



Universidad
Zaragoza

Trabajo Fin de Grado

La vía de apremio: fases de la ejecución patrimonial

Autor/es

Pilar De Pedro Usón

Director/es

Joaquín Álvarez Martínez

Facultad de Derecho, Universidad de Zaragoza
2020

Contenido

<i>I. Objetivos.....</i>	<i>1</i>
<i>II. Introducción.....</i>	<i>2</i>
<i>III. Recaudación de la deuda tributaria en vía voluntaria.</i>	<i>3</i>
<i>IV. Rasgos generales del procedimiento de apremio.....</i>	<i>6</i>
1. Concepto.	6
2. Carácter.....	7
3. Presupuestos.	8
4. Concurrencia de los procedimientos de ejecución.....	9
5. Suspensión del procedimiento de apremio.	11
<i>V. Iniciación del procedimiento de apremio.....</i>	<i>13</i>
1. Providencia de apremio.	13
2. Recargo de apremio.....	14
3. Motivos de oposición a la providencia de apremio.....	16
<i>VI. Fases de la ejecución patrimonial.</i>	<i>18</i>
1. Ejecución de garantías.	19
2. Embargo de bienes y derechos del obligado y diligencia de embargo.....	19
3. Oposición a la diligencia de embargo.	25
4. Valoración y enajenación de los bienes embargados.....	25
5. Bienes inembargables.....	28
<i>VII. Terminación del procedimiento de apremio.</i>	<i>29</i>
<i>VIII. Conclusiones.....</i>	<i>30</i>
<i>IX. Bibliografía.</i>	<i>33</i>
<i>X. Normativa.....</i>	<i>35</i>

I. Objetivos.

A través del presente trabajo titulado “**La vía de apremio: fases de la ejecución patrimonial**” pretendo realizar un análisis profundo de la figura del apremio administrativo y más precisamente de su núcleo, la ejecución del patrimonio del obligado tributario.

Para lograr este análisis me voy a servir de diferentes recursos, entre ellos libros y manuales, revistas jurídicas y por último de diversas leyes vigentes de nuestro ordenamiento jurídico.

Abordaré de forma detenida aspectos relevantes e importantes, para conseguir un completo análisis sobre el tema.

Analizaremos en un primer momento la recaudación tributaria para ir entrando en materia, después examinaremos las cuestiones generales del procedimiento de apremio atendiendo minuciosamente al concepto, presupuestos, a sus características, a la suspensión del mismo y la concurrencia de procedimientos.

Seguidamente pasaremos al análisis del inicio del procedimiento con la providencia de apremio y los recargos.

Al final, pero no menos importante, abordaremos uno de los núcleos del trabajo, las fases de la ejecución, con el respectivo análisis de sus puntos esenciales.

Finalizaremos con la terminación del procedimiento de apremio y las conclusiones.

II. Introducción.

Bajo el título de “Vía de apremio: fases de la ejecución patrimonial” el aquí presente trabajo pretende realizar un análisis de forma profunda sobre la figura del apremio, atendiendo también a las fases de la ejecución patrimonial, dentro del ámbito y perspectiva del derecho financiero y tributario.

La vía de apremio queda regulada en la Ley 53/2003 del 17 de diciembre, General Tributaria; en el Real Decreto 1071/2017, de 30 de diciembre que introduce modificaciones en el reglamento General de Recaudación – Real Decreto 939/2005, de 29 de julio; y por último también tiene su apartado en la Ley de Enjuiciamiento Civil.

La constitución española de 1978 (en adelante, CE), siendo el texto normativo supremo del ordenamiento jurídico de nuestro país, hace expresa referencia en su artículo 31.1 a los tributos, estableciendo que: *“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”*. Se hace alusión a un sistema tributario justo.

Se deducen de este artículo los principios fundamentales del sistema tributario: universalidad, igualdad, no confiscatoriedad, capacidad económica y seguridad.

El artículo, 31.1 de la CE debe enlazarse junto con otros dos más de la Constitución, el artículo 2 y el 133.2 de la misma. Artículo 133.1 de la CE: *“La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley”*; Artículo 133.2 de la CE: *“Las comunidades autónomas y las corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes”*.

De estos se deduce la diferencia en la naturaleza del poder financiero que ostenta tanto el Estado como las comunidades y entes locales, el cual difiere uno de otros. Encontrando las Comunidades Autónomas y entes locales una serie de límites establecidos tanto en las leyes como en la Constitución, que deben cumplir.

