual es incoherente con la importancia y expectativas que la Constitución deposita en el sistema tributario y resulta además lesivo para el interés general y para el del resto de contribuyentes que, habiendo cumplido sus obligaciones tributarias, se ven

Sobre el cómputo de los plazos de prescripción se preocupan los arts. 67 y 68 de la propia Ley, muy extensos y de contenido minucioso; regulándose fundamentalmente tres cuestiones:

- a) El inicio del cómputo del plazo de prescripción.
- b) Las actuaciones de la Administración o de los obligados tributarios que interrumpen el plazo de prescripción.
- c) Las consecuencias de dicha interrupción.

El inicio del plazo de prescripción, en la parte recaudatoria que nos ocupa, se produce con carácter general⁹⁸⁰ al día siguiente del vencimiento del plazo de ingreso o de la fecha de la solicitud, en el caso de devoluciones⁹⁸¹, computándose de fecha a fecha⁹⁸².

En cuanto a la interrupción de los plazos de prescripción, se puede decir que las actuaciones que interrumpen la prescripción son aquellas practicadas por la

*expuestos a sufrir una mayor presión fiscal o una reducción, cuantitativa o cualitativa, en las prestaciones públicas. Un plazo que es causa de frustración y sentimiento de trato desigual en el ciudadano cumplidor que simplemente, a través de las noticias facilitadas por los medios y sin necesidad de acudir a las bases de jurisprudencia, puede comprobar cómo la capacidad económica va asociada con harta frecuencia a la capacidad para eludir la responsabilidad tributaria, incluso penal, mediante el instituto de la prescripción.” AGUDO GAVILÁN, Manuel, “Reflexiones sobre la prescripción tributaria”. Nueva Fiscalidad núm. 2, VLEX, marzo 2012, pág.108. Sin embargo, otros como CALVO ORTEGA se manifiestan claramente a favor de la reducción producida, toda vez que esta reducción viene a compensar las prerrogativas de las que goza la Administración para el cobro y que dicha reducción beneficia el cumplimiento del principio de seguridad jurídica. CALVO ORTEGA, Rafael, *Curso de derecho financiero: derecho tributario (parte general)*. Thomson Civitas, Pamplona, 2009, pág. 254.*

⁹⁸⁰ Pudiendo señalarse dos excepciones: 1ª Para los responsables solidarios a los que se refiere el art. 42.2 LGT, donde se iniciaría el cómputo con el ilícito por el que se les deriva la responsabilidad (ser causantes o colaborar en la ocultación de bienes, incumplir órdenes de embargo, etc.) 2ª Para los responsables solidarios donde el plazo de prescripción marca su inicio con la notificación de la última actuación interruptiva realizada sobre el deudor principal, o en los deudores solidarios.

⁹⁸¹ Para el responsable solidario el plazo de prescripción se inicia con la finalización del período voluntario dado al deudor principal, computándose para el subsidiario desde la última notificación practicada con conocimiento del deudor principal o de los responsables solidarios, lo que ha sido criticado por la doctrina, por lo que supone de incoherencia sea mayor la segunda que la primera. En este sentido VILLARROEL BUXADÓS, Amelia, “LA terminación del procedimiento de apremio”, en SERRANO ANTÓN, Fernando, *Recaudación Ejecutiva y Hacienda Local*, Civitas Aranzadi, Pamplona, 2008, pág. 287.

⁹⁸² Siguiendo la regla tradicional del *dies a quo no computatur in termino*.

Administración⁹⁸³, o por el propio obligado, con conocimiento formal del destinatario⁹⁸⁴, tendentes al reconocimiento o al ejercicio del derecho, o al reconocimiento o cumplimiento de la obligación. Interrumpen, así, el cómputo de los plazos de prescripción la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichas reclamaciones o recursos, y determinadas actuaciones ante los Tribunales de Justicia o realizadas por éstos. También puede tener efectos interruptivos el ejercicio de acciones realizadas por un tercero, como ocurre en el caso de la declaración del concurso de acreedores. A estos efectos, y siendo la deuda única, aunque se fraccione, los pagos realizados en un fraccionamiento interrumpen la prescripción también para las fracciones no abonadas⁹⁸⁵.

Sobre la posibilidad de que un acto inválido sirva, o no, para interrumpir la prescripción no existe respuesta unánime de la doctrina, así parte defiende que solamente los actos válidos producen estos efectos, pues los inválidos no producen efecto jurídico ninguno, por lo que dicha cuestión ha sido trasladada a los tribunales, con idénticos resultados y controversia. De manera que, y entraremos sólo a citar la más recientes⁹⁸⁶, la STS de 9 de abril de 2015 (rec. núm. 1886/2013) señalaba en su FJ 6º que: *“La anulación de una liquidación tributaria no lleva consigo la desaparición del efecto interruptivo de la prescripción, ya que si constituye tal acto administrativo una acción "con conocimiento*

⁹⁸³ Señalando la jurisprudencia que tales actuaciones deben suponer un avance en el procedimiento, no sirviendo a este objeto de interrumpir la prescripción de la deuda, aquellas reiterativas de otras realizadas con anterioridad que lo único que buscan es evitar precisamente tal prescripción, calificando el TS tal proceder de “artificios” generados en base al mal uso que la AAPP hace de sus prerrogativas, así, STS de 22 de enero de 2000 (rec. núm. 2050/1995), donde: *“ha de señalarse que la jurisprudencia de esta Sala tiene reiteradamente declarado que solo tienen eficacia interruptiva los actos jurídicamente válidos y notificados al sujeto pasivo que estén tendencialmente ordenados a iniciar o proseguir los respectivos procedimientos, y siempre, claro está, que no respondan meramente a la finalidad dilatoria de interrumpir la prescripción, sino que efectivamente contribuyan a la liquidación, recaudación o imposición de sanciones, según los casos”*, en el mismo sentido STS 13 de noviembre de 2008 (rec. núm. 5442/2004), FJ 6º. La utilización de estas publicaciones máximas realizadas por los Ayuntamientos al objeto de interrumpir la prescripción de su derecho a cobrar la deuda perseguida se ve ahora dificultada por el hecho de que la denuncia de estas publicaciones inútiles y sin fundamento legal suponen una infracción del RGPD (UE) y de la Ley Orgánica 3/2018, toda vez que se utilizan los datos personales del deudor sin su consentimiento, y sin que exista una obligación legal que ampare tal difusión. Así, procedimiento de la AEPD núm. AP/00045/2014, donde se establece que el Ayuntamiento de Alcalá de Guadaíra infringió, con esta actuación, lo dispuesto en materia de protección de datos en la legislación citada, calificando tal falta como grave.

⁹⁸⁴ A estos efectos, la fecha que rige es aquella en la que recibe la notificación, no en la que se dicta el acto, STS de 10 de abril de 1989 (S. núm. 2407/1989).

⁹⁸⁵ Resolución del TEAC de 7 de abril de 2005.

⁹⁸⁶ Esta STS reproduce literalmente párrafos ya contenidos en la Resolución del TEAC de 26 de mayo de 1.993.

formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado", producirá la interrupción de la prescripción, según el artículo 66 de la Ley General Tributaria, con independencia de que dicha acción administrativa sea sustituida por otra en el devenir del procedimiento de gestión del tributo".

A sensu contrario, acudimos al voto particular formulado por el Magistrado Emilio Frías Ponce⁹⁸⁷ a la STS de 26 de marzo de 2012 (rec. núm. 5827/2009), donde reproducimos el fundamento 2º por su interés: "Ante el silencio normativo sobre los efectos que comporta la anulación de un acto administrativo, bien por la existencia de un vicio de nulidad de pleno derecho o de anulabilidad, resulta irrelevante, el grado de invalidez del acto, a efectos de la interrupción de la prescripción, pues en ambos casos estamos ante actos inválidos, que no pueden producir efecto alguno. Es cierto que al regular la Ley General Tributaria los supuestos de interrupción de la prescripción exigen que las actuaciones administrativas sean conducentes a las finalidades que describe de liquidar, comprobar o recaudar el tributo, y que una actuación administrativa tendente a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, aún incorrecta, denota la intención de la Administración de no abandonar su derecho a liquidar.

Sin embargo, hay que entender que no basta cualquier actuación, sino la conducente a la liquidación de tributo, y que ésta sea válida para que pueda tener virtualidad interruptiva de la prescripción, lo que no ocurre tanto cuando el acto sea declarado nulo como cuando es anulado. Si se parte de que la prescripción no se interrumpe cuando impugnado un acto se declara nulo de pleno derecho, hay que admitir también los efectos <<ex tunc>> cuando es anulado, en base al principio de sujeción de la actuación administrativa al imperio de la ley. Lo que diferencia al acto nulo del meramente anulable es que este último mantiene su eficacia si el interesado no reacciona frente al mismo, pero si se impugna y el recurso es estimado el acto anulatorio priva de todo efecto al acto anulado, por lo que no puede interrumpir la prescripción ni el acto nulo ni el anulable, ni por supuesto los recursos ni las resoluciones de tales recursos, pues aquéllos no son sino un medio de reacción contra el acto administrativo, y éstas son la consecuencia lógica de tales recursos. Un acto administrativo nunca puede ser eficaz si no es válido, y aunque inicialmente al dictarse goza de la presunción de legalidad ésta

⁹⁸⁷ Al que se adhiere el magistrado Juan Gonzalo Martínez Mico.

se destruye si el recurso es estimado. Sostener lo contrario supondría proteger al responsable del vicio de que adolece el acto, con perjuicio del interesado que, al defender sus intereses, ha visto confirmado, que la actuación administrativa no fue correcta.”

Sin decantarnos por ninguna de las posturas expuestas, sí hemos de señalar, tal y como denuncia en sus conclusiones a esta controversia SESMA SÁNCHEZ⁹⁸⁸ cierta incoherencia en la defensa de la postura que hasta ahora ha venido defendiendo el Tribunal Supremo, y que postula que una liquidación anulada no puede devengar intereses, al haber sido expulsada del ordenamiento y, sin embargo, sí tiene eficacia a la hora de interrumpir la prescripción.

Como es lógico plantear, producida la interrupción se inicia de nuevo el cómputo del plazo de prescripción⁹⁸⁹.

Hay que señalar que la prescripción ganada aprovecha por igual a todos los obligados, y deberá ser aplicada por la Administración de oficio⁹⁹⁰, incluso en el supuesto

⁹⁸⁸ SESMA SANCHEZ, Begoña, “La interrupción de la prescripción tributaria por liquidaciones nulas o anulables: una jurisprudencia contradictoria”, *Revista Aranzadi Quincenal Fiscal* núm. 5, 2017.

⁹⁸⁹ Salvo los supuestos contemplados en el punto 7, del citado art. 68 LGT, donde: “*Cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la interposición del recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa, por el ejercicio de acciones civiles o penales, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal o por la recepción de una comunicación judicial de paralización del procedimiento, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución firme que ponga fin al proceso judicial o que levante la paralización, o cuando se reciba la notificación del Ministerio Fiscal devolviendo el expediente.*”

Cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la declaración de concurso del deudor, el cómputo se iniciará de nuevo cuando adquiera firmeza la resolución judicial de conclusión del concurso. Si se hubiere aprobado un convenio, el plazo de prescripción se iniciará de nuevo en el momento de su aprobación para las deudas tributarias no sometidas al mismo. Respecto de las deudas tributarias sometidas al convenio concursal, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando aquéllas resulten exigibles al deudor.

Lo dispuesto en este apartado no será aplicable al plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria para exigir el pago cuando no se hubiera acordado la suspensión en vía contencioso-administrativa.”

⁹⁹⁰ Lo que la diferencia de la prescripción aplicable en vía civil donde debe ser invocada por parte, y es renunciable, así STS 14 de febrero de 1997 (rec. núm. 11198/1991), donde en su FJ 5º señala: “*difieren la prescripción tributaria y la prescripción civil. Así como no es admisible que un contribuyente pueda dirigirse a la Administración Tributaria ofreciendo pagar un impuesto por cuantía superior a la que se desprende de la normativa vigente, porque la obligación tributaria nace «ex lege», y por tanto, no hay posibilidad de admitir obligaciones tributarias nacidas «ex contractu» o «ex voluntatis», tampoco es admisible que producida la prescripción, es decir, la extinción de la obligación tributaria, también como consecuencia «ex lege», pueda el contribuyente renunciar a la prescripción ganada, por ello el artículo 67 de la Ley General Tributaria dispone con toda lógica que «la prescripción se aplicará de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo», o sea lo contrario de la regulación civil que contempla la prescripción como una excepción al cumplimiento de la obligación, renunciable expresa o tácitamente.*

En el ámbito tributario, el artículo 67 de la Ley General Tributaria, correctamente interpretado, obliga a afirmar que no cabe la renuncia de los sujetos pasivos a la prescripción ganada”.

de que se hubiera pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario. En lo relativo a sus efectos, el art. 70 LGT establece que las obligaciones formales vinculadas a otras obligaciones tributarias del propio obligado sólo podrán exigirse mientras no haya expirado el plazo de prescripción del derecho para determinar estas últimas.

6.3.2. La compensación

Señalan los artículo 14 de la LGP y 71 de la LGT que las deudas contraídas con una Administración Pública, tanto en período voluntario de ingreso como en período ejecutivo, podrán extinguirse por créditos que el deudor mantenga con esa Administración, para lo que será necesario un acto administrativo⁹⁹¹, recogiendo así lo dispuesto con carácter general en el art. 1195 del Código Civil donde se dice que la compensación tendrá lugar cuando dos personas por derecho propio sean recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra.

En el ámbito de la Administración Local se plantea, en ocasiones, la posibilidad de que un deudor solicite compensación sobre créditos de un tercero⁹⁹², bajo la figura de la cesión de estos. De lo expuesto en los arts. 56.1 y 58.1 RGR parece que el deudor debe ser acreedor como consecuencia de sus propias relaciones jurídicas con el Ayuntamiento, no siendo posible aspirar a dicha compensación cuando los créditos le han sido transmitidos por un tercero⁹⁹³.

El expediente de compensación puede iniciarse de oficio o a instancia del interesado. Si la deuda se encuentra en período ejecutivo⁹⁹⁴ la Administración deberá proceder a su compensación de oficio⁹⁹⁵. A efectos del cálculo de los importes a compensar, dispone en artículo 73.3 de la LGT que la extinción de la deuda tributaria se producirá en el momento del inicio del período ejecutivo, o cuando se cumplan los

⁹⁹¹ Art. 55 RGR

⁹⁹² Casi siempre una mercantil de su propiedad.

⁹⁹³ Así, STS de 12 de diciembre de 2010 (rec. núm. 60/2009), que en su FJ 1º dice: “*La reciprocidad en el ámbito civil impone que las deudas lo sean por derecho propio. La reciprocidad exige, según precisan los artículos 1195 y 1196 del Código civil, que los dos sujetos sean deudores y acreedores el uno del otro por derecho propio, es decir, que sean propiamente titulares del crédito, sin que sea suficiente que tengan encomendada su gestión o la representación de su verdadero titular. Tal concepción de la reciprocidad debe extenderse al ámbito de la compensación tributaria, (ex artículo 9 de la Ley General Tributaria).*”

⁹⁹⁴ No siendo necesario para la realización de esta el que se haya dictado la providencia de apremio, tal y como se desprende del literal del art. 57.1 RGR y como pone de manifiesto el TEAC en Resolución de 30 de octubre de 2014.

⁹⁹⁵ Obsérvese lo imperativo de la redacción de este art. 73.1 LGT, esta obligatoriedad es significativa en relación con el cálculo de la deuda, toda vez que, si el crédito ya existe en el momento en que la deuda inicia el período ejecutivo, tiene que ser este recargo del cinco por ciento la única cantidad por este concepto exigible al deudor. Y el hecho de no percibir esta situación el Ayuntamiento, por ejemplo, hasta el momento en que se pretende el pago del crédito, no puede perjudicar al contribuyente con la imposición del recargo de apremio reducido o del ordinario. En este sentido SSTSJ de Madrid de 17 de octubre de 2007 (rec. núm. 349/2004).

requisitos exigidos para las deudas y los créditos (es decir en el momento en que concurren ambas figuras⁹⁹⁶), si este momento fuera posterior, señalando el acuerdo de compensación dicha extinción.

El TC en Sentencia 331/2006 señala que la compensación no tiene naturaleza sancionadora, y podemos añadir que tampoco es un acto de ejecución del patrimonio del deudor, sino un acto declarativo, aspecto importante a la hora de abordar la imputación de pagos, toda vez que en este supuesto debemos acudir al precepto de aplicar las cantidades obtenidas de la compensación a la deuda más antigua, en período ejecutivo, se encuentre o no apremiada, e incluso aunque ésta se encuentre garantizada, y haya otras posteriores que no lo estén⁹⁹⁷.

Los requisitos de la solicitud de compensación se contienen en el artículo 56 del RGR, estableciéndose entre los mismos la identificación de la deuda, la del deudor y la del crédito, y señalando, en su punto 4, que cuando la instancia se presente en período ejecutivo el órgano de Recaudación podrá suspender las actuaciones de embargo hasta la resolución de ésta, suponiendo, la denegación de la solicitud, el inicio del procedimiento de apremio, si no se había iniciado con anterioridad a la misma.

La resolución deberá notificarse en el plazo de seis meses, transcurrido el cual los interesados podrán considerar desestimada la solicitud, a los efectos de interponer el recurso correspondiente.

Adoptado el acuerdo de compensación se declararán extinguidos deuda y crédito en la cantidad que concurren, exigiéndose del obligado al pago la deuda pendiente, o disponiendo el pago del crédito sobrante. Este acto administrativo deberá ser notificado

⁹⁹⁶Conviene destacar, en relación al momento en el cual el crédito ha de estar reconocido, la regla general de que tenga que encontrarse en esta situación en el momento de la solicitud, si bien el TEAC ha establecido la posibilidad de omitir dicho requisito de la solicitud, si en el momento de la aprobación ya estuviera el crédito reconocido, manifestando tal posibilidad en Resolución de 5 de junio de 2003, donde: “*no obstante si cuando la Administración dicta su acuerdo hubiera pasado ya el plazo establecido en su día para adoptarlo, o el previsto en la Ley para tener reconocido el crédito del contribuyente debiéndose proceder a su pago, no parece lógico, ni acorde con el principio constitucional de eficacia (art. 103 de la Constitución) y los legales de eficiencia y servicio a los ciudadanos (art. 3 de la Ley 30/1992, sobre Procedimiento Administrativo Común), que se dicte un acto denegatorio de una compensación para la que en el momento de resolver se daban ya todos los requisitos legales; o si no se daba, era por un retraso imputable a la Administración, que en tal caso debería resolver sin más demora lo procedente sobre el crédito y, acto seguido, sobre la compensación instada*”.

⁹⁹⁷ Resolución del TEAC de 23 de marzo de 2017.

al interesado, con expresión de los recursos que procedan, teniendo dicho documento carácter liberatorio para el deudor y sirviendo como justificante del pago realizado⁹⁹⁸.

El mismo procedimiento deberemos seguir cuando el acreedor a la Hacienda Municipal sea otra Administración Pública, de conformidad con lo señalado en el artículo 57 RGR. Pero destacando que cuando el Ayuntamiento funcione como entidad colaboradora de otra Administración (Estado, CCAA, Diputación) en materia de subvenciones, estos fondos no se considerarán integrantes de su patrimonio, resultando imposible, por lo tanto, la compensación.

Sobre la cuestión de si resulta embargable una fianza presentada (en metálico) por el deudor en el Ayuntamiento a cualquier otro objeto, debemos de señalar que, en principio, y como fianza que es, su responsabilidad se limita al destino al que fue depositada. Si bien, una vez decretada su devolución por el órgano competente este dinero es una obligación que el Ayuntamiento adquiere, observándose entonces la condición de deudor y acreedor necesarias para la compensación⁹⁹⁹.

Por último, y en relación con la posibilidad de compensación entre el crédito reconocido a una mercantil en concurso de acreedores con deuda que mantenga con el Ayuntamiento, recordar que los créditos contra la masa no forman parte de la masa pasiva, y por ello no le alcanzan los efectos que respecto de los créditos concursales genera la declaración del concurso, entre el que se destaca la prohibición de compensar del art. 48 LC¹⁰⁰⁰.

⁹⁹⁸ Por lo que el acuerdo debe contener los requisitos exigidos en el artículo 41 RGR.

⁹⁹⁹ En apoyo de esta línea argumentativa, hay que destacar que el art. 65.3. del Real Decreto 1098/2001, de 12 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, señala: *“La Caja General de Depósitos o sus sucursales u órgano ante el que se encuentren constituidas se abstendrán de devolver las garantías en metálico o en valores, aun cuando resultase procedente por inexistencia de responsabilidades derivadas del contrato, cuando haya mediado providencia de embargo dictada por órgano jurisdiccional o administrativo competente.”*

¹⁰⁰⁰ En este sentido STS de 17 de julio de 2.019 (rec. núm. 713/2016).

6.3.3. La deducción sobre transferencias

Situación contemplada en el art. 60 del RGR¹⁰⁰¹, donde se señala la posibilidad de que el Estado deduzca de las transferencias que debe realizar a los Ayuntamientos las cantidades que éste le adeude, con los requisitos ya comentados en otros apartados de que la deuda debe ser vencida, líquida y exigible, a lo que sumaremos la constatación de que no puede ser satisfecha mediante compensación, y la notificación de un procedimiento de deducción en el que se advertirá de las cantidades que se retendrán con cargo a cada transferencia.

La Ley regula la figura de la deducción de forma independiente a la de la compensación, toda vez que la primera solo es posible cuando sea el Estado sujeto activo de la relación.

El órgano de recaudación concederá trámite de audiencia a la Entidad deudora, tras el cual se dictará el acuerdo que proceda, y que será notificado a la entidad acreedora y al ente deudor.

El propio TRLRHL contempla en su art. 134.5 el supuesto de deducción sobre transferencias para el cobro de los recargos provinciales en el Impuesto sobre Actividades Económicas, así: *“El Estado, a instancia de las Administraciones públicas acreedoras, podrá retener con cargo a la participación de los municipios en los tributos del Estado las cantidades necesarias para satisfacer las deudas firmes que éstos hubieran contraído con las diputaciones provinciales, cabildos y consejos insulares, comunidades autónomas uniprovinciales por cuenta del recargo provincial del Impuesto sobre Actividades Económicas, cuando su recaudación no se haya entregado en la forma prevista reglamentariamente.*

¹⁰⁰¹ Los antecedentes de esta norma se encuentran en la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, así, en la Disposición adicional vigésima sexta reguló el procedimiento para la deducción de deudas de los Entes públicos, siempre y cuando su actividad no se rija por el ordenamiento jurídico privado.

A estos efectos, se entenderá que la deuda es firme cuando conste certificación acreditativa de su cuantía expedida por el Interventor local correspondiente a petición de parte interesada.

Los importes retenidos serán entregados por el Estado a la Administración Pública respectiva dentro del mes siguiente a aquel en que se hubieren verificado las retenciones.

Dichos importes no podrán, en su conjunto, y como máximo, exceder del porcentaje que cada año se establece en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado para las compensaciones de las deudas de los municipios.”

Como particularidad de este procedimiento debemos señalar que las deudas satisfechas mediante un procedimiento de deducción se sustantivarán aplicándolas el interés legal, en vez del de demora, como consecuencia de lo previsto en la disposición adicional vigésima sexta de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

6.3.4. La condonación

La condonación es otra figura que origina la extinción de la deuda tributaria, entendiéndola como la acción mediante la cual el acreedor renuncia a su derecho de cobro, liberando al deudor de su obligación de pago.

Señala el art. 75 LGT, para las de esta naturaleza, que las deudas sólo podrán condonarse a través de una ley, en la cuantía y con los requisitos que en ella se determinen.

En la actualidad el procedimiento de condonación, en materia tributaria, está regulado para supuestos muy concretos:

- Cuando se acepta una quita en las deudas de un deudor inmerso en un procedimiento concursal, art. 164.4 LGT.
- Cuando se renuncia al cobro del 50% o del 30% de las sanciones impuestas por los órganos de inspección tributaria al firmar las actas de Inspección con acuerdo o de conformidad,
- Igualmente, en los casos de actas de conformidad en procedimientos de comprobación limitada o de verificación de datos.
- Condonación de deudas tributarias que, por su pequeña cuantía, se considera no cubren los costes derivados de su exacción, previa disposición normativa que regule estas cantidades (Ordenanza Municipal en caso de los Ayuntamientos).
- Alquileres municipales, en la situación de pandemia originada por la Covid-19¹⁰⁰².

Para concluir, mencionaremos otras formas de extinción no contempladas en el RGR, como son la de las sanciones por fallecimiento de las personas físicas¹⁰⁰³, y las previstas en el artículo 1.156 del Código Civil, esto es la pérdida de la cosa debida, la confusión de los derechos de acreedor y deudor, y la novación.

¹⁰⁰² Así el Ayuntamiento de Almería en un 80 por ciento del importe de los alquileres devengados durante el confinamiento por COVID-19 en el año 2020,

¹⁰⁰³ Art. 39.1 LGT

Las medidas cautelares y las garantías del crédito tributario

7. 1. Introducción

El legislador ha ofrecido a las AAPP un amplio abanico de prerrogativas al objeto de garantizar el pago de sus créditos: así, la utilización de la vía de apremio, el deber de colaboración que se impone, a los sujetos pasivos y a terceros, de informar y colaborar con la Administración tributaria, la posibilidad de aplicar sanciones administrativas, la presunción de solidaridad de los obligados que se señala en el art. 35 LGT, la posibilidad de derivar la responsabilidad tributaria, la indisponibilidad del crédito tributario, etc..., a las que se añaden las contempladas en la sección 5ª, del Capítulo IV del Título II, y que la LGT denomina “*Las garantías de la deuda tributaria*”, refiriéndose a éstas a las que la doctrina ha calificado como garantías en sentido estricto, esto es: el derecho de prelación, la hipoteca legal tácita, la afección de bienes, el derecho de retención, las medidas cautelares, y las garantías exigidas en los supuestos de aplazamientos y fraccionamientos de la deuda tributaria..