III. Recaudación de la deuda tributaria en vía voluntaria.

En esta fase, la cual es previa al procedimiento de apremio y según se cumpla o no, se dará paso a la fase de apremio, la Administración tributaria va a cobrar las deudas liquidadas de forma previa por ella misma o las deudas que han sido autoliquidadas por el sujeto, llamado obligado tributario. En todo caso la Administración va a llevar a cabo el apercibimiento de dichas cantidades debido a que, a pesar de haber sido liquidadas o autoliquidadas, estas no han sido pagadas o ingresadas por el obligado tributario. Tal y como establece el artículo 160 de la Ley General Tributaria (en adelante LGT), la recaudación *“consiste en el ejercicio de las funciones administrativas conducentes al cobro de las deudas tributarias.”*

Dicha recaudación cuenta con dos momentos clave, el periodo voluntario y el periodo ejecutivo.

El primero de ellos, el **período voluntario** en el cual el obligado tributario realiza una autoliquidación y paga en fecha, se hace referencia en el artículo 62.1 LGT: *“Las deudas tributarias resultantes de una autoliquidación deberán pagarse en los plazos que establezca la normativa de cada tributo”*, es decir para cada tipo de tributo la ley impone el plazo de pago que deberá seguirse.

Puede darse el caso de que la administración tributaria remita notificaciones o liquidaciones a los obligados, haciendo alusión al mismo artículo, pero en su segundo apartado, 62.2 LGT, este mismo estipula los plazos para determinar la fecha de pago de los impuestos. En cuanto a dichos plazos el artículo determina que, si se recibe el documento en la primera quincena del mes, es decir en el periodo de días comprendido entre el día 1 y el 15 del mes, el sujeto tiene para realizar el correspondiente pago hasta el vigésimo día del mes siguiente. Por otro lado, si la recepción de la notificación de la liquidación se sitúa entre los días 16 y 30, la segunda quincena del mes, el obligado tiene para sufragar dicho pago hasta el día 5 del segundo mes posterior.

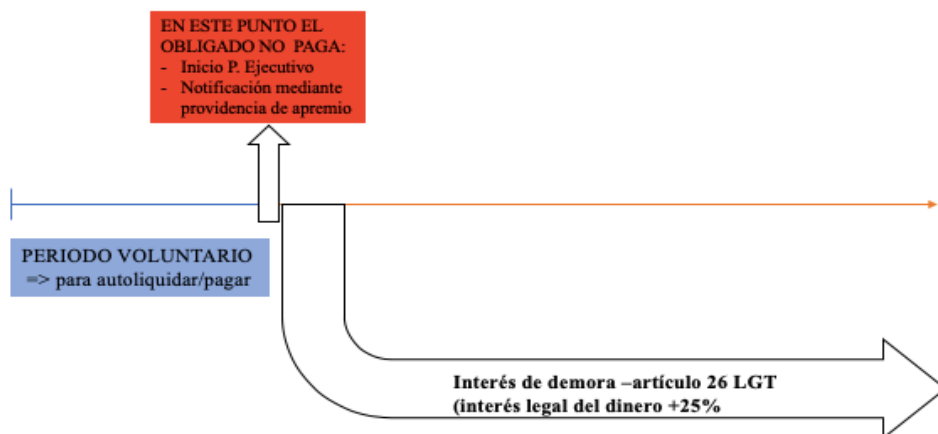
Ahora bien, si una vez llegada dicha fecha, no se ha satisfecho el pago aún, se abrirá periodo ejecutivo. Una vez se pasa el periodo voluntario de pago, es decir se superan los límites de pago voluntarios establecidos por la ley, se abre el período ejecutivo en el cual el pago ya es fuera de plazo.

Respecto de este segundo momento, el **período ejecutivo del pago**, se trata del impago por parte del obligado tributario de la deuda liquidada por la administración tributaria, y como consecuencia se abre este segundo periodo. Se hace referencia en la ley general tributaria en el artículo 62.5, en el cual se dispone que se debe notificar la providencia de apremio y en el mismo se instauran los plazos de pago, *“Una vez iniciado el período ejecutivo y notificada la providencia de apremio, el pago de la deuda tributaria deberá efectuarse en los siguientes plazos.”* Estos plazos que se decretan en los puntos “a)” y “b)” del anterior artículo son los mismos ya mencionados para las liquidaciones en periodo voluntario.

Además, hay que recalcar que se van a iniciar una serie de recargos legales. **En la fase de recaudación se distan tres situaciones:**

- **Los intereses de demora**, con base en el artículo 26 de la LGT. Estos se van a devengar de forma automática cuando el sujeto no paga en el plazo previsto por la ley. Se trata del interés legal del dinero +25%. Por último, señalar que hay en algunos supuestos en los que la ley los elimina, esto sucede normalmente porque la administración va a proceder a aplicar otro tipo de intereses o recargos.

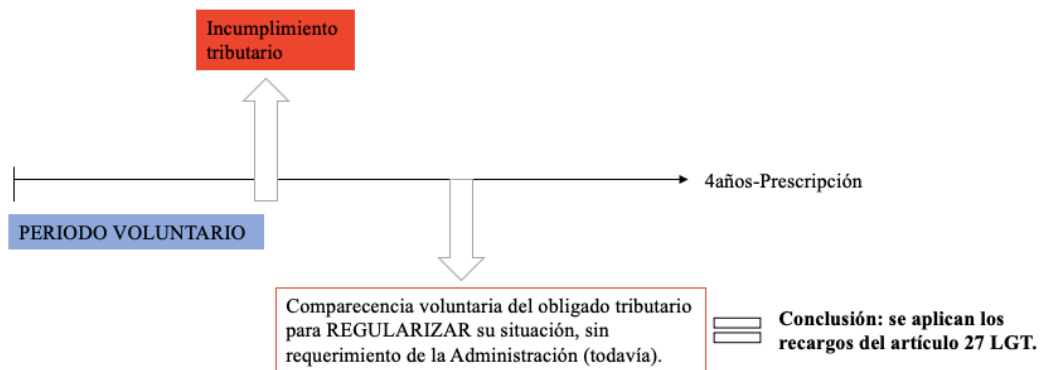
Esquema nº1: Interés de demora –art.26 LGT



(Anexo realizado por mi)

- **Los recargos extemporáneos**, dispuestos en el artículo 27 de la LGT. Se aplican estos recargos cuando el sujeto obligado, sin haber sido requerido por la administración y estando por supuesto fuera de plazo, comparece de manera voluntaria y regulariza su situación. Por lo tanto, se tienen que dar dos requisitos esenciales: la comparecencia voluntaria fuera del plazo establecido y que la administración no haya procedido aún a requerir al obligado. La ley procede entonces a sustituir los intereses de demora por estos recargos del artículo 27 de la LGT, es decir se excluyen los intereses de demora, a no ser de qué se trate de retrasos superiores a 1 año.

Esquema n° 2: Recargos extemporáneos –art.27 LGT



(Anexo realizado por mi)

- **Los intereses ejecutivos**, del artículo 28 de la LGT. Tal y como establece la ley estos se devengan cuando se abre el periodo ejecutivo: la deuda está liquidada, es decir conociendo su importe, el sujeto no ha pagado todavía. Además, existen 3 modalidades de recargos. Artículo 28.1 LGT: “1. Los recargos del periodo ejecutivo se devengan con el inicio de dicho periodo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 161 de esta ley. Los recargos del periodo **ejecutivo son de tres tipos: recargo ejecutivo, recargo de apremio reducido y recargo de apremio ordinario**. Dichos recargos son incompatibles entre sí y se calculan sobre la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario.”

IV. Rasgos generales del procedimiento de apremio.

1. Concepto.

Para entender el procedimiento de apremio, primero procedemos a entender el significado de la palabra “apremio”, esta viene definida en el diccionario del español jurídico de la RAE. En el mismo vienen dos definiciones, una del apremio en materia procesal y la segunda en materia administrativa y financiera. Centrándonos en esta última, el apremio viene definido como *“Procedimiento ejecutivo que siguen las autoridades administrativas y agentes de la Hacienda pública o de la Seguridad social para el cobro de impuestos o descubiertos a favor de esta o de entidades a que se extiende su privilegio.”*¹

También interesante resulta la definición aportada por el que fue catedrático de la Universidad Complutense de Madrid y autor de varios manuales, Fernando Sainz de Bujanda, sobre lo que es el apremio, dice que se trata de *“un procedimiento administrativo, de naturaleza jurisdiccional, en el que el ente público titular del crédito tributario procede, sin necesidad de previa sentencia judicial de condena del deudor, a la ejecución expropiatoria de los bienes de este último para transformarlos en una suma de dinero que le permita hacerse cobro del tributo que resulta insatisfecho por falta de prestación del sujeto obligado dentro del período voluntario de recaudación”*.²