De lo expuesto, observamos una distinción entre el concepto general de garantía, garantía en sentido amplio, del particular o estricto, que comprende las que se han enumerado. Así, podríamos definir, en su concepto de generalidad, la garantía como el conjunto de prerrogativas o privilegios con los que el legislador ha protegido la deuda tributaria, en busca de asegurar su cobro para la Administración actuante, y constituyendo una relación jurídica diferenciada de la obligación principal del pago, pero íntimamente vinculada al mismo. Siguiendo a FERNANDEZ CABALLERO podemos entender las garantías del crédito, en sentido amplio, como: “*todas aquellas medidas, potestades,*

*facultades que, sin ser esenciales al crédito, son otorgadas por la ley a la Administración tributaria, con el fin de garantizar y asegurar la satisfacción del crédito tributario*¹⁰⁰⁴.”

Y ya particularizando en las que constituyen el objeto de este capítulo, LAGO MONTERO, señala que: “*en sentido estricto, serían garantías aquellas medidas que añaden al crédito tributario algo que per se no tiene, un plus de seguridad para el acreedor, un nuevo patrimonio que perseguir. Se crea así una relación jurídica subordinada, accesorio, autónoma de la relación jurídica principal y ex lege*¹⁰⁰⁵”.

Llegamos, de esta manera, a la primera, y más significativa, de las características que definen el paradigma de las garantías tributarias, la accesoriedad de esta en relación con la deuda. Nos encontramos ante un nuevo derecho subjetivo que aporta al crédito algo que hasta entonces no tenía, tal y como se advierte en el art. 1.212 CC, donde se indica que en el supuesto de que se produzca una subrogación en el bien se transfiere, al subrogado, el crédito con los derechos a él anexos, ya contra el mismo deudor, ya contra los terceros.

Otra particularidad de las garantías, en sentido estricto, es la que constituye la especialidad de su objeto, en tanto en cuanto produce la afección o subordinación de un determinado bien al cumplimiento de una obligación determinada, reforzando así la posibilidad de cobro y ampliando los efectos de la institución de la responsabilidad patrimonial universal, inherente a todas las deudas con independencia de su naturaleza, por mor de lo señalado en el art. 1.911 CC donde se establece que el deudor responde de sus obligaciones con todos sus bienes presentes y futuros.

Destacaremos, para finalizar esta introducción, y como tercera cualidad de las garantías, la de la legalidad, toda vez que estos privilegios o prerrogativas de la deuda sólo pueden ser establecidos por ley, ya que suponen una limitación del patrimonio del sujeto pasivo, o de terceros, tal y como señala ARRANZ DE ANDRÉS “*en virtud del principio de reserva de ley, que exige que todos los elementos esenciales de la relación tributaria vengan establecidos en la ley o, simplemente, porque el privilegio excepciona*

¹⁰⁰⁴ FERNÁNDEZ CABALLERO, Zuley, *Las Garantías del Crédito Tributario*, Tesis doctoral, Universidad de Girona, 2013. Pág. 138. <http://hdl.handle.net/10803/131015>.

¹⁰⁰⁵ LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAILLOR M.^a Ángeles, “*Las garantías del Código Tributario*”, Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. <http://historico.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/arsiu/cont/23/cnt/cnt8.pdf>, pág. 263.

la responsabilidad universal y <<la par conditio>>, que constituyen el derecho común legalmente establecido, las garantías han de venir establecidas en la ley”¹⁰⁰⁶

Estudiadas en otros apartados de este trabajo las garantías exigidas por la Administración para la concesión de aplazamientos y fraccionamientos y las garantías personales¹⁰⁰⁷, que la Ley encuadra dentro del ámbito dedicado a los obligados tributarios y no en el de las garantías, nos centraremos ahora en analizar las concebidas como garantías reales del crédito tributario¹⁰⁰⁸, esto es la hipoteca legal tácita, la especial o hipoteca legal expresa, el derecho de afección, y situando entre las que reciben esta clasificación las que con carácter voluntario establece el art. 66 del RGR. Se incluye también en este apartado, aunque jurídicamente no participen de esta naturaleza, el derecho de prelación general, el derecho de retención, y las medidas cautelares, y es que éstas: o únicamente otorgan una preferencia para el cobro, o no permiten su ejecución inmediata, características fundamentales y diferenciadoras de las primeras. Tal vez por ello, señala SIMÓN ACOSTA: “*ni todas las garantías están reguladas en los artículos 71 a 76 (en la actualidad art. 77 a 82) LGT, ni todas las potestades o derechos regulados por estos artículos son verdaderas garantías del cobro de la deuda tributaria*¹⁰⁰⁹”.

¹⁰⁰⁶ARRANZ DE ANDRÉS, Consuelo, *Las garantías reales del crédito tributario: aspectos sustantivos y procedimentales*, Aranzadi, Pamplona, 2006, pág. 44.

¹⁰⁰⁷ Son garantías personales aquellas que se conceden al acreedor que no se dirigen al bien, sino hacia una persona, habiéndonos referido ya, en capítulos anteriores de esta obra, a los avales y los supuestos de derivación de responsabilidad.

¹⁰⁰⁸ Siendo el elemento distintivo entre unas y otras el hecho de que en las garantías personales el acreedor dirige la acción de cobro hacia un tercero (garante), y en las reales esta acción de cobro va dirigida únicamente hacia un bien o derecho.

¹⁰⁰⁹ SIMÓN ACOSTA, Eugenio, “La hipoteca legal tácita en garantías deudas tributarias”, en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*, homenaje al profesor Sainz de Bujanda, Vol. II, IEF, Madrid, 1991, pág. 1082.

7. 2. Las medidas cautelares

Las medidas cautelares son definidas por LUQUE MATEO como “*el instrumento jurídico que asegura la eficacia y anticipa provisionalmente ciertos efectos de la resolución principal destinada a tener vigencia rebus sic stantibus hasta la emanación de esta última encaminada a prevenir el daño que podría producirse antes de que aquella resolución principal alcance eficacia*”¹⁰¹⁰.

En un principio podría parecer que la adopción de medidas cautelares es una actuación de escasa importancia en el ámbito de la práctica ejecutiva en la esfera local, toda vez que éstas fueron concebidas para su utilización por otras AAPP, cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, el cobro puede verse frustrado o gravemente dificultado¹⁰¹¹, en la fase de liquidación de la deuda. Sin embargo, tales medidas han ido tomando protagonismo, en la práctica de los procedimientos de apremio, tal vez por la situación económica de los últimos años, y por determinadas actuaciones, de carácter fraudulento, cada vez más extendidas, así el Plan de Control Tributario de la AEAT del ejercicio 2012, que señalaba: “*Por este motivo, la Agencia va a volcar su esfuerzo en medidas destinadas a lograr el ingreso efectivo de la deuda tributaria. Entre estas actuaciones, son de resaltar las de máximo aprovechamiento de las posibilidades legales del embargo preventivo de*

¹⁰¹⁰ LUQUE MATEO, Miguel Ángel, *Las medidas cautelares tributarias*, Atelier, Barcelona, 2009, pág. 43. Esta definición, como no podía ser de otra manera, contiene y hace referencia a las características que el autor considera intrínsecas a las medidas cautelares, y que son: 1. La instrumentalidad, y 2. su carácter temporal. La definición sirve tanto para las medidas cautelares conservativas como para las innovativas, alude, en la propia definición, al término resolución principal y no a resolución definitiva, por la confusión que éste último puede provocar, no haciendo alusión a la finalidad de garantizar el derecho de la tutela judicial efectiva, porque como analiza no todas las medidas tienen ese objeto y en su planteamiento permite deducir que el peligro no proviene sólo del retraso en la adopción de la resolución principal, sino, y también, en la necesidad de un tiempo que puede requerirse para su otorgamiento.

¹⁰¹¹ Siendo el objeto de esta el sustantivo de su definición, así el TS, en Sentencia de 16 de septiembre de 2009 (rec. núm. 4129/2007), define, en su FJ Único, la medida cautelar como aquella “*medida precautoria establecida para garantizar la efectividad de la resolución judicial que en su día pueda recaer en el proceso principal*”. En el mismo sentido se expresa el TEAC en Resolución de 12 de mayo de 2012, donde: “*las medidas cautelares responden a la necesidad de asegurar, en su caso, la efectividad de un pronunciamiento futuro que podría quedar desprovisto de eficacia por la conservación o consolidación irreversible de determinadas situaciones. Son actos preventivos que no implican un juicio de Derecho sobre los actos posteriores que puedan dictarse, sino que se fundamentan en la pura presunción de que los mismos van a ser emitidos, a la vista de los supuestos de hecho comprobados por la Administración gestora*”.

bienes y derechos; y las de aplicación de medidas de aseguramiento del pago de las responsabilidades derivadas del delito fiscal”.

Y, tal y como nos ha ocurrido ya en otros apartados de esta tesis, no podemos desarrollar en demasía el análisis de estas medidas, toda vez que su estudio ha dado, en sí mismo, para distintos trabajos de mayor extensión que la totalidad de éste, y no podemos, ni debemos, desviarnos del objeto de nuestro trabajo que es la visión global de la recaudación ejecutiva, y en ésta lo habitual es que lo que corresponda sea la ejecución del bien, y no su aseguramiento mediante una medida cautelar¹⁰¹². Una excepción, en cuanto a lo frecuente de su utilización, lo constituye, como hemos señalado en las garantías del fraccionamiento, la posibilidad de que el deudor, y una vez justificado el hecho de no poder presentar aval o seguro de caución, pueda solicitar del Ayuntamiento la adopción de medidas cautelares, como garantía de la deuda.

Perfilemos el ámbito subjetivo de las medidas cautelares mediante la mención de aquellas características que diferencian éstas de otras garantías del crédito tributario, así ¹⁰¹³:

- a) Su finalidad y operatividad: Toda vez que las garantías suponen un privilegio de la Hacienda Pública frente a terceros acreedores, mientras que las medidas cautelares aseguran el cobro ante un incumplimiento del deudor.
- b) La provisionalidad de las medidas cautelares, seis meses, en contraposición a lo inmutable de las otras garantías del crédito.
- c) Su configuración legal, que permite a la Administración actuante elegir en el caso de las medidas cautelares sobre la más apropiada al caso que le ocupa, frente a las garantías donde ya viene predeterminado por la Ley las consecuencias de la falta de pago (especialmente en el supuesto de la afección).

¹⁰¹² Conviene a estos efectos recordar la diferencia entre período ejecutivo y procedimiento administrativo de apremio, bajo cuyo amparo únicamente podrían ser dictadas esas medidas ejecutivas.

¹⁰¹³ FERNÁNDEZ CABALLERO, Zuley, *Las Garantías del Crédito Tributario*, op. cit. pág. 149 a 151.

En esta misma obra ya comentamos, dentro del apartado dedicado a estudiar las facultades de los órganos de recaudación, la posibilidad que tenían éstos de adoptar medidas cautelares para garantizar el cobro de la deuda tributaria¹⁰¹⁴. Así, el art. 81.1 LGT permite la adopción de éstas cuando existan indicios de que, en caso de no ser acordadas, el cobro se vería dificultado. En definitiva, se trata de una potestad extraordinaria que se concede a la Administración tributaria, para que en aras del interés general¹⁰¹⁵, y atendiendo a su propio criterio, garantice el cobro de las deudas¹⁰¹⁶.

Como vemos se permite cierta discrecionalidad¹⁰¹⁷ en la elección de las garantías a establecer, entendida ésta como técnica¹⁰¹⁸, tanto en la propia decisión de adoptarlas, como en la elección de la misma, toda vez que como afirma la DGT en Resolución de 13 de julio de 1.999, deberá analizarse para cada caso concreto *“la procedencia de la adopción de medidas cautelares, sin que resulte posible fijar un criterio general sobre dicha procedencia, sin considerar las concretas circunstancias concurrentes en cada caso”*.

A modo de ejemplo, podemos citar la Instrucción núm. 3/99, de 29 de julio, del Director General de la AEAT, en el que relacionan como actuaciones del deudor

¹⁰¹⁴Aplicable también para el cobro de sanciones de acuerdo con lo señalado en el art. 190.2 LGT.

¹⁰¹⁵ Entendiendo éste está constituido por el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público.

¹⁰¹⁶ Dicha posibilidad se contempla también en el art. 10 RGR.

¹⁰¹⁷ Esta discrecionalidad ha sido defendida tanto por la doctrina como por la jurisprudencia, así el propio TC en Sentencia 84/1982 señala que es constitucionalmente viable que: *“ el legislador pueda apoderar a la Administración para llevar a cabo actuaciones que, estando sujetas a un juicio de oportunidad, sólo pueden articularse mediante el empleo de conceptos que determinen claramente la naturaleza de la potestad y el fin con el que podrá ser utilizada, pero que dejen al órgano al que se otorga el suficiente margen de apreciación para resolver sobre el uso que de ella habrá de hacer en cada caso concreto.”*

¹⁰¹⁸ Sobre la necesidad de que la discrecionalidad sea parcial o técnica y no “pura” para la Administración también se ha pronunciado el TC, así en Sentencia 57/2010, de 4 de octubre, señala en su FJ 4º que: *“Aunque la reserva de ley que la Constitución consagra para la materia tributaria no permite la atribución de facultades discrecionales puras a la Administración, en el sentido de poder elegir en cada momento con criterios de oportunidad (o con un “margen de libertad”, como decíamos en la STC 235/2000, de 5 de octubre, FJ 3) lo que es más conveniente para el interés público subyacente, pues el dejar un “excesivo campo de maniobra a la discrecionalidad administrativa” es “incompatible con las exigencias de la reserva legal en cuanto constituye una cesión en blanco del poder normativo que defrauda la reserva de ley” (STC 292/2000, de 30 de noviembre, FJ 18, en relación con la protección de datos de carácter personal), sí admite, sin embargo, la concesión de espacios en los que sea imprescindible el ejercicio de una discrecionalidad técnica (como labor cognoscitiva, que no electiva) o instrumental (como elección del medio, que no del resultado). Pero, en todo caso, aún en tales supuestos la actuación administrativa debe circunscribirse, <<dentro de una razonable esfera de apreciación, a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar>>, por lo que se estimará respetuosa con las exigencias de la reserva de ley cuando “tal discrecionalidad pueda considerarse circunscrita de modo que asegure una continua garantía a los interesados frente a posibles arbitrios de la Administración”*.

susceptibles de ser consideradas como dirigidas a dificultar el cobro de la deuda, las siguientes:

- *Actuaciones preparatorias para el otorgamiento de capitulaciones matrimoniales, de tal modo que conduzcan a atribuir al cónyuge del sujeto inspeccionado aquellos bienes o derechos patrimoniales de mayor valor y/o más fácil localización y traba.*
- *El sujeto inspeccionado se dispone a aportar sus bienes a una sociedad de la que son accionistas mayoritarios sus familiares directos –en caso de tratarse de una persona física-, personas de escasa solvencia atendiendo a su renta y patrimonio conocidos y otras entidades o personas vinculadas con éste por tratarse de personas jurídicas, pudiendo, además, el sujeto inspeccionado haber constituido recientemente sociedades con esa finalidad.*
- *Aportaciones de ramas de actividades a otras empresas.*
- *Operaciones a través de las cuales se pueda producir la cesión de bienes o actividades económicas a otras empresas mediante contratos en exclusiva, y que objetivamente consideradas sitúen los ingresos de la actividad económica ejercida por la persona que es objeto de comprobación o investigación, en otra persona o entidad, sin una equilibrada contraprestación.*
- *Actuaciones preparatorias para el vaciamiento patrimonial semejantes a las anteriores, que puedan razonablemente perjudicar los derechos de la Hacienda Pública.*
- *Venga incumpliendo o comience a incumplir las obligaciones tributarias corrientes, o presente reiterativamente autoliquidaciones con solicitud de aplazamientos y dispensa de garantía.*
- *Comienzo de incumplimiento de sus obligaciones con el resto de los acreedores.*
- *Que se oponga resistencia, negativa y obstrucción a las actuaciones de comprobación e investigación de la inspección de tributos, que puedan dilatar las actuaciones y la práctica de las liquidaciones, con riesgo de perjudicar los derechos de la Hacienda Pública.”*

Del diseño que, de las medidas cautelares, realiza el art. 81 LGT dos parecen ser las características que definen su paradigma, la primera relacionada con su urgencia, evitando el peligro que supone la dilación de un procedimiento administrativo, y, la segunda, la proporcionalidad¹⁰¹⁹, ya que como ha señalado GIMENO SENDRA¹⁰²⁰ las medidas cautelares adoptadas “*han de ser exclusivamente conducentes al aseguramiento pretendido, lo que exige que sean homogéneas con la pretensión principal deducida y proporcionales al resultado*”.

La doctrina¹⁰²¹ ha señalado como presupuestos en la adopción de medidas cautelares la apariencia de buen derecho¹⁰²², el peligro de mora procesal¹⁰²³ y la fianza o caución, si bien ésta no será necesaria al ser la propia Administración la que insta a su realización¹⁰²⁴. Limita el art. 81.2 LGT el ámbito de su ejecución, cuando señala que no se adoptarán aquellas que produzcan perjuicios de difícil o imposible reparación¹⁰²⁵.

¹⁰¹⁹ No olvidemos que este principio de proporcionalidad está incluido en la propia LGT, art. 3.2., como principio inspirador en la aplicación del sistema tributario español, y que así lo ha recogido el propio TC, cuando en Sentencia de 30 de abril, FJ 4º, señala: “*La eficiencia en la gestión tributaria puede implicar restricciones a derechos o ciertos gravámenes para el contribuyente siempre que la medida sea proporcional*”.

¹⁰²⁰ GIMENO SENDRA, José Vicente, *Derecho Procesal Civil II. Los procesos especiales*, Colex, Madrid, 2007. Pág. 39.

¹⁰²¹ Entre otros CORDERO GONZÁLEZ, Eva María, “Las medidas cautelares tributarias”, en MERINO JARA, I (Director); MANZANO SILVA, E.; AGUAS ALCALDE, E. (Coordinadores), *Procedimientos Tributarios: aspectos prácticos*, J.M. Boch Editores, Barcelona, 2014, pág. 112, LUQUE MATEO, Miguel Ángel, *Las medidas cautelares tributarias*, Atelier, Barcelona, 2009, págs. 113 y ss.

URIOL EGIDO, Carmen, *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de aplicación del tributo*, Tesis Doctoral presentada en la Universidad de Oviedo, Oviedo, 2012, publicada en internet. Pág. 161.

¹⁰²³ Pues, tal y como señala el TS, en Sentencia 24 de marzo de 2011, FJ 2º, “*el periculum in mora forma parte de la esencia de la medida cautelar, pues, en definitiva, con él se intenta asegurar que la futura sentencia pueda llevarse a la práctica de modo útil, se trata de evitar que un posible fallo favorable a la pretensión deducida quede desprovisto de eficacia*”.

¹⁰²⁴ Sobre el desarrollo de estas cuestiones, LORCA NAVARRETE, Antonio, Título IV de las Medidas Cautelares. *Comentarios a la Nueva Ley de Enjuiciamiento Civil, Tomo III*, Lex Nova, Valladolid, 2000, págs. 3849 y ss.

¹⁰²⁵ Debiendo ser los interesados los que deban acreditar de manera muy sólida y detallada cuáles son esos perjuicios, y documentar y justificar su naturaleza irreparable, así podemos citar por su claridad en la exposición de motivos, y en la confirmación que de los mismos hace, la STS de 14 de noviembre de 2016 (rec. núm. 2427/2016), donde en los Antecedentes de Hecho resume: “*En el escrito de interposición de la reclamación la entidad solicitó, mediante un otrosí, que conforme a lo previsto en el artículo 233 en referencia con el art. 212-3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la suspensión del acto impugnado, por cuanto su ejecución le ocasionara perjuicios de imposible o difícil reparación de carácter económico, ya que al carecer de ningún tipo de liquidez para hacer frente a los innumerables*

Sobre la apariencia de buen derecho, o *fumus boni iuris*, URIOL EGIDO señala que: “*En efecto, para adoptar una medida cautelar es necesario que exista apariencia de derecho, o, lo que es igual, que la tutela cautelar que se va a otorgar lo sea respecto de una situación que, por tener los suficientes visos de legalidad, necesita dicha protección. No se trata de certeza, sino de apariencia o, en palabras de Calderón Cuadrado, de <<verosímil existencia del derecho alegado>>. Por ello es indispensable que el derecho que se pretende cautelar aparezca como probable, como una probabilidad cualificada.* En esta fase de la recaudación ejecutiva resulta fácil observar esta apariencia de buen derecho toda vez que la deuda ya se encuentra liquidada, y no fue abonada en período voluntario de ingreso¹⁰²⁶.

Pero es sin duda el riesgo recaudatorio, o *periculum in mora*, el único y verdadero origen de la adopción de estas medidas, tal y como señala el art. 81 LGT cuando supedita la adopción de estas a que “*existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado.*” La falta de criterios objetivos concretos señalados por la Ley¹⁰²⁷ para la apreciación de este riesgo, ha obligado a dirimir tal cuestión por los tribunales, así la Audiencia Nacional en Sentencia de 13 de junio de 2009 (rec. núm. 333/2007) señala en su FJ 4º que existen indicios razonables que aconsejan la adopción de la medida cautelar del embargo preventivo de bienes: “*dado el tiempo*

pagos que tenía que afrontar diariamente, ello supondría, dada la precariedad de la empresa, la suspensión de pagos.

Sin embargo, el Tribunal Económico Administrativo Central inadmitió a trámite la solicitud formulada por entender que, de conformidad con lo dispuesto en el art. 46 del Reglamento General de revisión en vía administrativa, para la admisión a trámite de la suspensión es requisito necesario que se alegue y se justifique de forma especial que la ejecución del acto impugnado ocasionaría perjuicios de imposible o difícil reparación, adjuntando los documentos y medios de prueba que así lo justifiquen, sin que en el presente caso se hubieran acreditado por el reclamante los perjuicios de imposible o difícil reparación que de la ejecución del acto impugnado pudieran derivarse, siendo además éste un defecto u omisión no subsanable de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, manifestada en sus sentencias de 19 de mayo de 2011 (recurso 1673/2007) y 18 de julio de 2011 (recurso 2790/2009).”

¹⁰²⁶ Siendo posible dictar tales medidas, según modificación incorporada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, incluso con anterioridad a practicar la liquidación de las mismas, resultando también ajustado a derecho aplicar tales medidas cautelares en la instrucción de los expedientes de derivación de responsabilidad, si se dan las circunstancias exigidas, tal y como pone de relieve la SAN de 24 de noviembre de 2020 (rec. núm. 951/2018) cuando en su FJ 3º señala: “*En primer lugar, la apariencia de buen derecho, dado que cuando se dictaron las medidas cautelares, se había iniciado el procedimiento de declaración de responsabilidad en virtud del cual se declaró a la entidad Los Aceitunos XXXXXX, S.L., responsable solidaria de las deudas del deudor principal.*”

¹⁰²⁷ Se ha reproducido anteriormente la Instrucción núm. 3/99, de 29 de julio, del Director General de la AEAT, en el que marcan como directrices determinadas actuaciones del deudor, que deberán ser consideradas, por el órgano de recaudación, como dirigidas a dificultar el cobro de la deuda.

transcurrido desde que la deuda tributaria fue liquidada sin que al parecer se haya llevado a cabo ningún ingreso voluntario, de lo que se deriva la existencia de una situación de riesgo de impago de dicha deuda". A estos indicios objetivos, el mismo Órgano Jurisdiccional ¹⁰²⁸ añade otros criterios subjetivos, provenientes del comportamiento del deudor (o como es el caso que se juzga, el del administrador de la sociedad, que estaba vaciándose de patrimonio personal ante una posible derivación de responsabilidad).

Citados los presupuestos para su implantación, conviene ahora destacar los límites de tal actuación, contenidos en el propio art. 81.3 LGT, donde se señala que las medidas habrán de ser proporcionadas al daño que se pretende evitar y a la cuantía que se persigue, y sin que se puedan adoptar las mismas cuando se pueda producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.

En relación con la proporcionalidad, la STC 186/2000, nos exige para la toma de medidas cautelares, y atendiendo al principio de proporcionalidad, contestar a tres cuestiones antes de proceder a dictar las mismas, toda vez que: *“«la constitucionalidad de cualquier medida restrictiva de derechos fundamentales viene determinada por la estricta observancia del principio de proporcionalidad. A los efectos que aquí importan, basta con recordar que (como sintetizan las SSTC 66/1995, de 8 de mayo, FJ 5; 55/1996, de 28 de marzo, FFJJ 6, 7, 8 y 9; 207/1996, de 16 de diciembre, FJ 4 e), y 37/1998, de 17 de febrero, FJ 8) para comprobar si una medida restrictiva de un derecho fundamental supera el juicio de proporcionalidad, es necesario constatar si cumple los tres requisitos o condiciones siguientes:*

1. *si tal medida es susceptible de conseguir el objetivo propuesto (juicio de idoneidad);*
2. *si, además, es necesaria, en el sentido de que no exista otra medida más moderada para la consecución de tal propósito con igual eficacia (juicio de necesidad);*
3. *y, finalmente, si la misma es ponderada o equilibrada, por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto (juicio de proporcionalidad en sentido estricto).* “

¹⁰²⁸ SAN de 22 de julio de 2012 (rec. núm. 393/2012). Y en el mismo contexto SAN de 5 de diciembre de 2011 (rec. núm. 596/2010).

El primer punto de la prueba, el de la idoneidad, se da por supuesto, en materia tributaria, toda vez que las medidas cautelares a adoptar para garantizar el cobro de una deuda son las señaladas por la Ley.

El segundo interrogante va íntimamente ligado al principio del *periculum in mora* mencionado, debiéndose concluir en la respuesta que de no tomarse tales medidas podría malograrse la acción de cobro.

Resultando la tercera cuestión planteada la justificación de porqué escogemos, entre las distintas opciones del art. 81 LGT, la medida que pretendemos adoptar, y si ésta es proporcionada, resultando el criterio de proporcionalidad aplicable a todas las actuaciones de la Administración tributaria, por mor de lo señalado en el artículo 3.2 LGT, y siendo cuestión valorada por los Tribunales en la revisión de cualquier actuación administrativa¹⁰²⁹.

Como conclusión a este apartado, podemos indicar que la no superación de este test previo indicará que no se deben adoptar las medidas cautelares que se pretenden, toda vez que se intuye hacia el deudor un sacrificio innecesario, y que no está obligado a soportar, sobre un determinado derecho.

El otro límite, al que hemos hecho alusión, es el de no producir daños de difícil o imposible reparación, circunstancia que se plantea en la mayor parte de los recursos que contra dichas medidas se plantean, pero que encuentran difícil justificación toda vez que los daños que se presuponen son económicos, y tal contenido tendrá la naturaleza de su reparación¹⁰³⁰.

¹⁰²⁹ Sirva como ejemplo de lo expuesto la Resolución del TEAC de 17 de noviembre de 2020 donde se anula la adopción de medidas cautelares por resultar desproporcionadas, toda vez que: *“Ahora bien, en cuanto a su alegación de falta de proporcionalidad de la medida adoptada, cabe significar que el importe de la deuda cuyo cobro se pretendía asegurar ascendía a 121.824,15 euros, y para ello se embargaron preventiva y cautelarmente tanto los saldos de los depósitos y cuentas bancarias en entidades de crédito, como “Los créditos que la entidad sucesora X SL con NIF (-----) ostente frente a sus clientes”, de forma genérica o global, es decir, con el claro propósito de embargar la totalidad de créditos fruto de su actividad comercial ordinaria, sin establecerse límite alguno a dicha medida, por lo que resulta evidente que el embargo de estos últimos pudo producir perjuicios de difícil o imposible reparación a la actividad de la empresa.*

Es por ello que este Tribunal aprecia desproporción en el embargo preventivo de la totalidad de los bienes de naturaleza comercial de la interesada al poder incidir, tal y como alega la reclamante, en la propia supervivencia económica de la sociedad al no poder ésta afrontar los gastos ordinarios de la actividad o cuanto menos en su deterioro irreversible.”

¹⁰³⁰ Señalando a tal particular la AN en Sentencia de 20 de enero de 2012 (rec. núm. 372/2010), en su FJ 3 que: *“Por lo demás, el perjuicio que a la postre se podría irrogar con el embargo preventivo adoptado es puramente de carácter patrimonial, por lo que, como recuerda el ATC 64/2002, de 22 de abril, «al tener*

Según relata el art. 81.4 LGT las medidas cautelares podrán consistir en:

- a) La retención de pagos que deba realizar el Ayuntamiento al obligado, de la que se dará cuenta al mismo junto con el acuerdo de devolución. En palabras de URIOL EGIDO “*estamos ante una medida cautelar de aseguramiento que, dada la sencillez de su gestión y al contar con la innegable ventaja de impedir la desaparición del dinero, permite, de una manera relativamente fácil, el mantenimiento de la situación adecuada para que, en un futuro, pueda tener efectividad plena el cobro de la deuda tributaria, de modo que la Administración lo único que tendrá que verificar es que concurran los requisitos generales establecidos en el art. 81 de la LGT; esto es, el fumus boni iuris y el periculum in mora, para poder adoptar la misma*”¹⁰³¹. Resulta, en la esfera local, importante tener en cuenta la posibilidad de contemplar esta medida cautelar en el supuesto de devoluciones de sobrante, que se realiza al deudor como consecuencia del embargo de sus bienes, y sobre las que convendría su práctica, en la cuantía de la liquidación que por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de naturaleza urbana corresponda, toda vez que el haber tenido que acudir a la subasta de sus bienes para el cobro de las deudas perseguidas, es motivo suficiente para considerar que si se reintegra esta cantidad quedará sin pagar la liquidación correspondiente. La retención culminará con la extinción de la deuda o el del crédito, el de menor importe, por compensación, al resultar el deudor acreedor del Ayuntamiento.
- b) El embargo preventivo de bienes y derechos, del que se practicará, en su caso, anotación preventiva¹⁰³². Que, si bien sigue, en cuanto a sus presupuestos y

un contenido eminentemente económico, como regla general, no son perjuicios de imposible reparación (AATC 170/1995, de 6 de junio ; 267/1995, de 2 de octubre ; 152/1996, de 10 de junio ; 344/1996, de 2 de diciembre ; 370/1996, de 16 de diciembre ; 227/1999, de 27 de septiembre ; 61/2000, de 28 de febrero). Ciertamente, no obstante, que caben excepciones a esta regla general en supuestos en los que el recurrente haya acreditado suficientemente que el pago, atendida su cuantía, así como las circunstancias personales del condenado, o sus efectos indirectos para terceros, es susceptible de entrañar perjuicios irreparables (ATC 18/2001, de 29 de enero)».

¹⁰³¹ URIOL EGIDO, Carmen, *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de aplicación del tributo*, Tesis Doctoral presentada en la Universidad de Oviedo, Oviedo, 2012, publicada en internet.

¹⁰³² La SAN de 30 de enero de 2012 (rec. núm. 372/2012) realiza un repaso de la posibilidad de utilizar por la Administración tributaria esta medida cautelar y de los requisitos que tal dictado y anotación deben cumplir, y que no reproducimos al haber sido ya designados anteriormente.

realización actuaciones similares al embargo ejecutivo de bienes, presenta distinciones o particularidades en cuanto a sus:

1. Requisitos: En el embargo ejecutivo de bienes es requisito *sine qua non* la existencia de un procedimiento administrativo de apremio, donde haya sido dictada y notificada la providencia de apremio, sin que el deudor haya hecho efectiva la deuda en los plazos del art. 62.5 LGT. En este estudio que se centra en la recaudación ejecutiva nos encontraremos medidas cautelares tomadas en este período, pero señalamos que pudieran incluso adoptarse antes de la propia existencia de la deuda, según modificación introducida en la LGT por la Ley 7/2012¹⁰³³.
2. Provisionalidad: La medida cautelar tiene una duración de seis meses, prorrogable, mediante acuerdo motivado otros seis meses más¹⁰³⁴, y entendiéndose tal plazo computable para dictaminar tal ampliación, no para la sustanciación del procedimiento de ampliación, con la

¹⁰³³ Circunstancia no exenta de críticas por parte de la doctrina, así DONCEL NÚÑEZ: “*Las objeciones a estas medidas ipso facto radican en la inseguridad jurídica que ocasionan y en que se compadecen mal con el principio de proporcionalidad.*”

Primeramente, la inseguridad se produce por cuanto la Administración puede embargar bienes y derechos —medida cautelar por excelencia— sin conocer la deuda ni su importe ⁽⁹⁾, por lo que actúa a ciegas y de tal forma que el obligado tributario es víctima de esa falta de certeza.

En lo que concierne al principio de proporcionalidad, difícilmente puede cumplirse en su vertiente cuantitativa (que la medida se ajuste a la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda, según dispone el ap. 3 del art. 81) cuando se carece de propuesta de liquidación o cuantificación alguna. Así pues, «es fácil que se incumpla uno de los límites legales de las cautelas, cual es el criterio de proporcionalidad, pues sin deuda cuantificada falta uno de los términos comparativos para analizar si la medida adoptada se adecua al interés público que se quiere proteger». Es detectable, por añadidura, una quiebra de la instrumentalidad que caracteriza la tutela cautelar: desconociéndose qué deuda se va a garantizar, pues no hay acta o propuesta de liquidación, no queda clara la dependencia o accesoriedad de la medida respecto a un bien o derecho.

*Finalmente, surge un problema relativo a uno de los presupuestos clásicos de las medidas cautelares, el *fumus boni iuris* o apariencia de buen derecho. Este presupuesto, en caso de que sea la Administración la que impone las medidas, se entiende implícito en la presunción de legalidad de los actos administrativos. Las que se acuerden sin liquidación (el acto que se garantiza y que se presume válido) no han de gozar de este privilegio. DONCEL NÚÑEZ, Sergio Luís, “Las medidas cautelares del artículo 81 de la Ley General Tributaria tras la Ley 7/2012: su adopción sin necesidad de propuesta de liquidación”, *Diario La Ley*, núm. 8309, Sección Tribuna, 13 de mayo de 2014.*

¹⁰³⁴ Sin que nos pueda servir el exceso del plazo de duración de sus efectos, seis meses, para cancelar, por caducidad, la anotación practicada en el Registro de la Propiedad, toda vez que como expone la DGRN, en Resolución de 22 de abril de 2019, el plazo que señala el art. 81 LGT: “*no dicta ninguna norma dirigida al Registrador, ni señala un plazo de vigencia especial para la anotación de embargo cautelar, ni tampoco establece la caducidad de la misma, por lo cual se debe aplicar el plazo general de caducidad de las anotaciones preventivas establecido en el artículo 86 de la Ley Hipotecaria.*”

notificación del acto dictado¹⁰³⁵. La medida cautelar puede pasar a convertirse en ejecutiva, de conformidad con lo señalado en el art. 81.6 LGT.

- c) La prohibición de enajenar, gravar o disponer de bienes o derechos. De escasa incidencia en la esfera local, toda vez que tratándose de bienes inscritos en un registro lo normal es que la Recaudación Municipal opte por la anotación preventiva de embargo. Esta prohibición constituye una limitación al derecho de dominio que, en caso de no poder publicitarse, mediante su inscripción en un registro público, es de dudosa oposición frente a terceros que actúen de buena fe¹⁰³⁶. Pese a lo expuesto, y como advertimos cuando desgranamos las normas que rigen el embargo, la Administración tributaria podrá acordar la prohibición de disponer sobre los bienes inmuebles de una sociedad, sin necesidad de que el procedimiento recaudatorio se dirija contra ella, cuando se hubieran embargado al obligado tributario acciones o participaciones de aquella y éste ejerza el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto sobre la sociedad titular de los inmuebles en cuestión, en los términos previstos en el art. 42 del Código de Comercio, y aunque no estuviere obligado a formular cuentas consolidadas. Podrá tomarse anotación preventiva de la prohibición de disponer en la hoja abierta a las

¹⁰³⁵ Según distingue STSJ de Andalucía de 27 de marzo de 2019, en su FJ 5º, donde: “A este respecto previene el art. 32.3 de Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común, supletoriamente aplicable por disposición del art. 97 de LGT que “Tanto la petición de los interesados como la decisión sobre la ampliación deberán producirse, en todo caso, antes del vencimiento del plazo de que se trate. En ningún caso podrá ser objeto de ampliación un plazo ya vencido. Los acuerdos sobre ampliación de plazos o sobre su denegación no serán susceptibles de recursos”. Por otra parte merece recordarse la regla general en cuya virtud los actos administrativos surten efectos desde el momento en el que se dicten salvo que en los mismos se disponga otra cosa tal y como expresaba el art. 57 de la Ley 30/1992, hoy sustituido por el art. 39.1 de LPAC.

En nuestro caso el acuerdo de adopción de la medida cautelar data de 3 de marzo de 2016, mientras que el acuerdo de ampliación del plazo de vigencia de la cautela se adoptó con anterioridad al transcurso del plazo de seis meses previsto legalmente en concreto el 11 de agosto de 2016, y consta notificado el 10 de octubre de 2016. Con independencia de que la notificación se produzca superado el plazo ampliado esta circunstancia es intrascendente a los efectos de validez del acuerdo ampliatorio que se ha adoptado en fecha anterior que es la que debe tenerse en cuenta pues no está en cuestión la duración del procedimiento principal, así se desprende de la literalidad del art. 81.6 de LGT)en relación con las normas generales sobre ampliación de plazos, que es supuesto distinto del que se regula en el art. 91 de LGT y 23 de LPAC que contempla la posibilidad de ampliación del plazo para resolver y notificar, este sí relacionado con la eventual caducidad del procedimiento.”

¹⁰³⁶ Así la propia LGT, art. 42.2.c), responsabiliza de manera solidaria a quien conocimiento del embargo o de la medida cautelar colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes, siendo necesario en la aplicación del supuesto el conocimiento de la medida.

fincas en el Registro de la Propiedad competente, en virtud del correspondiente mandamiento, en que se justificará la validez de la medida cautelar contra persona distinta del titular registral por referencia a la existencia de la correspondiente relación de control, cuyo presupuesto de hecho se detallará en el propio mandamiento.

- d) El recurso contra la medida de prohibición de disponer solo podrá fundarse en la falta de alguno de los presupuestos de hecho que permiten su adopción, y la medida se alzará cuando por cualquier causa se extinga el embargo de las participaciones o acciones pertenecientes al obligado tributario

- e) La retención de un porcentaje de los pagos que las empresas que contraten o subcontraten la ejecución de obras o prestación de servicios realicen a los subcontratistas, en garantía de las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse. Trasladando, así, a la normativa tributaria responsabilidades anteriormente exigidas por la legislación laboral¹⁰³⁷, y que tienen su origen en el Plan de Prevención del Fraude Fiscal de 2005, que hizo por primera vez referencia al control de subcontratistas al objeto de combatir dicho fraude. Por su parte los arts. 43.1.f) LGT y 126 RGR ofrecen la posibilidad, para los pagadores, de excluirse de esta responsabilidad si han obtenido del contratista o del subcontratista un certificado de hallarse al corriente de sus obligaciones tributarias.

- f) El art. 81.7 LGT señala la posibilidad de acordar el embargo preventivo de dinero y mercancías en cuantía suficiente para asegurar el pago de la deuda tributaria que proceda exigir por actividades lucrativas ejercidas sin establecimiento y que no hubieran sido declaradas. Asimismo, podrá acordarse el embargo preventivo de los ingresos de los espectáculos públicos que no hayan sido previamente declarados a la Administración tributaria, justificando, precisamente, en el hecho de que estas actividades económicas no hayan sido declaradas la necesidad de tales medidas, pues parece claro el *periculum in mora*, y la intención de defraudar de los actantes.

¹⁰³⁷ Art. 42.2 Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.

g) Cualquier otra legalmente prevista, entre las que citaremos las medidas de aseguramiento establecidas en el art. 165 LGT, en los supuestos de interposición de tercería de dominio, o las previstas por el art. 162.1 LGT para los funcionarios que desempeñen labores de recaudación, y que se apliquen como consecuencia del proceso de investigación de bienes y derechos del deudor¹⁰³⁸. Como ya hemos comentado, en el capítulo dedicado a los aplazamientos y fraccionamientos, el art. 82.1 LGT, tras su redacción del año 2003, incorpora la posibilidad de que el deudor solicite de la Administración Tributaria la adopción de medidas cautelares (por ej. embargo preventivo de los bienes o derechos que identifique) en sustitución del resto de las contempladas como garantías de los aplazamientos y fraccionamientos, abriendo así una posibilidad mucho más factible y económica para los obligados al pago, que la pretendida de exigir un aval bancario o un seguro de caución.

En cuanto al procedimiento para su implantación, debemos señalar que en el acuerdo o resolución que disponga la medida cautelar se deberán motivar las circunstancias que justifiquen su adopción o prórroga¹⁰³⁹, toda vez que, y así lo señala el TS en Sentencia de 18 de abril de 1.990, FJ 4º: *“la motivación del acto administrativo cumple distintas funciones. Ante todo, y desde el punto de vista interno viene a asegurar la seriedad en la formación de la voluntad de la Administración. Pero en el terreno formal –exteriorización de los fundamentos por cuya virtud se dicta un acto administrativo- no es sólo una cortesía, sino que constituye una garantía para el administrado que podrá así impugnar en su caso el acto administrativo, con posibilidad de criticar las bases en las que se funda; además, y en último término, la motivación facilita el control jurisdiccional de la Administración –art. 106.1 de la Constitución- que sobre su base podrá desarrollarse con conocimientos de todos los datos necesarios.* ¹⁰⁴⁰” Ejemplo del contenido del acuerdo de adopción de estas medidas cautelares es el análisis que

¹⁰³⁸ Si bien estas medidas, adoptadas ya en un procedimiento administrativo de apremio, tienen, a mi entender siempre el carácter de ejecutivas, y se encuentran fuera de la esfera de las medidas cautelares planteadas en este art. 81 LGT.

¹⁰³⁹ Con mención a las normas legales que resultan de aplicación.

¹⁰⁴⁰ En el mismo sentido SAN de 29 de junio de 2009 (rec. núm. 287/2008), FJ 7º, donde se recalca la necesidad de que el acuerdo de adopción de medidas cautelares debe hacer una exposición razonada de las causas por las cuales se precisa, de manera preventiva, garantizar el importe de la deuda.

del mismo hace la SAN de 21 diciembre de 2015 (rec. núm. 237/2015), donde, en su FJ 3º, señala: “ *En el acuerdo de adopción de medidas cautelares se recoge el origen de las deudas, la existencia de las actuaciones inspectoras, situación patrimonial de la deudora, la constitución de la entidad sucesora, la dificultades de cobro de las deudas tributarias, razonando a continuación sobre la propia justificación de las medidas cautelares, el riesgo recaudatorio, la proporcionalidad de las medidas adoptadas, recuerda el carácter provisional de las medidas cautelares y la procedencia legalmente establecida del embargo preventivo, la legislación aplicada, así como las razones que justifican la misma, con la plena identificación de la finca embargada.*”

Y si bien en la regulación que de las medidas cautelares hace la propia LGT no se establece la necesidad de conceder trámite de audiencia al interesado¹⁰⁴¹, tampoco lo prohíbe, por lo que primando la reserva con que los Ayuntamientos deben adoptar este tipo de medidas, y disponiendo el punto tercero, del tan mencionado art. 81 LGT, que sólo se podrán adoptar medidas cautelares cuando no causen perjuicios de difícil o imposible reparación, entiendo que resulta conveniente al objeto de garantizar la procedencia de la adopción, y la certeza de que no se producen tales perjuicios, conceder un trámite de audiencia previo a la resolución, si bien es nuestra obligación señalar que ni doctrina ni jurisprudencia avalan esta opinión¹⁰⁴².

La medida cautelar deberá ser notificada al afectado, y como ya hemos señalado con expresa mención de los motivos que justifican su aplicación¹⁰⁴³, debiendo resultar la media proporcionada a la garantía de la deuda que se procura. La notificación deberá advertir, art. 81.6 LGT, de la posibilidad que asiste al deudor de solicitar la sustitución de la medida cautelar por otra garantía, así como de la posibilidad de recurrir el acto que se

¹⁰⁴¹ Salvo para el supuesto contemplado en el art. 41.5 LGT y referido al acto de declaración de responsabilidad, en el que una vez iniciado el procedimiento el órgano de recaudación podrá adoptar medidas cautelares dirigidas a asegurar el cobro de la deuda.

¹⁰⁴² Más al contrario, la SAN de 8 de febrero de 2010 (rec. núm. 194/2008), FJ 5, *in fine*, dicta que no es necesaria la notificación previa al deudor de las medidas a adoptar, o concederle un trámite de audiencia: “*al no exigirlo expresamente la Ley, pues es claro que en otro caso podría también frustrarse el intento de cobro por esta vía.*”

¹⁰⁴³ SAN de 19 de septiembre de 2011 (rec. núm. 319/2010).

le notifica, con indicación expresa del órgano ante el que presentar el recurso, y el plazo para su interposición.

El art. 81.6 LGT limita el aspecto temporal de la adopción de las mismas a seis meses, salvo:

- a) Que se conviertan en embargos en el procedimiento de apremio o se hayan adoptado en el curso de un procedimiento penal contra el deudor. Esta conversión del embargo requerirá un acuerdo expreso, que una vez notificado al deudor y al resto de interesados, deberá ser anotado en el Registro Público correspondiente¹⁰⁴⁴.
- b) Cuando no se aprecien las circunstancias que las motivaron.
- c) Que se sustituya por aval bancario, u otra garantía ofrecida por el deudor¹⁰⁴⁵, en cuyo supuesto, y si el obligado al pago cumple su obligación en período voluntario de ingreso, obligará a la administración a resarcirle por los gastos ocasionados.
- d) Que mediante acuerdo motivado del órgano que dictó su cumplimiento se amplíe el ámbito temporal de la misma, hasta un máximo de seis meses más.
- e) Y ya en ámbitos tributarios distintos a los de las EELL, cuando se adopten en el procedimiento contemplado en el art. 253 LGT, donde se dicta una liquidación vinculada con un delito, y donde se amplía la validez de la medida temporal a los 24 meses.

¹⁰⁴⁴ Retrotrayéndose en sus efectos a la fecha de la adopción de la medida cautelar.

¹⁰⁴⁵ Que cuando se trate de una distinta al aval bancario necesitará de autorización motivada del órgano competente.

7. 3. Derecho de prelación

Regulado en los artículos 77 de la LGT y 64 del RGR, se refiere al hecho de que la Hacienda Pública gozará de preferencia para el cobro de sus deudas¹⁰⁴⁶, también para las no presupuestarias¹⁰⁴⁷, en cuanto concurra con otros acreedores, salvo que se trate de acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real debidamente inscrito en el registro correspondiente con anterioridad a la fecha en que la Administración haga constar su pretensión¹⁰⁴⁸, nos encontramos así ante un privilegio relativo y no absoluto. Ello no es óbice para que el Ayuntamiento, y a la vista de las inscripciones anteriores, pueda valorar la posibilidad de plantear una tercería de mejor derecho¹⁰⁴⁹, o de iniciar acciones judiciales si se tuvieran indicios de un alzamiento de bienes. Y es que como hemos señalado en esta misma obra la anotación de embargo no es constitutiva del privilegio, tal y como razona la jurisprudencia¹⁰⁵⁰.

Esta prerrogativa obedece al pensamiento de que no todos los créditos tienen igual trascendencia, entendiéndose que los de la Hacienda Pública merecen un mayor amparo, y rompiendo así el principio de *par conditio creditorum*. Como señalábamos en la

¹⁰⁴⁶ A condición de que se encuentren ya en período ejecutivo de ingreso, a tenor del literal del art. 77 LGT que habla de créditos vencidos y no satisfechos.

¹⁰⁴⁷ Artículo 10.1 LGP, donde: “Sin perjuicio de las prerrogativas establecidas para cada derecho de naturaleza pública por su normativa reguladora, la cobranza de tales derechos se efectuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes y gozará de las prerrogativas establecidas para los tributos en la Ley General Tributaria, y de las previstas en el Reglamento General de Recaudación.”

¹⁰⁴⁸ Toda vez que este privilegio se subordina ante estos acreedores, tal y como puso en consideración la STS de 17 de mayo de 1978, quedando supeditada la prioridad pretendida por la antigüedad de las anotaciones practicadas, así STS de 30 de marzo de 1.993, al señalar como doctrina que: “El privilegio general que consagra el art. 71 de la Ley General Tributaria sufre la importante restricción que impone el art. 132 de la misma Ley al puntualizar que el Estado, las provincias y los municipios tendrán derecho a que se practique anotación preventiva de embargo de bienes en el Registro correspondiente conforme a mandamiento expedido por el ejecutor competente, con el mismo valor que si se tratara de mandamiento judicial de embargo y el alcance previsto en el art. 44 de la Ley Hipotecaria .”

¹⁰⁴⁹ A estos efectos conviene recordar lo dispuesto en el art. 170.2 LGT, que indica que la anotación debidamente practicada y notificada no alterara la prelación que para el cobro establece la propia LGT.

¹⁰⁵⁰ Por todas STS de 24 de febrero de 1995 (rec. núm. 426/1992), FJ 1º, punto 4, donde: “el embargo existe jurídicamente desde que la autoridad judicial lo decreta legalmente, con independencia de su anotación en el Registro correspondiente, que el carácter no obligatorio de la anotación preventiva pese a lo establecido en el art. 43-2º, resulta del propio art. 42 de la Ley Hipotecaria; que la inexistencia de la anotación preventiva, no condiciona la existencia del embargo que existe desde que se acuerda judicialmente.”

introducción de este Capítulo 7 el derecho de prelación no es una garantía real¹⁰⁵¹, distinguiéndose de éstas en que no existe una afección a un bien o derecho concreto, sino que se trata de una cualidad del crédito, que lo refuerza a la hora de su reintegro y que es aplicable a la totalidad de créditos tributarios. A diferencia de lo que hemos visto que ocurre con las medidas cautelares, y como veremos también en la hipoteca legal tácita y en la afección de bienes, la preferencia únicamente puede ser invocada cuando la deuda ya esté liquidada, y haya transcurrido el período voluntario de ingreso.

Dice CASAS AGUDO que: *“Como derecho de preferencia y por tanto como derecho personal como hemos visto, el privilegio general del artículo 77 posee un carácter relativo y, por tanto, posee una esfera de acreedores que están obligados a respetarlo con la única excepción de los «acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real debidamente inscrito en el registro correspondiente con anterioridad de la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública»”*¹⁰⁵², y ejerciéndose este derecho mediante las anotaciones de embargo, debemos inscribir nuestros derechos con celeridad, dentro del procedimiento administrativo de apremio, al objeto garantizar el cobro de la deuda.

En el proceso concursal los créditos tributarios quedarán sometidos a lo establecido en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal¹⁰⁵³.

¹⁰⁵¹ Así ARRANZ DE ANDRES destaca tal diferencia señalando que los derechos reales de garantía *“otorgan también, y ahí radica la diferencia respecto a los primeros (refiriéndose a los derechos de prelación), la facultad de perseguir el bien sobre el que se han constituido e instar su ejecución con independencia de quien sea su titular (potestades tradicionalmente conocidas como reipersecutoriedad e ius distrahendi)”*, ARRANZ DE ANDRÉS, Consuelo, *Las garantías reales del crédito tributario: aspectos subjetivos y procedimentales*, Aranzadi SA, Cizur Menor, 2006, pág. 86.

¹⁰⁵² CASAS AGUDO, Daniel, *“Algunas consideraciones sobre las garantías del crédito tributario a la luz de la Nueva Ley General Tributaria”*, *Impuestos núm. 5*, La Ley, marzo 2006, pág. 13.

¹⁰⁵³ *Vid* Capítulo 4.11.1 El concurso de acreedores, donde se clasificarán los créditos tributarios como privilegiados especiales (en la cuantía del 100 por 100 del principal de la deuda para los garantizados con hipoteca, y los protegidos por garantías reales, pacto de reserva de dominio, prohibición de disponer o condición resolutoria), con privilegio general (cuantía del 50 por cien para el principal de los créditos tributarios y demás de derecho público).

7.4. Hipoteca legal tácita

Dispone el art. 78 de la LGT que en los tributos que graven periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un registro público el Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales tendrán preferencia sobre cualquier otro acreedor o adquirente, aunque éstos hayan inscrito con anterioridad sus derechos, para el cobro de las deudas devengadas y no satisfechas correspondientes al año natural en que se exija el pago y al inmediato anterior¹⁰⁵⁴. Nos encontramos aquí, a diferencia de la anterior figura de la prelación comentada, ante un derecho de preferencia absoluto, oponible frente a cualquier acreedor.

Esta afección de naturaleza especial es denominada por la LGT hipoteca legal tácita¹⁰⁵⁵, toda vez que surte efectos sin necesidad de un acto constitutivo expreso¹⁰⁵⁶ y

¹⁰⁵⁴ Trayendo a colación lo expuesto en el art. 271 del Reglamento Hipotecario, donde: “Cada finca responderá por hipoteca legal, en los términos prescritos por el artículo 194 de la Ley, de las contribuciones e impuestos que directa e individualmente recaigan sobre el inmueble, y el Estado, las provincias o los pueblos, tendrán, para su cobro, prelación sobre cualquier otro acreedor y sobre el tercer adquirente, aunque hayan inscrito su derecho en el Registro”.

¹⁰⁵⁵ Y que parte de la doctrina y la jurisprudencia entienden más como una afección real que como una hipoteca, tal y como advierte el TS en Sentencia de 12 de marzo de 1.997 (rec. núm. 12178/1991), donde en su FJ 2º señala que: “Como ha declarado esta Sala, en sentencia de 1 de febrero de 1995, la precisa caracterización del conjunto de facultades que en favor de la Hacienda Pública derivan del citado precepto, sea una hipoteca legal, bajo cuya rúbrica se encuadra el artículo 194 de la Ley Hipotecaria, una hipoteca legal tácita, como expresamente le califica el artículo 37 del Reglamento General de Recaudación aprobado por Decreto 3154/1968, de 14 de noviembre, vigente en la fecha a que se refieren los actos debatidos en este proceso, o una afección real de los bienes a unas obligaciones preexistentes a su transmisión, como sostiene la doctrina mayoritaria.”

¹⁰⁵⁶ Tal y como manifiesta la Dirección General de Tributos en Consulta No Vinculante de 16 de abril de 2018, donde: “En conclusión, para que la Administración tributaria pueda exigir la deuda tributaria del IBI al nuevo titular del bien inmueble, en virtud de la garantía de la hipoteca legal tácita, no es necesaria la previa declaración de fallido del obligado al pago, ni la declaración de responsabilidad de aquél.” En el mismo sentido Sentencia del Juzgado de los Contencioso-administrativo núm. 1 de Santander, de 14 de noviembre de 2018 (rec. núm. 171/2018), donde se analizan profusamente todos los aspectos relativos a la hipoteca legal tácita, y sobre esta cuestión se advierte, en FJ 3º que: “En segundo lugar, se alude al procedimiento, la necesidad de traer al adquirente al proceso declarativo y ejecutivo y obtener previa declaración de fallido. Como resulta de los citados arts. 168 LGT y 65.3 y 74 RGR, y en general, de la regulación de cualquier hipoteca en al LH y RH, para ejecutar una hipoteca sobre un bien no es necesario perseguir otros bienes del deudor ni obtener un fallido, que por otro lado no se puede obtener porque existe la garantía, cuyo fin, precisamente es obviar estas complicaciones. La deuda es una, con un solo deudor (el actor no es deudor del IBI de 2014 ni se le reclama el pago por ello) y, sencillamente, se ejecuta esa garantía, la hipoteca sobre el bien. Es entonces, al ejecutar la hipoteca cuando se da entrada al tercero poseedor para que, si lo desea levante la carga pagando o bien soporte la ejecución de la garantía que ya conocía (o podía y debía conocer). Como en cualquier otra hipoteca, si el deudor no paga, sin más se ejecuta la garantía sobre el bien, aunque haya pasado a tercero. Se insiste, este tercero no es deudor, ni se le deriva deuda alguna, de forma solidaria o subsidiaria. Sencillamente es el titular de un bien gravado con garantía real que debe soportar tal carga, pues estamos ante un derecho real con eficacia erga omnes (a diferencia de los derechos obligacionales).”

sin necesidad de su inscripción en el Registro de la Propiedad. Se trata de una garantía consustancial al propio bien o derecho inscribible.

Así, los Ayuntamientos, y al objeto de garantizar el cobro del Impuesto sobre Bienes Inmuebles¹⁰⁵⁷, han venido invocando esta figura, para el cobro de las deudas devengadas y no satisfechas correspondientes al año natural en que se exige el pago y al inmediato anterior. Y si bien, del literal del artículo, queda suficientemente claro que el bien garantiza el pago de dos anualidades, creó controversia cual era la anualidad a partir de la cual la figura de la hipoteca legal tácita era invocable, por la redacción del art. 194 de la LH donde: *“El Estado, las Provincias o los Pueblos tendrán preferencia sobre cualquier otro acreedor y sobre el tercer adquirente, aunque hayan inscrito sus derechos en el Registro, para el cobro de la anualidad corriente y de la última vencida y no satisfecha de las contribuciones o impuestos que graven a los bienes inmuebles.*

A los efectos del párrafo anterior, se entenderá por anualidad vencida la constituida por los cuatro trimestres del ejercicio económico anterior al corriente, sea cualquiera la fecha y periodicidad de la obligación fiscal de pago.”

La cuestión fue dirimida por el TS, en Sentencia de 21 de diciembre de 1.979¹⁰⁵⁸, en la que se desestima el recurso de casación interpuesto por el Estado en su defensa de

¹⁰⁵⁷ A raíz del literal del art. 78 de la LGT este derecho es también invocable para el cobro de los débitos originados por el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, si bien no conozco casos en el que algún Ayuntamiento haya solicitado al adquirente del vehículo el pago de la deuda correspondiente a estas dos anualidades, bajo la protección de esta figura, lo cual no significa que no pueda hacerse. Sin embargo, y tal y como manifiesta la Sentencia de la Audiencia Provincial de Bizkaia de 11 de marzo de 2014 (rec. núm. 577/2013) no existe cobertura legal para la invocación de esta figura cuando el crédito perseguido se refiera a cuotas urbanísticas, aunque el titular sea un Ayuntamiento, así, en su FJ 2º : *“el propio legislador diferencia la hipoteca legal tácita de la afección real, ya que el artículo 79 de la Ley General Tributaria, que lleva como rúbrica la de "afección de bienes", establece un régimen diferenciado respecto a las hipotecas legales tácitas, lo que impide la equiparación; c) Por otro lado, es necesario tener en cuenta las características propias de las hipotecas legales, derechos reales de garantía que se caracterizan por la afección del bien al cumplimiento de la obligación que garantiza -reipersecutoriedad-, y por la prelación en el cobro sobre otros derechos; sería, por tanto, necesario para que las cuotas de urbanización se equipararan a la hipoteca legal tácita que aquellas gozaran de esas mismas características, es decir, afección del bien al cobro del derecho y prelación en el cobro; y si se analiza la legislación urbanística, no se puede entender que las cuotas de urbanización gocen de prelación para el cobro, aunque sí reúnan las demás características (véanse los artículos 9 y 16 del Texto Refundido de la Ley del Suelo, o el artículo 19 del Real Decreto 1093/1997). En consecuencia, no hay ninguna norma que señale expresamente que las cuotas de urbanización tengan la consideración de hipotecas legales tácitas y, por tanto, que puedan estar incluidas en el 90.1. 1º de la Ley Concursal.”*

¹⁰⁵⁸ Y posteriormente en Sentencia de 26 de febrero de 1.980, con mismo fallo y argumentación, y en el mismo sentido Resolución del TEAC de 13 de enero de 1987 que siguiendo tal criterio fija la anualidad actual a la correspondiente al ejercicio en que se realiza la transmisión.

la idea de que el año en curso se refiere al ejercicio en que el nuevo propietario realiza la inscripción en el Registro de la Propiedad. El fallo referenciado considera que esta alusión al año natural en que se ejercita la acción administrativa de cobro se refiere a “*cuando se inicia el procedimiento de recaudación en período voluntario*”.

No termina con la confusión provocada por la LH la redacción del art. 78 LGT del año 2003, cuando dice “*deudas devengadas y no satisfechas*”, que parte de la doctrina¹⁰⁵⁹ encuentra contradictorio con lo marcado por la jurisprudencia, y que situaría esta garantía procesal en el inicio del período ejecutivo de ingreso.

El RGR del año 2005 se aferra al criterio establecido por el Supremo señalando que “*se entiende que se exige el pago cuando se inicia el procedimiento de recaudación en periodo voluntario de los débitos correspondientes al ejercicio en que se haya inscrito en el registro el derecho o efectuado la transmisión de los bienes o derechos de que se trate.*” Para BURLADA ETXEBESTE la forma correcta de abordar esta, a mi modo de ver aparente, contradicción es que “*cuando haya algún acreedor que haya inscrito su derecho en el Registro o cuando se haya transmitido el bien o derecho, habría que seguir el criterio establecido en el Reglamento. En cambio, cuando no existan adquirentes o acreedores que hubiesen inscrito su derecho en el Registro, nada se opone a la aplicación del criterio sentado por la LGT*¹⁰⁶⁰”.

Dicho lo cual, debemos advertir que, desde la modificación sufrida en la Ley de Haciendas Locales, que estableció la afcción del bien al pago del impuesto, la Hipoteca Legal Tácita ha caído en cierto desuso, pues exige premura en su invocación, aun gozando de la ventaja de incluir los recargos e intereses que en la deuda se hayan producido¹⁰⁶¹, si

¹⁰⁵⁹ ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, Arturo, “Los Interesados”, en HUESCA BOADILLA, Ricardo (Coordinador) *Las reclamaciones económico-administrativas, comentarios al Nuevo Reglamento de Procedimiento*, Aranzadi, 1997, pág. 179.

¹⁰⁶⁰ BURLADA ETXEBESTE, José Luis y BURLADA ETXEBESTE Inés María, “La Hipoteca Legal Tácita”, Zergak, Gaceta Tributaria del País Vasco núm. 36, 2008.

¹⁰⁶¹ Y advierto de la controversia de esta inclusión que hago de recargos e intereses, en contra de la opinión de otros autores, así APARICIO PÉREZ, A., *Comentarios al Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, especial referencia a la Administración Local*, ob. cit. pág. 442, que señala que los mismos no forman parte de tal garantía, aun formando parte de la deuda. Sin embargo, en apoyo de lo expuesto me remito al tenor literal del art. 78, y a la interpretación que del mismo realiza la Sentencia del Juzgado del Contencioso-administrativo núm. 1 de Santander de 14 de noviembre de 2018 (rec. núm. 171/2018), FJ 3º, donde: “*El último argumento es del alcance de la hipoteca. De nuevo no debe olvidarse ante qué estamos. Es una garantía, y por ello, una obligación accesoria de otra principal, la deuda tributaria. Así resulta del art. 74 RGR y la deuda tributaria no solo se integra por la cuota, sino por todos los demás conceptos.*”

bien se descarta la exigencia de las sanciones, considerando el principio de personalidad de la pena.

En cualquier caso, y tal y como ha aclarado la DGT en Consultas V-19/2018 y 2671/2019 la afección de bienes es compatible con la hipoteca legal tácita, no siendo la una excluyente de la otra, y pudiendo aplicarse ambas garantías para proteger la misma deuda, con la diferencia de que en la aplicación de la hipoteca legal tácita no es necesaria la declaración de fallido del deudor principal ni la declaración de responsabilidad que si resulta preciso en el caso de la afección de bienes, toda vez que, como ya hemos puesto de manifiesto, la primera no consiste en un supuesto de responsabilidad tributaria, sino de una garantía real del crédito tributario

El art. 65.2 RGR posibilita que el acreedor hipotecario o el tercer adquirente pueda pedir la segregación de las deudas que les afectan, caso de encontrarse englobadas en un mismo expediente con otras correspondientes al deudor.

La reclamación de la deuda se realizará al nuevo propietario, concediéndole los plazos de ingreso contenidos en el artículo 62.5 LGT al objeto ingrese la deuda, y de no hacerlo así se procederá a la ejecución del bien, sin que sea necesario dictar acto de derivación de responsabilidad¹⁰⁶².

Señala el art. 168 LGT que, si la deuda estuviera garantizada, se procederá en primer lugar a la ejecución de la garantía, lo que debería llevar a la Administración, en este supuesto, y una vez no satisfecho el pago requerido por el nuevo titular, a la ejecución del bien. Prudentemente, el mismo artículo, y en concordancia con el principio de evitar la mayor onerosidad para el deudor se establece en el 169 LGT, señala que cuando la deuda no sea proporcional, o el obligado al pago así lo solicite, la Administración podrá optar por la enajenación de otros bienes.

¹⁰⁶² Y es que como señala la Sentencia del Juzgado del Contencioso-administrativo núm. 1 de Santander de 14 de noviembre de 2018 (rec. núm. 171/2018), FJ 3º: *“Se insiste, al actor no se le está reclamando una deuda tributaria para que la pague. Se está ejecutando una hipoteca sobre su bien por la deuda de un tercero, si bien, se le da la oportunidad de evitarlo pagando esa deuda en el importe garantizado.”*

7.5. Otras hipotecas y derechos reales

Con independencia de las garantías innatas que establece la ley para determinados créditos tributarios, la Administración puede exigir al deudor la constitución de otras, previstas en el Ordenamiento, concediéndose cierta discrecionalidad a la hora de elegir las mismas, si bien ciñéndose tanto la Administración, como el administrado, a escoger entre aquellas numeradas por la Ley.

Las más extendidas son las que se constituyen mediante aval o seguro de caución, de carácter personal., y en las que el avalista se constituye en fiador solidario sin beneficio de excusión, toda vez que son las que suponen la mayor facilidad de constitución para los depositantes, y la de más fácil ejecución para la Administración¹⁰⁶³.

Previa justificación del deudor de la imposibilidad de constituir aval o seguro permite el art. 82 LGT la admisión de otras, como las señaladas en el artículo 66 del RGR, esto es la constitución de una hipoteca, la prenda sin desplazamiento de la posesión o cualquier otro derecho real de garantía.

La posibilidad de que el deudor constituya una hipoteca a favor del Ayuntamiento es una cuestión que ya contemplábamos al tratar el tema de la garantía en los aplazamientos y fraccionamientos, siendo el objeto de esta hipoteca legal expresa, o especial, el de garantizar las deudas que tengan su origen en los tributos que graven periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un registro público, o sus productos directos, por un importe superior, o por más anualidades, de las protegidas por la hipoteca legal tácita¹⁰⁶⁴. La expresión hipoteca legal no significa que la Ley la cree directamente, lo que se concede es un derecho a su constitución cuando la legislación específicamente

¹⁰⁶³ Para detalle del aval y del seguro de caución ver el Capítulo de esta obra dedicado a los aplazamientos y fraccionamientos.

¹⁰⁶⁴ La Resolución de la DGRN de 29 de mayo de 1980 resuelve la curiosa cuestión práctica de si en caso de impago del IBI por el usufructuario, fallecido y que constituyó en su momento una hipoteca especial, procede practicar anotación preventiva de embargo sobre el pleno dominio de la finca, decidiendo que la nuda propiedad no está sujeta en sí misma al pago de dicho impuesto, por lo que no se puede despachar la ejecución por vía de apremio administrativo al nudo propietario por falta de pago del usufructuario, de lo que se deduce que constituida hipoteca legal por el mismo, y fallecido el titular del derecho, la anotación practicada pierde su vigencia, y habría que acudir a la afección (con las limitaciones que al crédito impone) para conseguir el pago de la deuda, y siempre que se demuestre la insolvencia del fallecido y de los responsables solidarios, si los hubiera.

así lo manifiesta¹⁰⁶⁵.

Si la garantía se constituye unilateralmente por el deudor, se exige aceptación expresa por el Órgano de Recaudación¹⁰⁶⁶, mediante documento administrativo del que se tomará nota en el Registro de la Propiedad¹⁰⁶⁷, por lo que una vez satisfecha la deuda la Administración reflejará tal circunstancia para poder proceder al levantamiento.

El artículo 194 de la Ley Hipotecaria establece que la hipoteca especial surtirá efectos desde su inscripción¹⁰⁶⁸, para lo cual necesita ser previamente constituida mediante escritura pública¹⁰⁶⁹.

A diferencia de la hipoteca legal tácita, la especial tiene la misma preferencia frente a otros acreedores que la ordinaria, marcando prelación para el cobro de la deuda únicamente sobre aquellos que hayan inscrito su derecho con posterioridad en el Registro de la Propiedad.

Sobre su aplicación, es opinión generalizada entre la doctrina, su poca relevancia práctica, y menos aún en la esfera de la recaudación municipal, y es que como contempla ROCA SASTRE: *“La concesión de la hipoteca expresa es pueril, porque a la Administración tributaria le interesa, más que la constitución de la hipoteca, la ejecución inmediata de la misma, y dispone además del recurso de la anotación preventiva¹⁰⁷⁰.”*

Otro derecho real es la prenda, que, según CASAS AGUDO, *“constituye un derecho real de garantía que para asegurar el cumplimiento de una obligación otorga a su titular el poder sobre una cosa mueble que le permita poseerla y, si se incumple*

¹⁰⁶⁵ Señalando a tal efecto el art. 158 LH: *“Sólo serán hipotecas legales las admitidas expresamente por las leyes con tal carácter. Las personas a cuyo favor concede la Ley hipoteca legal no tendrán otro derecho que el de exigir la constitución de una hipoteca especial suficiente para la garantía de su derecho.”*

¹⁰⁶⁶ A cuyo objeto deberá valorar la suficiencia de la garantía ofrecida.

¹⁰⁶⁷ Señalando el art. 141 LH que: *“Si no constare la aceptación después de transcurridos dos meses, a contar desde el requerimiento que a dichos efectos se haya realizado, podrá cancelarse la hipoteca a petición del dueño de la finca, sin necesidad del consentimiento de la persona a cuyo favor se constituyó.”*

¹⁰⁶⁸ Y es que como señala la Resolución de la DGRN de 27 de marzo de 2019, una vez inscrita la hipoteca, aunque no conste aún su aceptación, empiezan a producirse todos los efectos propios de la inscripción registral. Así, por virtualidad de los principios de legitimación y tracto sucesivo, y aunque el acreedor ostente un derecho potestativo, no será posible modificar o cancelar la hipoteca sin su oportuna intervención, si bien una vez transcurridos dos meses desde la notificación, o requerimiento, a la Administración tributaria para que proceda a su aceptación sin que ésta proceda a la misma, dicha anotación podrá cancelarse a petición del dueño de la finca, por mor de lo dispuesto en el art. 141 de la Ley Hipotecaria y 237 del Reglamento Hipotecario.

¹⁰⁶⁹ Reflejo de lo expresado en el art. 145 LH.

¹⁰⁷⁰ ROCA SASTRE, R y ROCA SASTRE, L., *Derecho Hipotecario*, Tomo IV, Bosch, Barcelona, 1979, pág. 245.

aquella, realizarla. Como tal derecho real de garantía y al igual que la hipoteca, posee los caracteres de esta categoría de derechos reales: derecho real limitado, iu in re aliena, accesorio e indivisible.” La prenda sin desplazamiento es una figura que tampoco tiene relevancia en la práctica de la recaudación municipal. El objeto de la prenda, según lo manifestado por el art. 1864 del CC, podrá ser cualquier cosa mueble que esté en el comercio, con el único requisito de que sea susceptible de posesión¹⁰⁷¹.

La ejecución de las garantías voluntarias presenta un único rasgo distintivo sobre las hipotecas “normales”, y es que dicha ejecución es realizada directamente por los órganos de recaudación, mediante el procedimiento administrativo de apremio.

El derecho de retención contemplado en el art. 80 LGT no tiene utilidad en los Ayuntamientos, toda vez que determina una prelación de la Administración, *erga omnes*, sobre las mercancías declaradas en aduanas para el pago de la deuda aduanera. Así, nos encontramos en un precepto de origen aduanero, proveniente de la antiquísima práctica de que la mercancía queda retenida hasta que se pague el tributo que la graba, y resultando de utilidad, el ejercicio de este derecho, en la recaudación de las liquidaciones que por IVA e Impuestos especiales se realicen en las aduanas.

Así, el derecho de retención es una facultad que se concede por la Ley al acreedor que le permite continuar detentando la cosa o el bien mueble más allá del tiempo en que debió entregarla al deudor. No es un derecho real, aunque sí constituye una forma de garantía muy eficaz porque permite, en este caso a la Administración tributaria, retener la mercancía hasta que se liquiden aquellos tributos que gravan su tráfico. Tiene como característica, frente a otras garantías, que la Administración no puede realizar lo trabado para cobrar su crédito.

¹⁰⁷¹ Existiendo, también, la posibilidad de que pueda constituirse hipoteca mobiliaria sobre establecimientos mercantiles, automóviles y otros vehículos a motor, aeronaves, maquinaria industrial y propiedad intelectual, y prenda sin desplazamiento sobre frutos, cosechas, animales, maquinaria y aperos de labranza, materias primas, etc., según reconocen los art. 12, 52 y ss. de la Ley de 16 de diciembre de 1954, sobre hipoteca mobiliaria y prenda sin desplazamiento de la posesión.

7.6. La afección de bienes

El artículo 79 de la LGT advierte que los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria responderán subsidiariamente con ellos, por derivación de la acción tributaria, si la deuda no se paga, en colación con lo señalado en el artículo 43.1.d) LGT que cataloga como responsables subsidiarios de la deuda a los adquirentes de bienes afectos al pago de ésta.

De manera que los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades, liquidadas o no, correspondientes a los tributos que graven tales transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral, o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título.

Podemos entonces, y sobre su naturaleza, señalar que el derecho de afección es una garantía real, constituida sobre un bien o derecho determinado, que concede al creador un derecho de realización de dicho bien, o derecho, para la satisfacción de su crédito. En este sentido, la Resolución DGRN de 3 de julio de 2014, expone que: *“por tanto de los referidos preceptos resulta que las afecciones fiscales constituyen una garantía real de origen legal, cuya finalidad principal es enervar los efectos del principio de fe pública registral, permitiendo a la Administración Tributaria exigir el importe de los tributos garantizados con la afección sobre el valor de realización del bien...¹⁰⁷².”*

En un principio¹⁰⁷³ el legislador contempló únicamente la figura de la afección para proteger el pago de las cantidades que gravan la transmisión de los bienes, sin

¹⁰⁷² También el Tribunal Supremo ha tenido ocasión de referirse y analizar la naturaleza jurídica de la afección de bienes, a tal efecto citaremos la Sentencia del 14 de noviembre de 1.996 (rec. núm. 7494/1991), FJ 4º, donde: *“la doctrina moderna coincide mayoritariamente en considerarla como un derecho real administrativo de garantía a favor de la Hacienda Pública, pero sometido a ciertas limitaciones y a un procedimiento riguroso para su ejercicio...Esta afección fiscal o derecho real administrativo de garantía tiene efectos "erga omnes", pero cuando se trata de inmuebles respeta el principio fundamental sobre el que descansa el sistema hipotecario español, concretamente la protección del tercero hipotecario (art. 34 de la Ley Hipotecaria) y, así, tanto el artículo 15, apartado 1, del Texto refundido de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de 6 de Abril de 1967, como el apartado 1, del artículo 74 de la Ley General Tributaria, establecen que la afección real existe, cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral”.*

¹⁰⁷³ Así se documenta ya la existencia de esta garantía, para impuestos que gravan las transmisiones, en el Decreto-ley sobre el impuesto de Derechos reales de 1927, en el de 1932, y en el art. 56 del Reglamento Hipotecario de 7 de noviembre de 1947,

embargo, la actual redacción de la Ley de Haciendas Locales ha extendido el alcance de este derecho real, de forma que puede ser invocado por los Ayuntamientos en la recaudación de deudas que tengan su origen en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles¹⁰⁷⁴, y para el cobro de cuotas urbanísticas, cuya acción recaudatoria haya sido delegada en los ayuntamientos en aras del artículo 70 del Real Decreto 3288/1978, de 25 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Gestión Urbanística para el desarrollo y aplicación de la Ley sobre régimen del Suelo y Ordenación Urbana.

El derecho de afección supone una ampliación, para determinado tipo de deudas, del derecho de prelación contemplado en el art. 77 de la LGT, en tanto este último se refiere únicamente a créditos vencidos y no satisfechos, y la afección contempla la obligación tributaria devengada, con independencia de que se hayan practicado o no las liquidaciones.

La afección, en cuanto garantía *erga omnes* sobre el inmueble afectado, se encuentra sometida a las reglas de la fe pública registral, por lo que se plantean ciertas limitaciones relacionadas con la propia actuación del adquirente, tal y como advierte el art. 79.2 LGT: *“salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título, en establecimiento mercantil o industrial, en el caso de bienes muebles no inscribibles¹⁰⁷⁵.”*

Otra limitación es la económica, toda vez que la responsabilidad del deudor alcanza la del valor del bien adquirido, al determinar que son los bienes y derechos los que quedarán afectos¹⁰⁷⁶.

Siguiendo a FERNÁNDEZ CABALLERO¹⁰⁷⁷: *“el derecho de afección comparte junto con otras figuras que regula la ley elementos comunes que en algunos casos*

¹⁰⁷⁴ Según lo expresado en el art. 64 del TRLRHL

¹⁰⁷⁵ Son abundantes las Sentencias donde se analizan hechos concretos y situaciones que justifican, o no, la adquisición del bien de buena fe, así STSJ Valencia de 20 de junio de 2018 (rec. núm. 107/2017) y STSJ Cataluña de 19 de noviembre de 2020 (rec. núm. 42/2020) donde no se admite como prueba de esa buena fe el que en la escritura se señalase la finca como libre de cargas, toda vez que: *“no es una obligación que nazca de la inscripción en el Registro de la propiedad, sino es una afección con cobertura <<ope legis>> que resiste la afirmación contenida en el auto de autorización de la compraventa.”* Y al objeto de proteger esta buena fe, tienen los notarios, según lo dispuesto en el art. 64 TRLRHL la obligación de advertir *“expresamente a los comparecientes en los documentos que autoricen sobre las deudas pendientes por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles asociadas al inmueble que se transmite.”*

¹⁰⁷⁶ SSTs de 12 de julio (rec. núm. 6289/1991) y 14 de noviembre de 1.996 (rec. núm. 7494/991), el deudor no involucra la totalidad de su patrimonio para el pago de la deuda perseguida.

¹⁰⁷⁷ FERNÁNDEZ CABALLERO, Zuley, *Las Garantías del Crédito Tributario*, Bosch, Barcelona, pág. 76.

producen confusión”, así, comparte la misma naturaleza de garantía real del crédito con la hipoteca legal tácita, siendo los rasgos distintivos entre una y otra el ámbito material de aplicación (la afección se supedita a otros titulares de derechos reales anteriores al devengo de este derecho), el límite temporal (dos anualidades para la hipoteca legal tácita), y la eficacia frente a terceros, toda vez que en el caso de la afección ésta se detiene ante el tercero adquirente de buena fe, lo que no ocurre en el supuesto de la hipoteca.

Como habíamos adelantado, son objeto de salvaguarda para los ayuntamientos, mediante la invocación de esta figura:

- Las deudas que tienen su origen en el Impuesto sobre Bienes inmuebles, por mor de lo señalado en el art. 64.1 TRLRHL, donde: *“En los supuestos de cambio, por cualquier causa, en la titularidad de los derechos que constituyen el hecho imponible de este impuesto, los bienes inmuebles objeto de dichos derechos quedarán afectos al pago de la totalidad de la cuota tributaria, en régimen de responsabilidad subsidiaria, en los términos previstos en la Ley General Tributaria”*.
- Las cargas Urbanísticas que los Ayuntamiento recaudan por encargo de las Juntas de Compensación, a tenor de lo señalado en el art. 19 del Real Decreto 1093/1997, de 4 de julio, por el que se aprueban las normas complementarias al Reglamento para la ejecución de la Ley Hipotecaria sobre inscripción en el Registro de la Propiedad de actos de naturaleza urbanística, señala: *“Quedarán afectos al cumplimiento de la obligación de urbanizar, y de los demás deberes dimanantes del proyecto y de la legislación urbanística, todos los titulares del dominio u otros derechos reales sobre las fincas de resultado del expediente de equidistribución, incluso aquellos cuyos derechos constasen inscritos en el Registro con anterioridad a la aprobación del Proyecto.”*

En relación con el importe afecto, y en los supuestos en los que las deudas perseguidas tienen su origen en el IBI, donde se han incorporado ya a la legislación las

lites impuestos por la jurisprudencia¹⁰⁷⁸, la afección se refiere únicamente a la cuota tributaria. Sin embargo, en el supuesto de las cuotas urbanísticas, al igual que en el resto de los tributos (transmisiones patrimoniales por ej.), las distintas Administraciones entienden que alcanza la totalidad de la deuda, en los términos señalados en el artículo 58.1 y 2 de la LGT.

En cuanto al límite temporal al que resulta aplicable la garantía ofrecida por el art. 64 TRLRHL, el TS, en Sentencia de 9 de abril de 2003 (rec. núm. 79/2002), resolvió la controversia doctrinal creada sobre el número de ejercicios que se podían exigir al adquirente, y es que existía una primera postura que indicaba que la norma contenida en el art. 68.8 LGT de que interrumpida la prescripción para el deudor principal se entiende interrumpida para todos los responsables, sólo era aplicable a los casos de solidaridad entre deudores, pero no en los casos de afección de bienes, por lo que únicamente podría exigirse al adquirente el pago de las deudas correspondientes al IBI de los 4 últimos ejercicios, contados desde la fecha de finalización del plazo de ingreso en periodo voluntario¹⁰⁷⁹, la otra postura (que es la que actualmente se aplica) fue la defendida por el

¹⁰⁷⁸Con anterioridad a la modificación que del art. 76 LHL planteó la Ley 51/2002, y cuyo tenor literal era: *“En los supuestos de cambio, por cualquier causa, en la titularidad de los derechos a que se refieren los artículos 61 y 65 de esta Ley, los bienes inmuebles objeto de dichos derechos quedarán afectos al pago de la totalidad de las deudas tributarias y recargos pendientes por este impuesto, en los términos previstos en el artículo 41 de la Ley General Tributaria”*, parecía parecer clara la exigibilidad de la totalidad de la deuda tributaria, con los recargos e intereses correspondientes (si bien siempre hubo una parte de la doctrina que entendió que los recargos a los que se refería el texto legal eran los aplicables en la cuota tributaria, para las áreas metropolitanas). Y en este sentido se pronunciaron las primeras resoluciones judiciales, así, por ejemplo, STSJ Cataluña de 27 de febrero de 1996, donde: *“El artículo 76 TRLRHL se trata de una garantía de un derecho de crédito de naturaleza real...y se proyecta sobre los bienes inmuebles objeto de los derechos transmitidos y conlleva que estos queden afectos al pago de las deudas pendientes correspondientes al IBI, sin limitación temporal alguna en cuanto a las deudas pendientes y no prescritas, entre las que se incluyen específicamente los recargos que al impuesto corresponde, sin perjuicio, de los recargos genéricos contenidos en el art. 58 LGT, entre los que se incluyen los de apremio y el interés de demora”* La STS de 18 de diciembre de 1998 (rec. núm. 10004/1997), impuso el segundo criterio dominante, al señalar, FJ 4º, que: *“Si se hubiera querido ampliar no sólo el límite temporal sino también el contenido de las deudas garantizadas, incluyendo otras partidas que no fueran -como antes sucedía- el importe de los recibos pendientes de los impuestos y los recargos de igual naturaleza que aquellos, extendiendo la afección al pago de otros recargos, como el de apremio y de los intereses de demora, el texto legal lo hubiera expresado así literalmente”*.

¹⁰⁷⁹ Así en la Sentencia referenciada del Tribunal Supremo se cita, FJ 1º: *“Debe aceptarse la doctrina sentada por la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 12 de mayo de 2000 en relación con la prescripción parcial de la deuda exigida, no sólo porque ya no limita al plazo de un año (artículo 73 de la Ley General Tributaria, LGT) las deudas reclamables, sino porque no hace limitación de plazo, e, incluso, viene a requerir de las Administraciones una cierta agilidad para poder exigir la deuda antes de transcurra el plazo de cuatro años, pues considera al adquirente no como sucesor del anterior titular (lo que permite obviar el examen de todo lo actuado en el procedimiento precedente) y, por lo mismo, la única obligación de la Administración es procurar la reclamación antes del transcurso de los cuatro años o, en supuestos como el presente, la determinación en vía judicial de las correspondientes cargas tributarias, de tal forma que el adquirente por adjudicación debe liberar las mismas previamente a su plena titularidad.*

TS en Sentencia referenciada, dictada en interés de Ley, en la que esta interrupción de la prescripción sí tenía efectos para el adquirente, señalando como doctrina: “, *"el artículo 76 de la Ley 39/1988 ha de ser interpretado en el plano de la responsabilidad, por lo que el nuevo titular adquirente, como sucesor del anterior sujeto pasivo, lo ha de ser con todas sus consecuencias, tanto si le favorecen como si le perjudican, entendiendo, en consecuencia, que no han prescrito para el adquirente las deudas del IBI que tampoco habían prescrito para el sujeto pasivo, y que, asimismo, los actos interruptivos de la prescripción para con el sujeto pasivo pueden oponerse eficazmente contra el nuevo titular adquirente"*

Un supuesto especial con el que se han encontrado los Ayuntamientos es el que se produce cuando se pretende aplicar esta responsabilidad del pago, o afección, a los inmuebles que integran la Sociedad de Gestión de Activos procedentes de la Reestructuración Bancaria (SAREB), lo que ocurre muy frecuentemente por las características de los activos que ésta gestiona.

En esta circunstancia resulta de aplicación lo señalado en el art. 29.4.e) de la Ley 11/2015, de 18 de junio, de recuperación y resolución de entidades de crédito y empresas de servicios de inversión, que establece que:

e) La sociedad de gestión de activos no será responsable, en el caso de que se produzca la transmisión, de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dicha transmisión derivadas de la titularidad, explotación o gestión de los mismos por la entidad transmitente.”

Así, los Ayuntamientos topan con el hecho de que las deudas impagadas de IBI correspondientes a los ejercicios anteriores a la transmisión de los activos a la SAREB no pueden ser reclamadas a la misma, al quedar excluida dicha sociedad de la responsabilidad subsidiaria que con carácter general señala el artículo 64.1 del TRLRHL¹⁰⁸⁰.

Ahora bien, en el supuesto de que la titularidad del bien sea adquirida por esta sociedad mediante un procedimiento de ejecución hipotecaria no podrá invocarse la

Y, por ello, teniendo en cuenta que el acto de derivación de responsabilidad es de 18 de septiembre de 2000 y que se exigen las deudas de los años 1996, 1997, 1998, 1999 y 2000, se declara que no existe prescripción de las mismas y que sí están prescritas todas las anteriores”

¹⁰⁸⁰ Esta imposibilidad de derivar la responsabilidad hacia la SAREB fue también observada por la Subdirección General de Tributos, en Consulta V4167-16, de 30 de septiembre de 2016.

exención anteriormente expresada, pues tal y como ha señalado el Tribunal de lo Contencioso Administrativo núm. 1 de Ávila, de 6 de junio de 2017 (rec. núm. 78/2017)¹⁰⁸¹, en su FJ 5ª: *“En suma, la exención de responsabilidad tributaria a favor de la SAREB queda limitada a la transmisión de activos efectuada al amparo, primero de la Ley 9/2012 y posteriormente de la Ley 11/2015, y no a cualquier otra adquisición del dominio de inmuebles efectuada bajo cualquier otro régimen jurídico distinto de ésta, como es el caso que nos ocupa en el que, por parte de la SAREB, como cualquier otro adquirente, ante el impago de un derecho de crédito por parte del deudor en el ejercicio de su derecho de propiedad sobre el crédito con garantía hipotecaria, ejercitó las acciones necesarias para recuperar lo adeudado o, en su caso, adjudicarse el dominio del bien garante y sujeto, por tanto, al régimen tributario previsto en el artículo 64.1 del TRRLRHL.”*

El Tribunal Supremo, en Sentencia de 28 de enero de 2021 (rec. núm. 4726/2018) resuelve, recurso de casación interpuesto por la representación procesal de la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, S.A. contra Sentencia de 4 de mayo de 2018, de la sección segunda de la sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Burgos), fijando como criterio interpretativo que: *“ la exclusión de responsabilidad regulada en el artículo 29.4 de la Ley 11/2015, de 18 de junio, de recuperación y resolución de entidades de crédito y empresas de servicios de inversión no impide la declaración como responsable tributaria subsidiaria a la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, S.A. respecto de las cuotas del Impuesto sobre Bienes Inmuebles aducidos en un procedimiento de ejecución de préstamos hipotecarios, transmitidos previamente y de forma obligatoria en virtud de una disposición legal.”*

Como ya hemos señalado, y sobre la afección relativa a las cuotas urbanísticas, el art. 19 del Real Decreto 1093/1997, de 4 de julio, por el que se aprueban las normas complementarias al Reglamento para la ejecución de la Ley Hipotecaria sobre inscripción en el Registro de la Propiedad de actos de naturaleza urbanística, señala: *“Quedarán afectos al cumplimiento de la obligación de urbanizar, y de los demás deberes dimanantes del proyecto y de la legislación urbanística, todos los titulares del dominio u otros*

¹⁰⁸¹ En el mismo sentido STSJ Burgos de 4 de mayo de 2018 (rec. núm. 6/2018).

*derechos reales sobre las fincas de resultado del expediente de equidistribución, incluso aquellos cuyos derechos constasen inscritos en el Registro con anterioridad a la aprobación del Proyecto, con excepción del Estado en cuanto a los créditos a que se refiere el artículo 73 de la Ley General Tributaria y a los demás de este carácter, vencidos y no satisfechos, que constasen anotados en el Registro de la Propiedad con anterioridad a la práctica de la afeción. Dicha afeción se inscribirá en el Registro de acuerdo con las siguientes reglas”.*¹⁰⁸²

La razón por la que el legislador ha posibilitado la exacción de estas cuotas mediante el procedimiento administrativo de apremio reside en la naturaleza tanto de los importes, que, siguiendo a VÁZQUEZ OTEO¹⁰⁸³, tienen “*carácter público y responden del cumplimiento de una actividad pública de interés general: la ejecución del planeamiento urbanístico y el cumplimiento de sufragar los gastos de urbanización. En consecuencia, no cabe atribuirles naturaleza civil, pese a la posibilidad que veremos existe de reclamar el abono de las vencidas e impagadas ante la jurisdicción civil. Las cuotas de urbanización no tienen el carácter de tributos, sino de ingresos de derecho público de naturaleza parafiscal, así se ha pronunciado de forma reiterada la jurisprudencia, entre la que podemos extraer la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 11 de julio de 2007, Ponente Excmo. Sr. don Rafael Fernández Valverde*”, como de la propia entidad urbanística (la naturaleza), ya que según tiene declarado el TS, entre otras Sentencia de 29 de diciembre de 1987, FJ 2º: “*debe tenerse en cuenta que las Juntas de Compensación no son similares a las sociedades civiles reguladas en los artículos 1.665 y siguientes del Código Civil, pues aunque ellas tienen grandes concomitancias con tales sociedades, al referirse en algunos aspectos a derechos jusprivatísticos de sus componentes, ellas cumplen primordialmente funciones administrativas de orden urbanístico y es este carácter es el que las define de forma más acusada.*”

¹⁰⁸² Continúa el mismo artículo detallando los requisitos que debe contener la inscripción, y que son fundamentales a la hora de poder exigir posteriormente el pago de las cantidades a las que cada una de las fincas estén afectas, así: “a) *Que la finca queda afecta al pago del saldo de la liquidación definitiva de la cuenta del proyecto. b) El importe que le corresponda en el saldo de la cuenta provisional de la reparcelación y la cuota que se le atribuya en el pago de la liquidación definitiva por los gastos de urbanización y los demás del proyecto, sin perjuicio de las compensaciones procedentes, por razón de las indemnizaciones que pudieren tener lugar.*”

¹⁰⁸³ VÁZQUEZ OTEO, Alfonso, “Gastos de Urbanización y Cuotas de Urbanización”, *Práctica Urbanística*, núm. 100, enero 2011, pág. 64.

Sobre el procedimiento, y si se optase por la vía de apremio, la providencia se dirigirá al titular o titulares del dominio y se notificará a los demás que lo sean de otros derechos inscritos o anotados sujetos a la afección¹⁰⁸⁴.

En cuanto al límite temporal dado por la Ley a esta garantía, en el supuesto de las cuotas urbanísticas, y según señala el art. 20 RH, la afección caducará a los siete años, con la particularidad de que si durante su vigencia se hubiera elevado a definitiva la cuenta provisional de liquidación del proyecto de reparcelación o compensación, la caducidad tendrá lugar por el transcurso de dos años, a contar desde la fecha de la constatación en el Registro de la Propiedad del saldo definitivo, sin que, en ningún caso, pueda el plazo exceder de siete años desde la fecha originaria de la afección.

Retornados ya al expediente administrativo de apremio, y en cuanto a la tramitación administrativa e invocación de la figura de la afección del bienes, el artículo 67 del RGR recoge la necesidad de tramitar el expediente con las mismas garantías que se exigen en la tramitación de una responsabilidad subsidiaria, a cuyos efectos será necesaria la declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios, si los hubiera.

Así, podemos organizar esquemáticamente el procedimiento, para exigir la afección y cobro de la deuda, de la manera siguiente:

1º.- Declaración de insolvencia del titular anterior¹⁰⁸⁵, toda vez que el expediente ha de ser tramitado como una responsabilidad subsidiaria, y exigiendo este requisito de manera reiterativa la jurisprudencia, así SSTs de 1 de febrero de 1955, 12 de marzo de 1997 (rec. núm. 12178/1991), 20 de noviembre de 2000 (rec. núm. 4570/1994) y 24 de enero de 2004 (rec. núm. 69/2002), entre otras.

2º.- La declaración de responsabilidad se realizará en los términos señalados en el art. 174 de la LGT, exigiéndose, antes de dictar el acto, que se conceda trámite de audiencia a los responsables, que podrán presentar cuantas alegaciones consideren pertinentes en la

¹⁰⁸⁴ Sin perjuicio de que, en caso de pago por cualquiera de los distintos titulares de la obligación urbanística, el que la satisfaga se subroga en el crédito con facultades para repercutir el mismo contra el propietario que incumpla.

¹⁰⁸⁵ El Tribunal Supremo, en Sentencia de 24 de enero de 2004 (rec. núm. 69/2002), señala que cuando el expediente se dirija a un tercer adquirente, distinto del que originariamente adquirió el inmueble del deudor principal, no será necesaria la declaración de fallido de los deudores intermedios.

defensa de su interés., y disponiendo el art. 124 RGR que: "*El trámite de audiencia será de 15 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo*".

3º.- A la vista de las alegaciones realizadas, se realizará por el órgano de recaudación Resolución de declaración de afección, que será notificado a los responsables con texto íntegro del mismo, el importe al que se refiere, los medios de impugnación que contra el mismo pueden ejercitarse¹⁰⁸⁶, así como los plazos y el órgano ante el que deben presentarse. Se indicará, además, en la notificación, el plazo y lugar de ingreso, siendo el primero el establecido con carácter general para el ingreso de las liquidaciones en periodo voluntario¹⁰⁸⁷.

Con independencia de la posibilidad del pago, y atendiendo a la propia naturaleza de la afección, parece evidente que el adquirente se libera de la responsabilidad del pago mediante la entrega del bien, o por la transmisión del mismo a un tercero¹⁰⁸⁸, salvo en el supuesto de que el momento de la transmisión ya se hubiese iniciado el procedimiento de derivación de la responsabilidad¹⁰⁸⁹.

4º.- En caso de impago, se inicia el periodo ejecutivo y se procedería a dictar providencia de apremio para la ejecución del bien afecto, notificándose la misma al titular actual. Una vez notificada, transcurridos los plazos del art. 62.5 LGT, y por mor del art. 74.3 RGR procederemos a la ejecución de los bienes mediante el procedimiento desarrollado en este trabajo dentro del apartado dedicado al embargo de bienes inmuebles, toda vez que al tratarse de una garantía de carácter real y preferente es la finca la que responde de la deuda, y, esto conviene resaltarlo, con carácter preferente sobre cualquier otra (por ej.

¹⁰⁸⁶ Reposición potestativa u obligatoria, según se trate de municipios de gran población o no, y/o reclamación económica-administrativa si nos encontramos en el primer supuesto, y no pudiendo el fondo de la misma referirse a la impugnación de las liquidaciones cuyo cobro se pretende, si éstas alcanzaron firmeza para el anterior obligado tributario.

¹⁰⁸⁷ Que es el señalado en el art. 62.2 LGT

¹⁰⁸⁸ Toda vez que la titularidad del bien es el presupuesto material de la responsabilidad subsidiaria, como señala la Ley, y ratifica el TS en Sentencia de 24 de enero de 2004 (rec. 69/2002) que fija como doctrina que "*En el supuesto de cambio, por cualquier causa, en la titularidad de los derechos objeto del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, no es precisa la declaración de fallido del adquirente o los adquirentes intermedios para que, declarada la del deudor originario transmitente de los bienes afectos al pago de la deuda tributaria, pueda derivarse la acción contra dichos bienes tras la notificación reglamentaria, al adquirente y titular actual de los mismos, del acto administrativo de derivación*".

¹⁰⁸⁹ SSTs 12 de marzo de 1997 (rec. núm. 12178/1991) y de 19 de julio de 2002 (rec. núm. 5573/1997).

hipoteca con entidad de crédito u otros embargos inscritos con anterioridad a la fecha de inicio del procedimiento de apremio).

Si existiera desproporción entre los débitos y el valor del bien afecto, se debería proceder de acuerdo con el art. 169.2 LGT, optando por embargos que suponen menos gravamen para el contribuyente, tales como el embargo de cuentas corrientes y/o salarios del adquirente.

Por último, señalar que la utilización de la vía de apremio resulta optativa, sobre la jurisdicción civil, para las Entidades Urbanísticas a la hora de intentar el cobro de sus deudas, de conformidad con lo señalado en el art. 70 del Real Decreto 32881978/, de 25 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Gestión Urbanística para el desarrollo y aplicación de la Ley sobre régimen del Suelo y Ordenación Urbana, pudiendo finalizar el expediente administrativo de apremio con la adjudicación de las fincas subastadas y no enajenadas a la junta de Compensación, con los límites, en cuanto al importe de la adjudicación, y condiciones que recogemos en esta misma obra, en el Capítulo 5.5 denominado Adjudicación de Bienes a la Hacienda Pública¹⁰⁹⁰.

¹⁰⁹⁰ Situación refrendada por el Tribunal Supremo, en Sentencia de 11 de octubre de 2.002 (rec. núm. 303/1998), cuando en su FJ3º, in fine, señala: *“Incidentalmente podemos señalar que la Junta de Compensación, es, según el artículo 130.2 de la Ley del Suelo de 9 de abril de 1976, la beneficiaria del procedimiento de apremio para exigir a sus miembros las cantidades que les adeudan, por lo que aunque la naturaleza de los actos que en dicho procedimiento se llevan a cabo exige la intervención de una Administración Pública, los resultados del procedimiento se enderezan a satisfacer los intereses de la Junta, de modo que si esa satisfacción supone la adjudicación directa de una finca que no haya podido ser vendida en pública subasta ningún obstáculo existe en que sea la Junta de Compensación acreedora la destinataria de esa adjudicación.”*

CONCLUSIONES

Como no podía ser de otra manera, se inicia el trabajo con la exposición de los motivos que han llevado al autor a interesarse por este tema de la Recaudación Ejecutiva en la Entidades Locales, para el desarrollo de su obra, y que, con independencia de cierto gusto, reconocido, por la materia, se concretan en el afán de crear el que posiblemente sea el primer estudio jurídico de la Recaudación Ejecutiva que abarque todas las fases del procedimiento dirigido a las Entidades Locales, y segundo, en reivindicar la falta de medios que tienen los Ayuntamientos, al menos los de menor población, para realizar este trabajo, y la negativa de auxilio que en algunas provincias sufren por parte de las Diputaciones Provinciales, analizándose con detalle el caso de la Comunidad de Madrid, por ser la más cercana al doctorando, y de la Agencia Española de Administración Tributaria, que injustamente ha apartado a los municipios más necesitados de ayuda (los de menos de 20.000 habitantes) de la posibilidad de adherirse al convenio que para la Recaudación Ejecutiva de los tributos municipales, suscribió con la FEMP.

PRIMERA. Potestad organizativa y modelos de organización.

Distintos son los modelos que han venido escogiendo los ayuntamientos, de entre los contemplados en la Ley, a la hora de organizar su servicio recaudatorio. Nos encontramos así con la posibilidad de una gestión directa, donde el ayuntamiento integra dentro de su estructura un departamento de recaudación, compuesto esencialmente por funcionarios, y abasteciéndolo de las necesarias herramientas y aplicaciones informáticas para el desarrollo del trabajo. Otros han acudido a la creación de un Organismo Autónomo, dotándolo de cierta independencia, y justificando su existencia en la especialización del servicio que presta.

La creación de sociedades mercantiles, de capital íntegramente municipal, es otra figura que han venido utilizando distintas EELL en la organización de este servicio. La casi completa ausencia de funcionarios de entre el personal que las integra, y cierta independencia presupuestaria y organizativa, han llevado a ciertos autores a denunciar a estas sociedades como herramientas que permiten “huir del derecho administrativo”.

Para los ayuntamientos más pequeños la delegación de los trabajos de gestión tributaria y recaudación en sus Diputaciones es la fórmula más sencilla de organizar esta competencia municipal. Para ello se parte de la figura de la Delegación, donde es necesario someterse a un procedimiento tasado en su concreción, que exige contar con la voluntad del Delegante y del Delegado, y ratificándose ambas voluntades en la suscripción de un Convenio.

Es imprescindible, y sobre todo para entidades sujetas a un ámbito de actuación tan delimitado, el término municipal, contar con la colaboración de otras Administraciones Públicas en la ejecución de las tareas de búsqueda de bienes y de embargo. Esta actitud parte, y se concreta, en el mandato recogido en la propia C.E., art. 103.1. Así, se analiza la colaboración que existe entre ayuntamientos y otras administraciones, deteniéndonos en el estudio de la que se plantea con la AEAT, a través de los Convenios suscritos con la FEM.

Se discute, dentro de distintos enfoques que plantea la doctrina, el amparo o no que tienen los Ayuntamientos para entender amparada esta cesión de datos, en las fórmulas de colaboración y delegación citadas, en la Legislación vigente, sin necesidad de solicitar el consentimiento del interesado, a tal cesión. Así, mostramos nuestra disconformidad con esa parte de la doctrina, que, justificando su postura en Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 1 de octubre de 2015, opinan de la necesidad de requerir dicho consentimiento.

Con independencia del modelo organizativo que hayamos asumido, es también necesario conocer la regulación legal que ampara a los trabajadores que componen estos Servicios Recaudatorios, cuáles son sus órganos de dirección y sus facultades, insistiendo en la necesidad de que determinados trabajos sean realizados por funcionarios. Se analiza la figura del Tesorero, tras las modificaciones introducidas por la Ley 27/2003, en donde se intenta, sin conseguirlo siempre, a nuestro entender, profesionalizar dicha figura, apartando de la misma a concejales y funcionarios no habilitados.

Necesarias son en la actualidad las entidades colaboradoras, son ellas las que prestan el servicio de caja en la práctica totalidad de municipios, y las que se encargan del acto físico del cobro de recibos y liquidaciones, diseñados según las especificaciones del Cuaderno 60 de la Asociación Española de Banca, colaborando en ocasiones en otros ámbitos de la gestión, tales como en la impresión de recibos o notificaciones, el envío de documentos de cobro, la prestación del servicio de alquiler de pasarelas de cobro físicas y online, etc.

Sí es posible contar, para ciertas tareas y trabajos administrativos de apoyo que no impliquen ejercicio de la autoridad, con la presencia de empresas auxiliares de recaudación. La contratación de estas empresas de servicios debe ser realizada por las formas de contratación impuestas para la contratación administrativa.

Recalcar como idea esencial de entre las aquí expresadas, la imposibilidad que algunos Ayuntamientos (los de la Comunidad de Madrid de menos de 20.000 habitantes) tienen de delegar la recaudación de sus tributos en la Comunidad Autónoma, así como de adherirse al Convenio que a este objeto redactaron la FEMP y la AEAT, lo que les provoca una clara situación de desamparo, toda vez que estos municipios, los de menor tamaño, son precisamente los más necesitados de auxilio.

SEGUNDA. – La recaudación en período ejecutivo. El procedimiento de apremio.

Entramos ya en el fondo del asunto, finalizado el periodo voluntario de ingreso nos situamos de manera automática en el período ejecutivo, desde el que se impone dictar la actuación que va a permitir a la Administración tributaria desplegar todas las potestades y prerrogativas que la legislación le otorga para el cobro de sus ingresos, esta llave que abre el procedimiento es la providencia de apremio.

Con anterioridad a detenerlos en el análisis de la recaudación, y dentro del espíritu crítico que debe contener la obra, se refleja lo injusto que el autor entiende la situación del obligado al pago de una autoliquidación, sobre los sujetos pasivos a los que se les ha girado una liquidación, en esta iniciación del período ejecutivo, toda vez que se prima a quien presenta la autoliquidación y el pago tarde, concediéndosele un trato preferente, al permitirle que sea él, quien con su voluntad, marque la finalización del período voluntario de ingreso. Esta situación puede provocar una prórroga en cuanto a la finalización del período voluntario, y así transcurrido el plazo establecido para el pago de un tributo, si el obligado tributario presenta la declaración-autoliquidación con solicitud de aplazamiento o fraccionamiento la deuda continúa en período voluntario de ingreso.

La práctica de la recaudación nos ha demostrado que la correcta notificación de la providencia de apremio es el acto más importante de todo el procedimiento ejecutivo, el que establece los cimientos sobre los que iremos acumulando las distintas actuaciones de embargo que sean necesarias hasta el cobro de la deuda. Su impugnación dejará sin efecto las actuaciones posteriores, sin embargo, su correcta notificación nos llevará a que la práctica totalidad de los errores que cometamos en la elaboración del expediente sean considerados como defectos subsanables, toda vez que el deudor ya se encuentra advertido de que debe, de los medios de defensa de los que dispone, y de nuestro propósito de enajenar su patrimonio hasta que la deuda quede extinta.

Dentro de este apartado de la notificación se ha hecho hincapié en la importación de la notificación electrónica, como elemento fundamental a la hora de conseguir una

administración, más ágil, eficaz y eficiente en la tramitación de los expedientes administrativos.

Desde un punto de vista práctico, se recalca el carácter de *numerus clausus* que tiene el art. 167.3 LGT, donde se numeran los motivos de impugnación de la providencia de apremio, detallando el debate doctrinal y jurisprudencial que sobre este particular se ha desarrollado, y tomando el autor postura defendiendo una posición intermedia donde se acepta tal relación de cerrada de motivos de impugnación, pero defendiendo ciertas excepciones motivadas por la falta de posibilidad que el deudor ha tenido de impugnar la liquidación que ahora se le reclama.

Como es lógico plantear, la ejecutividad de los actos del procedimiento que constantemente se invoca no impide el planteamiento de incidentes o recursos, por parte del deudor, que provocan la suspensión temporal de mismo. En la obra abordamos cuáles son esas razones fundadas para proceder a la paralización del procedimiento, y que medidas cautelares, o garantías, exige la Administración tributaria para transigir con dicha suspensión. Entre las posibilidades de suspensión contempladas, distintas Administraciones han sido renuentes a la hora de aceptar la utilización de las medidas cautelares, más económicas y accesibles para el administrado, mostrando nuestra disconformidad con tal actitud, toda vez que se vacía de contenido a un procedimiento fijado por la Ley, en ayuda del contribuyente, y cuya adopción no supone perjuicio económico ninguno para la Administración.

Continúa el Capítulo, analizando un principio rector de los expedientes administrativos de apremio, el de conservación de actuaciones, que parte de la premisa de que no todos los actos administrativos contrarios al ordenamiento jurídico son anulables, siendo, además, una excepción aquellos con incidencia en el procedimiento, al resultar nulos de pleno derecho.

Una recaudación eficaz debe ser firme en la persecución de la deuda, pero a la vez debe ser flexible en entender las circunstancias que acompañan a los deudores, por ello facilitar y simplificar la solicitud y aprobación de expedientes de fraccionamientos y aplazamientos es una medida fundamental, en la prestación de un correcto servicio recaudatorio. La anulación de la necesidad de prestar garantías en fraccionamientos de pequeños importes aumentará el número de deudores que accedan a esta modalidad de pago, en situaciones en las que aun siendo su pretensión abordar su obligación no reúnen

recursos para hacerlo, y las dificultades y trabas que se le exigen para aplazar o fraccionar su importe les desaniman de esta posibilidad, que no solamente les beneficia a ellos, sino, y también, al Ayuntamiento que puede centrar sus esfuerzos en dirigirse a deudores sin ese ánimo de cumplir con sus obligaciones tributarias.

Cuestión doctrinal significativa, y aún por resolver, es la que se refiere a la pregunta de: ¿qué recargos son los que resultan de aplicación en los supuestos de aplazamiento y fraccionamiento de la deuda solicitados en período ejecutivo con anterioridad a que sea notificada la providencia de apremio, o de que hayan transcurrido los plazos del art. 62.5 LGT? Distintas SSTS interpretan aspectos relativos a la cuestión, resultando contradictorias en su cumplimiento cuando se ponen de común, así, varias Resoluciones fijan como criterio que, al no pagarse la deuda en su totalidad, el recargo exigible es el del 20 por ciento, pero, por su parte, la Sentencia de 15 de octubre de 2020 (rec. núm. 1652/2019) nos impide avanzar en el procedimiento y dictar la providencia de apremio hasta que tal solicitud de fraccionamiento se resuelva, por lo que se entra en el bucle de que para resolver hay que dictar la providencia, al objeto de que resulte exigible el recargo del 20 por ciento, pero mientras tal resolución no se produzca se impide a la Administración dictar cualquier acto administrativo, aludiendo al principio de buena administración.

Garantizada la deuda, como consecuencia de un fraccionamiento o por la solicitud de suspensión del procedimiento de apremio, y una vez se reanude el mismo por resolución del recurso que trae causa, o por impago de los plazos, se procederá, con carácter general, al embargo de las garantías aportadas, con preferencia sobre otros bienes o derechos del deudor.

TERCERA. - El Embargo.

La relación con el contribuyente se ha constituido, hasta este momento procesal, en un intercambio de información, aclaraciones y advertencias. Ahora que la deuda es firme, y firme es también el acto que permite la ejecución, la providencia de apremio llega el momento en que la Administración haga uso de una de las prerrogativas de las que dispone, la ejecución forzosa.

Así, tratará de identificar los bienes del deudor, solicitando la colaboración de otras AAPP, de particulares, e incluso del propio deudor, al que le cabe la posibilidad de designar bienes cuya traba le cause menor perjuicio.

Una compleja maraña de legislación, referida a distintos hábitat, va a determinar que los bienes y/o derechos que hemos conseguido identificar resulten o no embargables, por sí mismos, o por las circunstancias socioeconómicas que rodean al deudor. En el estudio de cada limitación, y en la descripción de cada bien o derecho, fijaremos los distintos criterios doctrinales, planteando los mismos, una vez en el interés de sembrar la polémica, y otras en el de expresar la opinión del autor sobre los temas que se discuten. En este sentido nos referimos a los distintas resoluciones adoptadas en relación a la posibilidad de embargar saldos de las Entidades Locales, y en nuestra opinión, contraria del sentir de la doctrina, de que tales saldos han sido declarados inembargables por la Ley, toda vez que en la Administración rige el principio de “unidad de caja”.

En cuanto a las actuaciones de la Administración tributaria, éstas deben basarse en los principios de proporcionalidad, suficiencia, sucesividad (en respuesta de cumplir con el objetivo de cubrir la deuda), facilidad en la enajenación y menor onerosidad para el deudor, y subsidiaridad (en relación con la prelación).

Las anunciadas limitaciones al embargo debemos entroncarlas en razones de interés público, toda vez que el legislador, con estas prohibiciones, pretende evitar que se destruya de manera irrevocable la vida económica del deudor, protegiendo su patrimonio hasta un límite mínimo, por debajo del cual entenderíamos muy difícil la subsistencia.

Ya en la práctica, se embargarán primero aquellos bienes para los que no sea necesaria la entrada en el domicilio, utilizando los medios de ejecución menos restrictivos de la libertad del deudor.

Bajo la premisa de estos principios y limitaciones, los órganos de recaudación irán embargando sucesivamente bienes del deudor hasta cubrir la deuda, en función al orden establecido en el art. 169.2 LGT.

Así, y en primer lugar se embargará el dinero en efectivo o en cuentas abiertas en Entidades de Crédito, y analizaremos en este apartado el embargo de taquillas, y de cuentas corrientes, piedra angular de las actuaciones de los Ayuntamientos en este tipo de procedimientos. El cuaderno 63 como herramienta vertebradora de todo el procedimiento de esta modalidad de embargo, las resoluciones judiciales que sobre las distintas situaciones jurídicas en la titularidad de los fondos se plantean, la correspondiente supervisión del procedimiento en todas las actuaciones, y una mención especial a las últimas resoluciones de la Agencia Española de Protección de Datos, sobre el uso indebido de los datos personales del deudor, constituyen el contenido esencial de este primer subapartado, que finaliza planteando la responsabilidad en la que incurre la entidad de depósito caso de desatender las diligencias dictadas.

El estudio del embargo de créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo se inicia con la relación de los bienes que comprende tal denominación, señalando la particularidad que supone el que tengamos que acudir, para su venta, a la Bolsa. Embargos más habituales que el de acciones o bonos, es el del derecho de cobro que tiene el deudor sobre un tercero por trabajos realizados, participaciones en máquinas recreativas, o sobre los derechos derivados de un contrato de terminales de pago, donde se estudian de manera detallada las distintas sentencias, en muchos casos contradictorias, que, sobre este particular, y sobre la derivación de responsabilidad hacia las empresas suministradoras de los datafonos, se han producido.

La traba de sueldos salarios y pensiones se iniciará con la solicitud de información, por medios mecanizados, a la TGSS y al INSS, una vez localizado el centro de trabajo, y respetando el principio de territorialidad que impera en todas nuestras actuaciones, dirigiremos la Diligencia a la empresa, para que con las limitaciones que señala el art. 607 LEC, proceda a la retención de las cantidades que por concepto de salario o pensión reciba el deudor. Con este objetivo, determinamos que cantidades de las recibidas tienen el

concepto de salario, en función de la definición del mismo realiza el Estatuto de los Trabajadores, y de las matizaciones, en cuanto a su concepto, que realiza la jurisprudencia. Se determina también la fórmula que para el cálculo de las cantidades a descontar serán utilizadas, sumando todas las percepciones que por tal concepto reciba el deudor, abordando la polémica, doctrinal y jurisprudencial, que la retribución de las pagas extraordinarias se produce.

Iniciamos el apartado cuarto indicando que el embargo de bienes inmuebles, y señalando, en cuanto a su consumación, que es una excepción dentro de las EELL, si bien es cierto que cada día se culminan más expedientes de esta naturaleza, incrementándose, también, el número de anotaciones, aún con el único propósito de asegurar el cobro de la deuda, y en la esperanza de que con el tiempo mejoren las circunstancias económicas de los deudores, y puedan éstos hacer frente a las mismas, sin la ejecución de esta traba de efectos desproporcionados por las cuantías que se persiguen. Nos preocupamos dentro de este apartado únicamente de la fase de la traba, postergando las fases de la ejecución para el Capítulo siguiente. Así, numeramos los requisitos de la diligencia de embargo, y las incidencias que su anotación en el Registro de la Propiedad puede producir, detallando las distintas formas de subsanación que estas deficiencias exigen. De manera profusa, por su importancia en el procedimiento, se invoca a la cuestión de territorialidad que enfrentó a municipios con registros de la propiedad, y que fue finalmente resuelta por STS de 16 de marzo de 2011 (rec. 53/2009). También relatamos, y tomamos postura, sobre las distintas posturas mantenidas sobre la determinación cuantitativa de la garantía que el embargo ofrece al Ayuntamiento, y donde se observan tres posturas, de muy distintas consecuencias para el embargante, en la protección de sus créditos, en función de cuál sea el criterio dominante.

En el apartado quinto, nos extenderemos, por su importancia, en el embargo de rentas, que, si bien posteriores en el orden de embargo señalado en el art. 169.2 a los inmuebles de las que traen causa, son preferibles en su traba por el menor perjuicio que tal medida causa en el deudor.

Dentro del embargo de establecimientos mercantiles e industriales incluimos la enajenación de los derechos de cesión del contrato de arrendamiento y la traba de los derechos de propiedad industrial e intelectual, así como el del conjunto de utillaje,

maquinaria y productos que, ligados al local, o en su interior, una vez se realiza el precinto del mismo, pasan a formar parte del “todo” que comprende esta requisa.

Claramente residual es el embargo de metales preciosos, o joyería, dentro de las actuaciones de la Recaudación Municipal, por la inexistencia de información que de estos bienes tenemos, y por el hecho de que para su realización suele ser precisa la entrada en el domicilio del deudor.

De entre los activos comprendidos en el apartado octavo, bienes muebles y semimovientes, merece una especial atención el estudio de la enajenación de los vehículos, que sí es realizado por algunos Ayuntamientos de cierto tamaño.

Finalizando, en el orden establecido en el mencionado art. 169, con el análisis del embargo de créditos, efectos, valores y derechos realizables a largo plazo, que a los efectos que nos ocupan son aquellos para los que precisemos más de seis meses para su ejecución, y donde en su ejemplo más inmediato nos encontramos con la trata de los planes de pensiones.

CUARTA. – La enajenación.

Partimos para el desarrollo de esta parte de la obra, dedicada a la enajenación, atendiendo a la problemática del depósito de los bienes embargados, entendiendo como tal la ejecución material de la aprehensión de estos.

En atención a las distintas casuísticas, éstos pueden quedar a la custodia de la Entidad en la que se realizó la traba (embargo de CC, o valores), en locales del Ayuntamiento, en otros más apropiados para su conservación, propiedad de un tercero, o en determinadas circunstancias bajo la responsabilidad del propio deudor. En cualquier caso, el depositario estará obligado a la custodia y conservación de los bienes que se ponen bajo su vigilancia, pudiendo recibir una compensación económica por tal labor.

El acto de la enajenación (subasta, concurso o adjudicación directa) exigirá unos actos previos de preparación, como lo es el evaluar económicamente el bien que nos proponemos enajenar, notificar tal tasación al deudor, y, en base a la misma, fijar el tipo para la subasta, a cuyo efecto resulta también imprescindible actualizar las cargas preferentes.

De estos trámites, recordamos ahora la novedad jurisprudencias que supuso la STS de 20 de junio de 2020 (rec. núm. 298/2018) que establece la posibilidad de presentar recurso ordinario contra la notificación de la valoración del bien, y no solamente valoración contradictoria como hasta ahora, toda vez que considera el Tribunal que éste es un acto que decide, directa o indirectamente, en el fondo del procedimiento.

La subasta será la fórmula habitual utilizada para la venta del bien, realizándose íntegramente por medios electrónicos en el portal de subastas del BOE. El acuerdo de la subasta debe ser notificado a todos los interesados en el procedimiento, debiendo la Administración realizar un especial esfuerzo al objeto de poder practicar la misma personalmente, y realizándose a continuación el anuncio de la subasta en el propio BOE.

El concurso y la adjudicación directa son fórmulas residuales de adjudicación que se utilizarán: en el primer caso, cuando la venta de los embargados pudiera producir perturbaciones nocivas en el mercado, y la segunda, cuando intentado el concurso éste resultara desierto.

Dentro de la parte de la obra destinada a la resolución de cuestiones no advertidas, o no contempladas por los textos que regulan este procedimiento, señalamos aquí, citando determinadas resoluciones judiciales, que no es necesario advertir al deudor de que se va a proceder a la enajenación de sus bienes mediante adjudicación directa, posterior al concurso, toda vez que sirve de advertencia el acuerdo de enajenación ya practicado.

Tras la realización de la subasta puede ocurrir que los bienes no hayan sido adjudicados y subsista la deuda, en cuyo supuesto tales bienes pueden adjudicarse al Ayuntamiento, siempre que se cumplan tres condiciones: 1ª Que éstos tengan alguna utilidad para el Ayuntamiento. 2ª Que las cargas subsistentes no sean superiores al precio del bien. 3ª Que la adjudicación tenga como límite el importe de la deuda, y que no suponga o supere el setenta y cinco por ciento del tipo de la subasta.

El adquirente de los bienes podrá inscribir los mismos con el acta de adjudicación, pero también podrá optar por la realización de una escritura pública de venta, circunstancia que debe advertir a la mesa en un plazo de cinco días desde la notificación de la adjudicación.

Corresponde al Ayuntamiento proceder al levantamiento del embargo, así como al de las cargas posteriores, a cuyo respecto comentamos las consecuencias de que en el transcurso del tiempo necesario para la realización de la subasta haya caducado la anotación de embargo de la que trae causa, y que origina la negativa de los Registradores, en este supuesto, a levantar las cargas posteriores, y el distinto criterio que impone el TS en Sentencia de 23 de febrero de 2015 (rec. núm. 304/2015), en lo que constituye a nuestro entender la única salida práctica a una situación que inhabilitaría el procedimiento, dejando claros perjudicados de una actuación que no cabe calificar de contraria a derecho.

Incluimos en este apartado las responsabilidades en las que administradores, depositarios y deudores, pueden incurrir con actuaciones dirigidas a dificultar que la Administración pueda ejecutar los bienes y satisfacer la deuda perseguida. Esta actitud será en ocasiones sancionada mediante un procedimiento administrativo (derivaciones de responsabilidad), a través de la jurisdicción civil (en el que se solicitará anulación de transmisiones, la imposición de multas e intereses) o penal (donde ya se pide sobre el autor del ilícito la privación de libertad).

También las AAPP son morosas entre sí, en estos supuestos los Ayuntamientos podrán proceder al intento de embargo de bienes (privativos), a la compensación, o a la deducción de transferencias (figura utilizada por la AEAT cuando se tiene encomendada la recaudación ejecutiva). En la lógica búsqueda que debe perseguir esta obra de destacar la polémica, y analizar los particulares, se mencionan la STS de 11 de diciembre de 2020, que, revocando el criterio sostenido por el TSJ de Madrid, resuelve que la compensación de oficio de deudas de otras AAPP no comprende los recargos de apremio, al contrario que sí ocurre con la compensación de deudas que realiza el Ayuntamiento sobre el resto de los deudores.

Analizamos la figura de la territorialidad dentro de la ejecución, como impedimento para la realización de los bienes, y entendiendo la misma como un límite subjetivo que impone el legislador en la actuación de los Ayuntamientos. Se posiciona el autor en contra del planteamiento de la FMP, cuando solicita al Gobierno la posibilidad de que las EELL puedan ejercer sus competencias de recaudación ejecutiva en todo el territorio nacional, toda vez entiendo es absolutamente contrario al espíritu que desprende la actual organización territorial del Estado.

Y finalizamos este apartado cuarto refiriéndonos a la problemática que se origina cuando son varios los procedimientos (de cualquier naturaleza) que coinciden en la intención de ejecutar el patrimonio del deudor. Se analiza con especial atención la figura del concurso de acreedores, de desgraciadamente rabiosa actualidad en estos años de crisis económica, y la naturaleza de las tercerías, como recurso que se plantea ante la Administración ejecutante cuando se intenta defender la posesión del bien que se ejecuta o la preferencia en el cobro frente a la AAPP actuante.

Dentro de la figura de los concursos se plantea la cuestión de si están legitimados los Ayuntamientos para iniciación, o las prerrogativas de las que goza le impide el amparo de tal figura. La investigación desarrollada nos lleva a resolver que sí, habiéndose detectado tal supuesto en actuaciones realizadas por el Ayuntamiento de Alhama de Murcia.

QUINTA. – Sucesores de la deuda y Responsables

Ocurre con cierta frecuencia que acabemos exigiendo el pago de la deuda a personas distintas de aquellas contra las que inicialmente se impulsó el expediente administrativo de apremio, así ocurre en los supuestos estudiados en este apartado, donde la Administración dirigirá la actuación del cobro hacia los sucesores del deudor, o hacia otros responsables en el pago de la deuda.

Se pretende distinguir claramente entre una y otra figura, y por ello analizamos su vinculación con el deudor principal, resolviéndose que los sucesores sustituyen a los deudores, que desaparecen, colocándose en su lugar, y los responsables se sitúan a su lado, siendo su obligación accesoria, y constituyendo, con su presencia, una garantía del pago.

De entre los primeros, iniciaremos este estudio refiriéndonos a la figura de los sucesores por fallecimiento del deudor, que, con respecto a la Administración, y a efectos la sustanciación del expediente, encontrarán la deuda en la misma posición procesal en la que se encontraba en el instante del óbito.

Otro supuesto es el constituido por los sucesores de las Entidades Jurídicas, cuando éstas dejan de existir, así, en este presupuesto, dirigiremos la acción de cobro hacia los socios, en las cantidades y condiciones que correspondan.

Los responsables pueden serlo solidaria o subsidiariamente, en la primera hipótesis se podrá dirigir la acción de cobro contra todos y cada uno de los afectados por esta responsabilidad, y en el segundo sería necesario, con antelación, agotar la acción de cobro contra el deudor principal y contra el resto de los responsables solidarios, si los hubiera y fueran conocidos por la Administración.

En términos generales la responsabilidad solidaria alcanzará a todos los componentes de la deuda salvo las sanciones, si bien, como veremos en los pormenores de cada supuesto, también en alguna casuística abarcará este concepto.

En los supuestos de responsabilidad solidaria que se señalan se observa que el responsable se vincula de alguna manera con el hecho imponible, o con actuaciones dirigidas a evitar el pago de la deuda. Así, procederá dirigirse, exigiendo el pago de las cantidades pendientes, a los que sean causantes o colaboren activamente en la realización

de una infracción tributaria, a los partícipes o cotitulares en herencias yacentes, comunidades de bienes, o cualquier otra entidad sin personalidad jurídica propia, por su cuota de participación, y sobre las cantidades no ingresadas; a los sucesores de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones contraídas por el anterior titular y derivadas de su ejercicio; a las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado, o en su levantamiento, así como a las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo; observándose en todas las actuaciones señaladas la presencia de dolo o intención de realizar la infracción por el sujeto hacia al que ahora se deriva la responsabilidad.

Entre la numerosa jurisprudencia y doctrina comentada, resaltamos por su actualidad la STS de 10 de diciembre de 2020, donde se resuelve la controversia de si se puede exigir el recargo a distintos responsables, cuando ya había sido abonado por uno de ellos, resolviendo que no procede dicha exigencia individual.

Otra cuestión controvertida, sobre la que tomamos partido, es la que se refiere al alcance de la deuda que debe asumir una empresa como responsable de un supuesto de sucesora de una actividad económica, delimitando la misma a aquellas deudas que no se hubieran producido si la actividad económica no hubiera sido desarrollada por la anterior empresa, y siendo ésta la característica definitoria que distingue las afectas del conjunto de las que pudiera poseer la empresa.

Como norma general, la responsabilidad es siempre subsidiaria, tal y como parece razonable entender toda vez que el responsable no es más que un garante del pago. Por ello el Ayuntamiento, para poder dirigirse a estos responsables, deberá demostrar previamente la insolvencia del deudor principal, y de los responsables solidarios si los hubiere.

Constituyen supuestos de responsabilidad subsidiaria la que se deriva hacia los administradores cuyas empresas han cometido infracciones tributarias, y no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para evitarlas; la de los administradores de personas jurídicas que han cesado en sus actividades; la de los administradores concursales y los liquidadores de sociedades que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones, y el de las personas o empresas que con su participación, o creación, pretendan evitar el pago de impuestos.

En nuestra búsqueda de controversias, mencionamos la ventajosa situación, para el administrador, autor material del ilícito, que se produce cuando es la empresa la que satisface el pago perseguido, en su condición de deudor principal. Se analizan, también, las distintas posturas que doctrina y jurisprudencia mantienen en la necesidad de exigir dolo o negligencia en la actitud del administrador, a la hora de hacerle responsable del pago de las deudas pendientes de la sociedad, significándonos con aquella postura intermedia que establece que dicha responsabilidad puede ser atemperada si el administrador justifica los intentos realizados de hacer frente a dichos pagos.

Finalizamos este Capítulo 5 distinguiendo los tres momentos procedimentales en el desarrollo de la acción administrativa para el cobro de una deuda por derivación de la responsabilidad tributaria: 1º El propio acto de determinación de la responsabilidad, en el que señalaremos que tipo de responsabilidad procede, y su importe 2º El requerimiento hacia el responsable, donde vendremos a “discutir” la naturaleza de la derivación y su alcance, y 3º La exigencia del pago, que como hemos indicado puede corresponder a la totalidad de la deuda o verse limitada a una parte de la misma.

SÉXTA. - La finalización del procedimiento de apremio

Se dedica este Capítulo 6 a estudiar las distintas posibilidades de culminación del expediente, estructurando este apartado en torno a las contempladas en el art. 173.1 de la LGT.

Entendemos el pago como la forma habitual de finalización, así como el objetivo que se persigue en el momento de providenciar la deuda. Veremos las distintas incidencias que en su realización se producen, analizando la legitimación tanto para recibirlo como para realizarlo (cuestión no pacífica en la práctica municipal), los plazos para su ingreso, el lugar donde puede ser practicado, así como las distintas formas de su realización.

Cuestión importante dentro de este apartado, y no exenta de controversia, es el de la imputación de las cantidades recaudadas, esto es la distribución que hacemos de lo cobrado cuando el importe obtenido no es suficiente para cubrir la totalidad de las deudas perseguidas. Partiendo de lo expuesto en el art. 63.1 iremos analizando las distintas interpretaciones realizadas por la Administración a fin de aplicar pagos parciales, sobre el total de la deuda perseguida, justificando el porqué de la que defendemos como más correcta.

Procede también, en este momento, analizar los distintos componentes de la deuda, toda vez que la exigida en período ejecutivo puede verse incrementada sobre la inicialmente reclamada en los conceptos de recargos, intereses y costas del procedimiento.

Identificaremos tres tipos de recargos del período ejecutivo: el ejecutivo, el de apremio reducido y el ordinario, en función del momento en que es satisfecha la deuda. El interés de demora es otra obligación accesoria cuya naturaleza estudiaremos, así como su devengo y exigencia, que no siempre coinciden. Importante es también distinguir cuando es necesario exigir el interés legal, o el interés de demora.

El afán recaudatorio ha llevado a crear polémica en algunos Ayuntamientos a la hora de incluir como costas, con cargo al apremiado, determinados gastos que, por su naturaleza de gasto ordinario, no pueden ser numerados entre los de esta definición, por

lo que procederemos a identificar aquellos que si participan de esta naturaleza. En aras de retratar todas las situaciones generativas de controversia, se señala la motivada por los distintos criterios existentes a la hora de incluir los gastos de gestión en la tramitación de expedientes que factura la AEAT como gastos imputables al deudor, tomando el autor postura de que se trata de gastos ordinarios de la Administración.

Aclarado este aspecto, avanzaremos hacia las otras formas de finalización de los expedientes, señalando, en primer lugar, los que llegan a esta situación como contraposición de los anteriores, esto por fallido de los obligados al pago y por la declaración de los créditos como incobrables. Distinguiremos entre la insolvencia total y la parcial, y entre crédito incobrable e insolvencia, toda vez que la declaración del crédito como incobrable se enfoca en la deuda, y la insolvencia en el deudor, dándose los supuestos de que declarado el deudor insolvente las deudas pueden ser satisfechas por otros responsables, o, por el contrario, que se declaren los créditos como incobrables teniendo el Ayuntamiento conocimiento de bienes del deudor. Insistiremos en las ventajas, que, a nuestro entender, tiene la tramitación de estos expedientes, en ocasiones “olvidados” en las dependencias municipales por la falsa sensación de fracaso que puede producir la aprobación de estos.

Una forma “fea” de finalización de los expedientes es la que se produce por la prescripción del derecho de la Administración a reclamar el cobro, y que es consecuencia de su inactividad. Analizaremos en profundidad las causas que la interrumpen, y sus consecuencias, una vez invocada frente a los créditos y a los deudores. Denunciaremos en este apartado la picaresca que ha llevado a algunos Ayuntamientos a reiterar actuaciones del procedimiento (publicación en el BOE) con el objetivo de pretender eludir la figura de la prescripción, actuación a la que ha puesto coto la jurisprudencia, llegando allí donde no lo había hecho el sentido común.

No es pacífico, tampoco, el debate planteado en doctrina y jurisprudencia de si los actos nulos tienen efectos interruptivos de la prescripción, siendo opinión del autor, que, sin decantarse claramente por ninguna de las dos posturas que se señalan, parece ilógico pretender que una liquidación anulada no puede devengar intereses, por el hecho de hacer

sido expulsada del ordenamiento jurídico, y, sin embargo, si tiene eficacia a la hora de interrumpir la prescripción.

Compensar deudas y créditos es una actuación natural en todos los ámbitos del derecho, también en el tributario. Veremos las formas de iniciarse estos expedientes, a instancia de parte o de oficio, los requisitos para proceder a su concreción, y las consecuencias para ambas partes, en sus derechos.

Complemento de la figura anterior, aparece la deducción sobre transferencias, que puede realizar el Estado de las cantidades pendientes de entregar a los Ayuntamientos. En este procedimiento resultará de aplicación, a la hora de calcular los intereses, el tipo correspondiente al legal, y no el de demora.

La condonación es otra de las figuras que origina la extinción de la deuda tributaria. Así, definiremos ésta como la acción mediante la cual el acreedor renuncia a su derecho de cobro, liberando al deudor de su obligación de pago.

SÉPTIMA. - Las medidas cautelares y las garantías del crédito tributario

Se dedica este último capítulo de la obra al estudio de las medidas cautelares y al de las garantías del crédito, pareciéndome más correcto la utilización de este sustantivo que el de deuda, dada la posición de acreedor que, en este pleito, mantiene la Administración. Así, fijaremos nuestra atención en las garantías señaladas en los arts. 77 a 81 LGT, toda vez que en el capítulo dedicado a los fraccionamientos y aplazamientos ya hemos analizado a las que sirven de protección a los mismos, reflejadas en el art. 82 LGT.

Las medidas cautelares son garantías pensadas inicialmente para la Administración Tributaria del Estado, que tras la modificación de la LGT, en el año 2003, se han puesto de actualidad en la esfera local, toda vez que permiten, previa justificación de la imposibilidad de presentar aval o seguro de caución, que los deudores soliciten de los Ayuntamientos la realización de una anotación preventiva de embargo, como medida cautelar, al objeto sirva de fianza en un expediente de aplazamiento o fraccionamiento. Doctrina y jurisprudencia han venido señalando como presupuestos necesarios para la adopción de las medidas cautelares la apariencia de buen derecho y el peligro de mora procesal, señalándose como límite para su adopción que produzcan perjuicios para el contribuyente de difícil reparación. Entre las medidas cautelares que enumeramos se encuentran: La retención de pagos que deba realizar el Ayuntamiento al obligado, el embargo preventivo de bienes y derechos, la prohibición de enajenar, gravar o disponer, la retención de un porcentaje sobre los pagos que deban realizarse, etc.

Surge la controversia, en la adopción de las medidas cautelares, sobre la necesidad o no de conceder trámite de audiencia al interesado, con anterioridad al dictado de tales actuaciones. Y si bien dicha necesidad no se plantea legislativamente, y parte de las Sentencias que se relacionan insisten en que no es obligatorio tal trámite, el autor previene de su conveniencia, al objeto de garantizar la necesidad de tales medidas, y de asegurarse de que efectivamente no se van a provocar daños de imposible reparación.

Existe un derecho de prelación general, que señala la preferencia que para el cobro de sus deudas ostentan las AAPP cuando concurren con acreedores que no lo son de

dominio, prenda, hipoteca o cualquier otro derecho real inscrito con anterioridad al ejercicio de éste por la Administración; en su análisis observaremos que nos encontramos ante una cualidad del crédito, que lo refuerza a la hora de su reintegro y que es aplicable a la totalidad de los tributarios.

Sí constituye un derecho de preferencia absoluto, oponible a cualquier otro acreedor, la hipoteca legal tácita, en el que, para determinadas deudas, aquellas que graven periódicamente los bienes y derechos inscritos en un registro público, y para determinado espacio de tiempo, dos anualidades, determina una preferencia de cobro excepcional, incluso sobre esos acreedores que habían inscrito sus derechos con anterioridad. La hipoteca legal tácita es compatible con la figura de la afección de bienes, pero, a diferencia de ésta, permite exigir el pago de la totalidad de la deuda, integrando por tanto los recargos e intereses devengados, si bien también esta afirmación es discutida por parte de la doctrina, como señalamos en su estudio.

Iniciamos el apartado quinto, que lleva por título otras hipotecas y derechos reales, comentando la nula incidencia que el derecho de retención tiene en el desarrollo de la gestión recaudatoria de las EELL, toda vez que esta figura, de arraigada presencia en la administración tributaria, está conformada para atender únicamente las necesidades aduaneras.

Al objeto de constituir fianza que garantice deudas de mayor importe, o por más anualidades de las dos que contempla la hipoteca legal tácita, puede el deudor constituir voluntariamente la hipoteca especial, también denominada legal expresa.

Los ayuntamientos invocarán el auxilio de la afección de bienes para el cobro de los débitos que tengan su origen en el impuesto sobre bienes inmuebles de naturaleza urbana, protegiendo esta figura únicamente las cantidades correspondientes al principal de la deuda, de las anualidades no prescritas para el deudor principal; y en la exacción de las cuotas urbanísticas, en aquellos supuestos en que dichas entidades hubiesen encomendado la recaudación de estas cuotas a los Ayuntamientos. Aquí los importen garantizados alcanzarán a la totalidad de la deuda, sin otro límite que el que marque la propia afección en su nota, y siendo el plazo para su invocación el de siete años desde su anotación en el Registro de la Propiedad, salvo que se hubiera inscrito la liquidación definitiva, en cuyo caso el plazo prescribirá a los dos años desde dicha anotación.

LEGISLACIÓN APLICABLE

- Constitución Española.
- Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de abril de 2016 relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos.
- Directiva de la Unión Europea 2011/16/UE, de 11 de marzo de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.
- Directiva 2010/24/UE Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas.
- Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad.
- Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio.
- Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.
- Ley Orgánica 10/1995, de 23 noviembre, del Código Penal.
- Ley Orgánica 8/2003, de 9 de julio, para la reforma Concursal, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.
- Ley Orgánica 8/2013, de 9 de diciembre, para la mejora de la calidad educativa.
- Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal y de garantía de los derechos digitales.
- Real Decreto de 14 de septiembre de 1882, aprobatorio de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.
- Decreto de 8 de febrero de 1946, por el que se aprueba la nueva redacción oficial de la Ley Hipotecaria.
- Ley de 16 de diciembre de 1954, sobre hipoteca mobiliaria y prenda sin desplazamiento de la posesión.
- Ley 29/1960, de 21 de julio, sobre propiedad horizontal.
- Ley 23/1982, de 16 de junio, reguladora del Patrimonio Nacional.
- Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local.

- Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.
- Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.
- Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos para 1991.
- Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social Ley de la Seguridad Social.
- Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos.
- Ley 7/1996, de 15 de enero, de Ordenación del Comercio Minorista.
- Ley 52/1997, de 27 de noviembre, de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas.
- Ley 7/1998, de 13 de abril, de Condiciones Generales de la Contratación
- Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.
- Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y de orden social.
- Ley 34/2002, de 11 de julio, de Servicios de la Sociedad de la Información y del Comercio Electrónico.
- Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Planes y Fondos de Pensiones.
- Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones
- Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.
- Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.
- Ley 43/2003, de 21 de noviembre, de Montes.
- Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.
- Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local.
- Ley 58/2003, de 18 de diciembre, General Tributaria.
- Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.
- Real Decreto 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales
- Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de Autonomía Personal y Atención a las Personas en Situación de Dependencia.

- Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles.
- Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos.
- Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.
- Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.
- Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público.
- Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.
- Ley 9/2012 de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito.
- Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local.
- Ley 11/2015, de 18 de junio, de recuperación y resolución de entidades de crédito y empresas de servicios de inversión.
- Ley 18/2015, de 9 de julio, por la que se modifica la Ley 37/2007, de 16 de noviembre, sobre reutilización de la información del sector público.
- Real Decreto-Ley 9/2015, de 10 de julio, de medidas urgentes para reducir la carga tributaria soportada por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras medidas de carácter económico.
- Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Ley 6/2018, de 3 de julio, Ley de Presupuestos Generales del Estado.
- Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.
- Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores.
- Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público.

- Real Decreto 128/2018, de 16 de marzo, por el que se regula el régimen jurídico de los funcionarios de Administración Local con habilitación de carácter nacional.
- Real Decreto-ley 19/2018, de 23 de noviembre.
- La Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021.
- Decreto de 2 junio de 1944, por el que se aprueba con carácter definitivo el Reglamento de la organización y régimen del Notariado.
- Decreto de 14 de febrero de 1947, por el que se aprueba el Reglamento Hipotecario.
- Real Decreto 3288/1978, de 25 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Gestión Urbanística para el desarrollo y aplicación de la Ley sobre régimen del Suelo y Ordenación Urbana.
- Real Decreto 1372/1986, de 13 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de Bienes de las Entidades Locales.
- Real Decreto 2568/1986, de 28 de noviembre por el que se aprueba el Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Entidades Locales.
- Real Decreto 1211/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento de Ordenación de los Transportes Terrestres.
- Real Decreto 1093/1997, de 4 de julio, por el que se aprueban las normas complementarias al Reglamento para la ejecución de la Ley Hipotecaria sobre inscripción en el Registro de la Propiedad de actos de naturaleza urbanística.
- Real Decreto 1098/2001, de 12 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas.
- Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario.
- Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.
- Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

- Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.
 - Real Decreto 773/2015 de 28 de agosto, de modificación de determinados preceptos del Reglamento General de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas.
 - Real Decreto-ley 20/2020, de 29 de mayo, por el que se establece el ingreso mínimo vital.
 - Orden 502/1995, de 24 de marzo, de la Consejería de Hacienda, sobre colaboración de la Administración de la Comunidad de Madrid con las Entidades Locales en determinadas actuaciones del procedimiento de recaudación ejecutiva que hayan de efectuarse fuera del ámbito territorial de las mismas.
 - Orden EHA/4078/2005, de 27 de diciembre, por la que se desarrollan determinados artículos del Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.
 - Orden HAC/1275/2020, de 28 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte
-

BIBLIOGRAFÍA

- ACÍN FERRER, Ángela, “La Delegación de la Recaudación”, *Boletín de Derecho Local* núm. 2. mayo de 2.009.
- ACÍN FERRER, Ángela, “La concesión de aplazamientos y fraccionamientos de pago de los tributos locales”, *Boletín de Derecho Local*, Octubre de 2.011.
http://www.elderecho.com/tribuna/administrativo/concesion-aplazamientos-fraccionamientos-tributos-locales_11_325930003.html
- ACÍN FERRER, Ángela, “Algunas reflexiones sobre la autonomía tributaria local”, *El Consultor de los Ayuntamientos* núm. 1/2019, enero.
- AGUDO GAVILÁN, Manuel, “Reflexiones sobre la prescripción tributaria”. *Nueva Fiscalidad* núm. 2, VLEX. 2012.
- ÁLVAREZ BARBEITO, Pilar, “La responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades tras la caducidad de su cargo o la renuncia a éste”, *Análisis Gómez –Acebo & Pombo*, diciembre 2016. <https://www.ga-p.com/wp-content/uploads/2018/03/la-responsabilidad-tributaria-de-los-administradores-de-sociedades-tras-la-caducidad-de-su-cargo-o-la-renuncia-a-este.pdf>
- ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín, “La responsabilidad tributaria de los administradores en las hipótesis de cese de actividad: examen de los requisitos para su exigibilidad y delimitación de su alcance”. *Impuestos*, Núm. 17, Editorial la Ley, Madrid, 2011.
- APARICIO PÉREZ, Antonio (Coordinador) *et al*, *Comentarios al Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, especial referencia a la Administración Local*, La Ley, Madrid, 2006.
- ARGENTE ÁLVAREZ, Javier, BELTRÁN GIRÓN, Fernando, y MELLADO BENAVENTE Francisco M., *Fiscalidad y Recaudación en el Concurso de Acreedores*, Wolters Klumer España SA, Valencia, 2012.
- ARNAL SURIA, Salvador y GONZÁLEZ PUEYO, Jesús María, *Comentarios al texto refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales*, El Consultor de los Ayuntamientos de los Ayuntamientos y los Juzgados, Madrid, 2005.

- ARRANZ DE ANDRÉS, Consuelo, *Las garantías reales del crédito tributario: aspectos subjetivos y procedimentales*, Aranzadi SA, Cizur Menor, 2006.
- ARRIBAS LEÓN, Mónica, *Sucesión de empresas y responsabilidad tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2004,
- AZCÁRATE TAPIA, Luis, *La responsabilidad tributaria de los administradores de personas jurídicas*, Trabajo fin de máster universitario en acceso a la abogacía, Facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad Pública de Navarra, Pamplona, 2019.
<https://academicae.unavarra.es/bitstream/handle/2454/32529/119869TFMazcarate.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel “La Organización de las Administraciones Locales para el desarrollo de sus competencias de gestión tributaria.” *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica* núm. 276, 1998.
- BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel, *Gestión Tributaria y Relaciones Interadministrativas en los Tributos Locales*. Editorial Montecorvo y UAM Ediciones, Madrid, 1999.
- BAS SORIA, Javier, "Socios y administradores responsables y sucesores de las deudas sociales", *Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras* nº 39, Abril/junio 2013; Colegio de Registradores.
- BOCOS REDONDO, Pedro, “Comentarios a una Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre cesión de datos personales entre Administraciones Públicas.” *El consultor de los Ayuntamientos* núm. 15-16, agosto 2016.
- BORRAJO INIESTA, Ignacio, “El intento de huir del Derecho administrativo” *Revista española de derecho administrativo* núm. 78 (abril-junio), 1993, págs. 233-250.
- BURLADA ECHEVESTE, José Luis, “El procedimiento para la revocación de los actos tributarios”, *Nueva Fiscalidad* núm. 4 (julio), 2013.
- BURLADA ETXEVESTE, José Luis y BURLADA ETXEVESTE Inés María, “La Hipoteca Legal Tácita”, *Zergak, Gaceta Tributaria del País Vasco* núm. 36, 2008.

- CACHÓN CADENAS, Manuel, *Comentarios a la nueva LEC*, Lex Nova, Valladolid, 2000, tomo III.
- CALVO ORTEGA, Rafael, *Curso de derecho financiero: derecho tributario (parte general)*. Thomsom Civitas, Pamplona, 2009.
- CALVO SALES, Teresa, *Manual práctico de la ejecución subsidiaria de obras por incumplimiento del deber de conservación. Aspectos urbanísticos y recaudatorios*, El Consultor de los Ayuntamientos, Madrid, 2005.
- CALVO VÉRGEZ, Juan, “La adopción de medidas cautelares en el procedimiento ejecutivo de recaudación: principales cuestiones conflictivas”, *Tribuna Fiscal* núm. 259, mayo 2012.
- CALVO VÉRGEZ, Juan, “La regulación de la concurrencia de procedimientos en la LGT 2003 y en la Ley Concursal y la resolución de aquellos conflictos que puedan llegar a plantearse. La determinación de la regla de prioridad temporal”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Extremadura* núm. 33, 2017.
- CALVO VÉRGEZ, Juan, “Procedimiento de Recaudación”, en MERINO JARA, Isaac (director), LUCAS DURÁN, Manuel (Coordinador), *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*, Editorial Tecnos, Madrid, 2020.
- CANTERA CUARTANGO, José Manuel, y DÍAZ PORTUGAL, Celia, “El Sistema de Recursos en materia tributaria de las Entidades Locales”, *Revista el Consultor de los Ayuntamientos* núm. 22/2013, Madrid, 2013.
- CANTERA CUARTANGO, José Manuel, “Los derechos de los contribuyentes en el contexto actual de crisis económica”, *Revista el Consultor de los Ayuntamientos* núm. 22/2014, Madrid, 2014.
- CARBAJO VASCO, Domingo, “Algunas cuestiones tributarias en los concursos de acreedores”, *Revista Documentos*, Doc. 12/2014, Instituto Estudios Fiscales, Madrid, 2014.
- CARRASCO PARRILLA, Pedro José, “Los recargos por declaración voluntaria extemporánea y el recargo de apremio (como recargo de pago voluntario en período ejecutivo y como recargo del procedimiento de apremio)”, *Centro de Investigación y Estudios Financieros de la Universidad de Castilla-La Mancha*, en <https://www.uclm.es/-/media/Files/C01-Centros/cief/pdfs-publicaciones/08-Los-recargos-por-declaracin-voluntaria.ashx>

- CASADO ANDRÉS, Blanca, “La doctrina del levantamiento del velo”, Artículo publicado en Actualidad, Noticias Jurídicas, 16 de enero de 2013, <http://noticias.juridicas.com/conocimiento/articulos-doctrinales/4827-la-doctrina-del-levantamiento-del-velo/>
- CASAS AGUDO, Daniel, “Algunas consideraciones sobre las garantías del crédito tributario a la luz de la Nueva Ley General Tributaria”, *Impuestos* núm. 5, La Ley, marzo 2006.
- CASTELLANOS TORRES, José Antonio, “El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria”, *ICADE, Revista cuatrimestral de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales* núm. 77, mayo-agosto 2009.
- CASTILLO SOLSONA, M.^a. Mercedes, “La sucesión den las obligaciones tributarias pendientes”, *Crónica Tributaria* núm. 124/2007.
- CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, Carlos Javier, PLAZA ALONSO Ana y RUIZ GÓMEZ Elena, *Guía de Recaudación Tributaria*, CISS, Valencia, 2005.
- CLAVIJO PARRA, Almudena, “La conjunción entre los conceptos de fallido, proporcionalidad y anotación preventiva de embargo en el seno del Procedimiento Administrativo de Apremio”, *Tributos Locales* núm. 148, diciembre 2020 – enero 2021
- CORDERO GONZÁLEZ, Eva María, “Las medidas cautelares tributarias”, en MERINO JARA, I (Director); MANZANO SILVA, E.; AGUAS ALCALDE, E. (Coordinadores), *Procedimientos Tributarios: aspectos prácticos*, J.M. Boch Editores, Barcelona, 2014.
- CORRAL GARCIA, María Aurora, “Revisión de oficio y acción de nulidad. Declaración de lesividad y anulación judicial de actos anulables. Revocación de actos no favorables. Rectificación de errores materiales.”, en, GONZALEZ i BALLESTEROS, Josep (coordinador), *Procedimiento Administrativo Local*, El Consultor de los Ayuntamiento, Madrid, 2010.
- CHECA GONZÁLEZ, Clemente “La Ley de modernización del Gobierno Local: órganos de gestión tributaria, y de resolución de reclamaciones económico-administrativas”. *Tributos locales*. núm.41, junio 2004.
- DAGO ELORZA, Íñigo, “El artículo 164. Concurrencia de Procedimientos”, en HUESCA BOADILLA, R (director), *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria* Thomson-Civitas, Madrid, 2004.

- DE MIGUEL ARIAS, Sabina, “El principio de proporcionalidad en la práctica del embargo para el cobro de las deudas tributarias”. *Impuestos*, Núm. 6, Sección Doctrina, Quincena del 16 al 31 marzo 2009.
- DELGADO GARCÍA Ana María, OLIVER CUELLO, Rafael, “Las tecnologías informáticas y telemáticas en la nueva Ley General Tributaria”. *Revista española de Derecho Financiero* número 125/2005. Madrid, 2005.
- DELGADO GARCÍA Ana María, OLIVER CUELLO, Rafael, *Procedimientos de revisión tributaria*, Manual de derecho tributario para estudiantes de la UOC, http://openaccess.uoc.edu/webapps/o2/bitstream/10609/92766/2/Procedimientos%20de%20recaudaci%C3%B3n%20de%20revisi%C3%B3n%20y%20sancionador_M%C3%B3dulo%202_Procedimientos%20de%20revisi%C3%B3n%20tributaria.pdf .
- DELGADO PACHECO, Abelardo, “La suspensión de las liquidaciones y sanciones tributarias como consecuencia de un recurso o reclamación: algunas cuestiones polémicas”, *Crónica Tributaria* núm. 123/2007.
- DIZ ALONSO, María Teresa, *La modernización de la gestión tributaria en España*, Trabajo de fin de Grado en Ciencias Políticas y Gestión Pública, Universidad Internacional de la Rioja, A Coruña, 2017.
<https://reunir.unir.net/bitstream/handle/123456789/5808/Fe%20de%20Erratas.pdf?sequence=3&isAllowed=y>
- DONCEL NÚÑEZ, Sergio Luís, “Las medidas cautelares del artículo 81 de la Ley General Tributaria tras la Ley 7/2012: su adopción sin necesidad de propuesta de liquidación”, *Diario La Ley*, núm. 8309, Sección Tribuna, 13 de mayo de 2014.
- ESTEVARAN VERDASCO, Segismundo, “El recurso de reposición en el ámbito de la actividad de las corporaciones locales y el carácter potestativo o preceptivo de su interposición”, *Revista El Consultor* núm. 7, Editorial Wolters Kluwer, 2012.
- FABRA VALLS, Modesto y ORÓN MORATAL, Germán, “La asistencia Tributaria a los contribuyentes”, *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2013, núm. 1.
- FERNÁNDEZ AMOR, José Antonio, “El procedimiento de recaudación frente a sucesores”, en MERINO JARA, I. (Director); MANZANO SILVA, E; AGUAS

- ALCALDE, E., (Coordinadores), *Procedimientos Tributarios, Aspectos Prácticos*, J.M. BOCH Editores, Barcelona, 2014.
- FERNÁNDEZ CABALLERO, Zuley, *Las Garantías del Crédito Tributario*, Tesis doctoral, Universidad de Girona, 2013.
<http://hdl.handle.net/10803/131015>.
 - FERNÁNDEZ CABALLERO, Zuley, *Las Garantías del Crédito Tributario*. Boch, Barcelona, 2014.
 - FERNÁNDEZ CARRON, Clara, *La tercería de mejor derecho*, La Ley, Las Rozas (Madrid), 2010.
 - FERNÁNDEZ GÓMEZ DEL CASTILLO, Ana María, *La externalización de los servicios tributarios municipales como nuevo modelo de gestión y recaudación municipal*. El Consultor de los Ayuntamientos y los Juzgados, Madrid, 2012.
 - FERNÁNDEZ LÓPEZ, José Alberto, *Guía del contribuyente ante la recaudación tributaria*, La Ley, Las Rozas (Madrid), 2012.
 - FERÁNDEZ PAVÉS, María José, *La función tributaria local*, El Consultor de los Ayuntamientos, Madrid, 2012.
 - FERRERO LAPATZA, José Juan, “Reflexiones sobre derecho tributario y técnica jurídica”, *Civitas Revista española de derecho financiero* núm. 85.
 - GALÁN CONDE, Manuel, “La concurrencia de los embargos, sueldos, salarios y pensiones”, *Tributos Locales*, núm. 33, octubre 2003.
 - GALAPERO FLORES, Rosa, “Interés de demora y recargos tributarios. Regulación en la Ley General Tributaria y en el Reglamento General de Recaudación”, *Impuestos* núm. 5, quincena del 1 al 15 de marzo 2008.
 - GALINDO MORELL, Pilar, “La reclamación económica-administrativa en el ámbito local”, *Cuadernos de Derecho Local* núm. 20, Fundación Democracia y Gobierno Local, 2009.
 - GALINDO MORELL, Pilar, “Revisión de los actos tributarios; especial referencia al recurso de reposición obligatorio regulado en el RTLRHL, después de la entrada en vigor de la Ley 39/2015”, ponencia *Ciclo de Seminarios de Actualización Jurídica Local Josep María Esquerda 2017*.
 - GALLEGO OTERO Julio Luis, “Análisis de diversos artículos del RGR”, en APARICIO PÉREZ, Antonio (Coordinador), *Comentarios al Real Decreto*

939/2005, de 29 de julio, especial referencia a la Administración Local, La Ley, Madrid, 2006.

- GARCIA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo I*, Civitas, Madrid, 1998.
- GARCÍA GÓMEZ DE MERCADO, Francisco y otros, *Revisión de la actividad de la Administración*, Editorial Comares SL, Granada, 2009.
- GARCÍA MARTÍNEZ Andrés, “La participación de empresas privadas en la inspección de los tributos locales”, *Tributos Locales* núm. 68, abril, 2007.
- GARCÍA MARTÍNEZ Andrés, *El procedimiento de revisión por nulidad de pleno derecho en materia tributarias*, Bosch, Barcelona, 2008.
- GARCÍA MARTÍNEZ, Andrés, “La colaboración interadministrativa en la recaudación ejecutiva de los tributos locales”, *Revista Jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 28, 2013.
- GARCÍA MARTÍNEZ, Andrés, “Los motivos de oposición a la providencia de apremio”, *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, núm. 421, abril 2018.
- GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo, “La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria”, *Documentos, Instituto de Estudios Fiscales*, Madrid, 2001.
- GARCÍA VERA, Francisco Javier “Estudio jurisprudencial sobre la falta de Legitimación en vía económico-administrativa en el supuesto de asunción de obligaciones tributarias por pacto o contrato”, *El Consultor de los Ayuntamientos y los Juzgados* núm. 12, julio 2004.
- GARCÍA VILA, José Antonio, *El embargo y la titularidad de los bienes embargados*. Colección Monografías de Derecho Civil, Dykinson, Madrid, 2012.
- GARCIA-VILLARRUBIA, Manuel, “Los privilegios de la Administración Pública en el Concurso”, *El Derecho, Revista de Derecho Mercantil* núm. 3, Madrid, 2012.
- GIMENO SENDRA, José Vicente, *Derecho Procesal Civil II. Los procesos especiales*, Colex, Madrid, 2007.
- GÓMEZ CABRERA, Cecilio. *La Concurrencia del crédito tributario: aspectos sustantivos y procedimentales*. Editorial Aranzadi, Navarra, 2000.

- GONZALEZ i BALLESTEROS, Josep (Coordinador), *Procedimiento Administrativo Local*, El Consultor de los Ayuntamientos, Madrid, 2010.
- GONZÁLEZ MILÁN, Esteban, *La Recaudación Ejecutiva en la Administración Local*, Breviario de Recaudación Ejecutiva, Aranzadi, Cizur Menor, 2014.
- GONZÁLEZ ORTIZ, Diego, *La figura del responsable tributario en el derecho español*, Tesis doctoral, Universidad de Valencia, 2003.
<https://mobiroderic.uv.es/bitstream/handle/10550/15225/gonzalez.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- GONZÁLEZ PÉREZ, Ashley, *Las obligaciones tributarias accesorias. En particular el recargo de apremio*, Trabajo de Grado, Facultad de Derecho de la Universidad de la Laguna, 2019.
<https://riull.ull.es/xmlui/bitstream/handle/915/15498/Las%20obligaciones%20tributarias%20accesorias.%20En%20particular%2c%20el%20recargo%20de%20apremio..pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- GONZALEZ PUEYO, Jesús María, “La compensación de deudas. Especialidad de la compensación de deudas entre Administraciones públicas”, en CASTELAO RODRÍGUEZ, Julio (Coordinador), *Administración Local. Estudios en homenaje a Ángel Ballesteros*, El Consultor de los Ayuntamientos y los Juzgados, Madrid, 2011.
- GOROSPE OVIEDO, Juan Ignacio, PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel, “Cuestiones pendientes en los intereses de demora tras la Ley 1/1998, de derechos y garantías de los contribuyentes”, *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* núm.189, 1998.
- GOROSPE OVIEDO, Juan Ignacio, “La cuestionable automaticidad de los recargos por declaración extemporánea de tributos sin requerimiento previo: comparación con los recargos por ingreso fuera de plazo de las cuotas de la seguridad social”, *Revista Contabilidad y Tributación CEF*, núm. 392, noviembre 2015.
- GRÁVALOS OLIELLA, Javier, “La Reforma de la Ley General Tributaria en el ámbito de la Recaudación Ejecutiva por la Ley 7/2012, de 29 de octubre”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez* / 35-2003.
<https://www.uria.com/documentos/publicaciones/3908/documento/art4.pdf?id=4795>

- HERNANDO OREJANA, Luis, “Comentarios a la Sentencia del Tribunal Supremo dictada en recurso de casación en interés de ley el 16 de marzo de 2011 sobre las actuaciones ejecutivas fuera del término municipal”, *Actualidad Administrativa* núm. 16 tomo 2, La Ley, septiembre 2011.
- HERRERA MOLINA, Pedro M., *et al.*, *Manual de procedimientos tributarios*, Dykinson SL, Madrid, 2020.
- HUESCA BOADILLA, Ricardo (Coordinador), *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, Aranzadi, 2004.
- IGLESIAS CAPELLAS, Joan, *Los efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios de liquidación y recaudación*, Tesis Doctoral presentada en la Universidad Autónoma de Barcelona, Barcelona, 2012.
<https://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/121600/jic1de1.pdf?sequence=1>
- IBÁÑEZ LOZANO, Felipe, “La superación de la doctrina constitucional contenida en la Sentencia 166/1998, de 15 de julio, por lo que se refiere a la inembargabilidad del dinero y ciertos bienes patrimoniales de las administraciones públicas”, *El Consultor de los Ayuntamientos* núm. 4, 2016.
- LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAILLOR M.^a Ángeles, “Las garantías del Código Tributario”, Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.
<http://historico.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/arsiu/cont/23/cnt/cnt8.pdf>
- LAMOCA ARENILLAS, Álvaro, “Aplazamiento o fraccionamiento de débitos tributarios”, *Carta Tributaria*, CISS, marzo 2012.
- LAPONTE MADRID, María Isabel, *et al.*, *Manual de Buenas Prácticas Procesales*, Decanato Autonómico de Murcia del Ilustre Colegio de Registradores de la Propiedad, de Bienes Muebles y Mercantiles de España, Murcia, 2012.
- LEYVA DE LEYVA, José Antonio, “Garantías Reales del crédito tributario”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario* núm. 692, noviembre-diciembre 2005.
- LINDE PANIAGUA, Enrique, *Procedimientos, actos y recursos administrativos*, Constitución y Leyes SA (COLEX), Madrid, 2014.
- LÓPEZ DÍAZ, Antonio, *La Recaudación de Deudas Tributarias en Vía de Apremio*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1992.

- LÓPEZ LÓPEZ, Hugo, *La responsabilidad tributaria por levantamiento de velo (Una errónea articulación normativa para una discutible doctrina jurisprudencial)*, Universidad Carlos III de Madrid-Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2009.
- LORCA NAVARRETE, Antonio, *Título IV de las Medidas Cautelares. Comentarios a la Nueva Ley de Enjuiciamiento Civil, Tomo III*, Lex Nova, Valladolid, 2000.
- LUCHENA MOZO, Gracia María, *La Suspensión del Procedimiento de Apremio*, Bosch, Barcelona, 2009.
- LUCAS DURÁN, Manuel, “Nuevas figuras tributarias en el ámbito municipal ante la crisis financiera actual y su coordinación con la Hacienda autonómica y estatal”, en MERINO JARA, Isaac (Coordinador), *La Hacienda Local: cuestiones actuales*, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2013.
- LUQUE CORTELLA, Ana, SANZ GÓMEZ Rafael J., “Los administradores sociales de las empresas en concurso y su responsabilidad tributaria: problemas de articulación entre la normativa tributaria y concursal”. *Revista Nueva Fiscalidad* núm. 5, septiembre, 2013.
- LUQUE MATEO, Miguel Ángel, *Las medidas cautelares tributarias*, Atelier, Barcelona, 2009.
- MADRID YAGÜE Pilar, *La Recaudación Ejecutiva de la Seguridad Social*, Lex Nova SA, Valladolid, 2005.
- MANZANO SILVA, Elena, “La ejecución de las resoluciones de los tribunales económico-administrativos”, en MERINO JARA, I (Director); MANZANO SILVA, E.; AGUAS ALCALDE, E. (Coordinadores), *Procedimientos Tributarios: aspectos prácticos*, J.M. Boch Editores, Barcelona, 2014 *Procedimientos Tributarios, Aspectos Prácticos*, J.M. BOCH, Barcelona, 2014.
- MARTÍN CANO, Rafael, “Motivos de Oposición a la Providencia de Apremio”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 5/2007.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús “*Comentarios al Reglamento General de Recaudación*, AEDAF, 2006
- MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, José Miguel, *El Reglamento de Recaudación en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2007.

- MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan Arrieta y MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, “La reclamación de deudas tributarias entre las Administraciones Locales”, *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid* núm. 28, 2013.
- MARTINEZ LUCAS J.A., “La revisión de oficio de los actos de gestión recaudatoria en el ámbito de la Seguridad Social”, *Revista Actualidad Administrativa* núm. 47, diciembre 1.996.
- MARTÍNEZ MICO, Juan Gonzalo,” La reclamación económico-administrativa y el previo recurso de reposición: vías específicas de impugnación de los actos tributarios: su configuración actual como presupuesto procesal”. *Cuadernos de Derecho Local* núm. 28, Fundación Democracia y Gobierno Local, 2012.
- MAURICIO SUBIRANA, Sonia, “Notas sobre el responsable tributario tras la reforma de la Ley General Tributaria”, *Revista de la Facultas de Ciencias Jurídicas*, Biblioteca Universitaria de las Palmas de Gran Canaria, 2011.
- MAYOR GÓMEZ, Roberto, “La notificación administrativa en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas: Novedades y cuestiones jurídicas controvertidas,” *GABILEX* núm. 4 Revista del Gabinete Jurídico de Castilla-La Mancha, 2015.
- MOYA-ANGELER SÁNCHEZ, Joaquín, “La prescripción tributaria”, *Diario la Ley* núm. 7814, 2012.
- MENÉNDEZ MORENO, Antonio, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Lex Nova. Valladolid, 2013.
- MIGUEZ MACHO, Luis, “Autotutela administrativa y tutela judicial efectiva: nuevas perspectivas para el proceso contencioso-administrativo”, *Revista General de Derecho Administrativo* núm. 38, INAP, 2005.
<https://revistasonline.inap.es/index.php/REALA/issue/view/719>
- MONTERO DOMÍNGUEZ, Antonio, *El nuevo Reglamento General de Recaudación Comentado*, La Ley, Las Rozas, 2006.
- MONTERO DOMÍNGUEZ, Antonio, *Responsabilidad tributaria: criterios administrativos y jurisprudenciales recientes y cuestiones pendientes de casación*, Cuadernos de defensa tributaria de Francis Lefebvre, Madrid. 2017.
- MORENO SERRANO, Beatriz, “Embargo de dinero en cuentas bancarias”, *El Consultor de los Ayuntamientos* núm. 9, 2020.

- MURILLO PEINADO, Agustín, “La derivación de responsabilidad tributaria”, *Tributos Locales* núm. 38, marzo 2004.
- NOGEIRA VIDAL, Feliciano, *La Notificación Electrónica Tributaria*, Tesis Doctoral, Universidad Oberta de Catalunya, Barcelona, 2004.
https://www.google.com/search?q=%EF%82%A7+NOGEIRA+VIDAL%2C+Feliciano%2C+La+Notificaci%C3%B3n+Electr%C3%B3nica+Tributaria&rlz=1C1GGRV_enES753ES753&oq=%EF%82%A7%09NOGEIRA+VIDAL%2C+Feliciano%2C+La+Notificaci%C3%B3n+Electr%C3%B3nica+Tributaria&aqs=chrome..69i57.2297j0j4&sourceid=chrome&ie=UTF-8
- ORTIZ NAVACERRADA, Santiago, “Contrato de leasing y juicio ejecutivo”, *Actualidad Civil* núm. 16, abril 1987.
- OVIEDO CREO, Marta, “La recaudación de las cuotas de urbanización”, *Revista Práctica Urbanística* núm. 124, 2013.
- PÀGES I GALTÉS, Joan, “La revisión de actos tributarios en el ámbito municipal: aspectos novedosos derivados de la reforma de 2015”, *El Consultor de los Ayuntamientos* núm. 17, 2016.
- PARADA VÁZQUEZ, Ramón, *Derecho Administrativo I Parte General*, Marcial Pons, Madrid, 2010.
- PASCUAL GONZÁLEZ, Marcos, “El Procedimiento de Recaudación en Período Ejecutivo”, *Crónica Tributaria* núm. 126/2008.
- PEREZ DE VEGA, Leonor M.^a, *La iniciación del procedimiento de apremio de las deudas tributarias*, Lex Nova, Valladolid, 1998.
- PÉREZ JORDÁ, Iván, “La responsabilidad tributaria de las deudas”, *Revista de Derecho UNED* núm. 19, 2016.
- POSADA HERRERA, José, *Lecciones de Administración*, INAP, Madrid, 1988.
- RAJOY BREY, Enrique, “Esbozo del principio de legalidad y la calificación registral”, Cuadernos del Seminario Carlos Hernández Crespo núm. 30, abril-junio 2011, Centro de Estudios Registrales del Decanato Autonómico de Madrid.
- ROCA SASTRE, R y ROCA SASTRE, L., *Derecho Hipotecario*, Tomo IV, Bosch, Barcelona, 1979.
- RIVAS TORRALBA, Rafael A., *Anotaciones de Embargo*, Bosch, Barcelona, 2008.

- RODRIGUEZ ALONSO, Bernardo, “Análisis de distintos artículos del RGR”, en APARICIO PÉREZ, Antonio (Coordinador), *Comentarios al Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, especial referencia a la Administración Local*, La Ley, Madrid, 2006.
- RODRÍGUEZ SERRANO, Pedro, “Alcance del Embargo anotado. Especial referencia al apremio administrativo”. *Actualidad Civil* núm. 1, quincena del 1 al 15 de enero de 2.009. Tomo 1, 2009.
- RODRÍGUEZ ZAPICO, Juan, “El embargo de datafonos”. *Revista El Consultor de los Ayuntamientos* núm. 9, 2018.
- ROVIRA FERRER, Irene, “Análisis de la imputación de pagos entre deudas del ámbito tributario”, *Nueva Fiscalidad* núm. 4, 2014.
- RUANO GARCIA, Juan Pablo, “Inscripción del derecho de opción. Aspecto sustantivo y aspecto registral. (Examen especial de la opción de compra)”, en *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario* núm. 576, 1986.
- RUIZ GARIJO, Mercedes, “Motivos de oposición frente a la providencia de apremio y frente a la diligencia de embargo”, en MERINO JARA, I (Director); MANZANO SILVA, E.; AGUAS ALCALDE, E. (Coordinadores), *Procedimientos Tributarios: aspectos prácticos*, J.M. Boch Editores, Barcelona, 2014.
- RUIZ GARIJO, Mercedes, “La inspección tributaria”, en MERINO JARA, Isaac (Director), LUCAS DURÁN, Manuel (Coordinador), *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*, Editorial Tecnos, Madrid, 2020.
- RUÍZ GONZÁLEZ, Luis Javier, y RUÍZ TOLEDANO, José Ignacio, *Como oponerse legalmente a los actos tributarios*, Francis Lefebvre SA, Madrid, 2014.
- RUÍZ LÓPEZ, Miguel Ángel, “Autorización judicial de entrada en el domicilio y potestades administrativas: extensión del ámbito protegido, cuestiones procedimentales y proporcionalidad”, *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica* núm.317, 2011.
- RUÍZ TOLEDANO, José Ignacio, *Revisión en Vía Administrativa Tributaria*, CTO Editorial, Madrid, 2013.
- SALA ARQUER, José Manuel, “Huida al Derecho privado y huida del Derecho”, *Revista Española de Derecho Administrativo* núm. 75 (julio-septiembre), 1992, págs. 399-416.

- SÁNCHEZ ONDAL, Juan José, “Aspectos relativos a la recaudación local en la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local”, *El Consultor de los Ayuntamientos* núm. 5, 2014.
- SANZ GÓMEZ, Rafael, “La recaudación de los tributos”, en HERRERA MOLINA, Pedro M., *Manual de procedimientos tributarios*, Dykinson SL, Madrid, 2020
- SANTOLAYA BLAY, Manuel, “El régimen jurídico de las actuaciones de colaboración ejecutiva de la AEAT con los entes locales”, *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica* 294-295, 2004.
- SANTOLAYA BLAY, Manuel, “La asistencia mutua en el ámbito de la recaudación: origen y evolución”, *Carta Tributaria – Monografías* núm. 13, 2010.
- SARTORIO ALBALAT, Susana, *Ley General Tributaria e interés de demora*, Marcial Pons, Madrid, 1999.
- SELMA PENALVA, Victoria, “Análisis de los diferentes supuestos de responsabilidad tributaria en la LGT tras las últimas modificaciones de la normativa tributaria”, *Revista Jurídica de Castilla y León*, núm. 40 septiembre/2016.
- SERRANO ANTÓN, Fernando, *La oposición a la vía de apremio*, Aranzadi, Pamplona, 1998.
- SERRANO ANTÓN, Fernando, (Coordinador), *Recaudación Ejecutiva y Hacienda Local*, Civitas Ediciones, Pamplona, 2008.
- SELMA PENALVA, Victoria, *La responsabilidad tributaria en la sucesión empresarial*, Tesis Doctoral Universidad de Murcia, 2015.
- SESMA SANCHEZ Begoña, “La interrupción de la prescripción tributaria por liquidaciones nulas o anulables: una jurisprudencia contradictoria”, *Revista Aranzadi Quincenal Fiscal* núm. 5, 2017.
- SIMON ACOSTA, Eugenio, “La hipoteca legal tácita en garantías deudas tributarias”, en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*, homenaje al profesor Sainz de Bujanda, Vol. II, IEF, Madrid, 1991.
- SOLCHAGA LOITEGUI, Jesús, *El procedimiento de apremio sobre bienes inmuebles*, Aranzadi, Pamplona, 1986.

- SOLER PLÁ, Joaquín, “Los Convenios de Colaboración suscritos el 15 de abril del 2003 entre la AEAT y la FEMP. Su marco Jurídico”, *Revista de Tributos Locales* núm. 33, octubre 2003.
- SOLER ROCH, María Teresa., *Los recargos de prórroga y de apremio en los tributos de la Hacienda Pública*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.
- SOLER ROCH, María Teresa. “Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista Española Derecho Fiscal* núm. 25, 1980, pág. 17.
- TARDÍO PATO, José Antonio, “Los efectos *ex tunc* de la anulabilidad”, *Revista Española de Derecho Administrativo* núm. 184 (abril-junio), 2017.
- THOMÁS PUIG, Petra M.^a, “Insolvencia concursal transitoria y aplazamiento o fraccionamiento de las deudas tributarias (Comentario a la STS de 13 de octubre de 2015)”, *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal* núm. 24, 2016.
- URIOL EGIDO, Carmen, *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de aplicación del tributo*, Tesis Doctoral presentada en la Universidad de Oviedo, Oviedo, 2012.
https://digibuo.uniovi.es/dspace/bitstream/handle/10651/15131/TD_UriolEgido.pdf;jsessionid=F007786F3E76019A15E56EE29D21053D?sequence=6
- VALENZUELA VILLARUBIA, Alfredo, “La nueva configuración del recurso de reposición en el ámbito local. Naturaleza preceptiva o potestativa”. *El Consultor de los Ayuntamientos* núm. 14, 1999.
- VALENZUELA VILLARUBIA, Miguel Ángel, “Aproximación a la declaración de fallido y a la baja provisional por insolvencia”, *El Consultor de los Ayuntamientos* núm. III, Sección Crónica, octubre 2018.
- VÁZQUEZ OTEO, Alfonso, “Gastos de Urbanización y Cuotas de Urbanización”, *Práctica Urbanística* núm. 100, enero 2011.
- VILLARROEL BUXADÓS, Amelia, “La terminación del procedimiento de apremio”, en SERRANO ANTÓN, Fernando (Coordinador), *Recaudación Ejecutiva y Hacienda Local* Civitas Aranzadi, Pamplona, 2008.
- ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, Arturo, “Los Interesados”, en HUESCA BOADILLA, Ricardo (Coordinador) *Las reclamaciones económico-administrativas, comentarios al Nuevo Reglamento de Procedimiento*, Aranzadi, 1997.

- *El Régimen Local en España*, sin referencias en cuanto a fecha y autor, descargado en marzo de 2015 de la página web del Ministerio de Administraciones Públicas, Secretaría de Estado de Cooperación Territorial, Dirección General de Cooperación Local.
https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/SGT/CATALOGO_SEF/P/232_Regimen-Local-ESP-INTERNET.pdf
- Distintos Convenios de Colaboración entre las Entidades Locales y la Administración Tributaria, página Web del Ministerio de Administraciones Públicas, Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local,
https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Colaboradores/Colaboracion_con_las_Administraciones_Publicas/Convenios_de_colaboracion_suscritos_con_la_FEMP/Convenios_de_colaboracion_suscritos_con_la_FEMP.shtml
- Página web AEAT Relación Municipios adheridos Comunidad de Madrid, Convenio FEMP Recaudación Ejecutiva:
https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Colaboradores/Colaboracion_con_las_Administraciones_Publicas/Convenios_de_colaboracion_suscritos_con_la_FEMP/Relacion_de_entidades_locales_adheridas/Comunidades_autonomas/Madrid.shtml .
- Página web Comunidad de Madrid, Proyecto GEMA
http://www.madrid.org/cs/Satellite?c=CM_Tramite_FA&cid=1142294094438&noMostrarML=true&pageid=1331802501637&pagename=PortalCiudadano%2FCM_Tramite_FA%2FPCIU_fichaTramite&vest=1331802501621