Haciendo además referencia a la LGT, importante su artículo 161.4, donde se dispone sobre que recaerá dicho apremio tributario, y es sobre el patrimonio del individuo en cuestión *“la Administración tributaria efectuará la recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas (..) por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago.”*

El procedimiento de apremio viene precedido por la apertura del período ejecutivo de la deuda tributaria. Hay existencia de una deuda liquidada, es decir fijada por la

¹ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: Diccionario de la lengua española, 23.^a ed., [versión 23.3 en línea]. <https://dle.rae.es> (Fecha de la consulta: 02/03/2020).

² Citado por FERREIRO LAPATZA, JJ. La nueva Ley General Tributaria, Madrid. Marcial Pons, 2004, p. 240.

Administración o autoliquidada por el obligado tributario, sin llegar este último a realizar el correspondiente ingreso a la Administración en el período voluntario: se abre entonces fase ejecutiva. Llegados a este punto es conveniente señalar que período ejecutivo y procedimiento de apremio no son lo mismo, tal y como manifiesta Fernando Pérez Royo³ “no son términos sinónimos”.

Así mismo el autor explica que, para la apertura del procedimiento de apremio, es necesario que la Administración dicte un acto expreso, este último se compone del título ejecutivo, es decir la providencia de apremio.⁴ Tal y como señala el mismo autor en el mismo manual, el período ejecutivo se inicia de manera automática pero el procedimiento de premio necesita para su apertura **la providencia de apremio** “que constituye el título ejecutivo”.

2. Carácter.

En cuanto al carácter del procedimiento de apremio, viene expresamente regulado en el artículo 163 de la LGT, nos interesan más precisamente los puntos 1 y 3 del mismo artículo. Viene a manifestar que únicamente está capacitada y autorizada la Administración tributaria para conocer y resolver en lo relativo a dicho procedimiento, por tratarse de materia de su exclusiva competencia, dispuesto en el punto primero del artículo 163: “La competencia para entender del mismo y resolver todas sus incidencias corresponde únicamente a la Administración tributaria.” También en el punto tercero del mencionado artículo se hace referencia a dicha competencia de la Administración tributaria sobre el procedimiento, tal que dispone: “se iniciará e impulsará de oficio en todos sus trámites”. Damos por sentado que tiene carácter exclusivamente administrativo.

Además, a parte de su naturaleza administrativa, también tiene carácter ejecutivo, tal y como ya he dejado entrever a lo largo del trabajo. Miguel Ángel Martínez Lago y otros autores expresan que esto deriva como resultado de la “**autotutela**” de la Administración ya que a esta no se le exige ni se le ordena contar con autorización judicial o parecido

³ PÉREZ ROYO, FERNANDO. *Derecho financiero y tributario Parte General*, Tratados y manuales, Civitas, Vigésimoséptima edición, 2017, p.380.

⁴ PÉREZ ROYO, FERNANDO. *Derecho financiero y tributario Parte General*, Tratados y manuales, Civitas, Vigésimoséptima edición, 2017, p.380.

para llevar a cabo la ejecución sobre el haber del deudor.⁵ Esta efectúa actos que se presuponen ya de por sí como válidos y que pueden imponerse sobre el sujeto en cuestión sin necesidad de confirmación externa o autorización de ningún tipo. Se trata por tanto de una prerrogativa de la Administración, el catedrático de Derecho Administrativo Fernando López Ramón viene a explicarla de forma muy clara y viene a decir que *“las Administraciones Públicas disfrutan (...) de la potestad de tutelar por sí mismas sus derechos e intereses. Las Administraciones están exentas de someter sus pretensiones tanto a juicio declarativo como a juicio ejecutivo. Las decisiones administrativas son ejecutivas y ejecutorias. La ejecutividad o auto tutela declarativa significa obligatoriedad de los actos administrativos; efecto que imponen con carácter general los artículos 44 y 101 de la Ley de Procedimiento Administrativo. Por virtud de esa característica, el acto administrativo obliga, efectivamente, a sus destinatarios desde que se posibilita el conocimiento del mismo por éstos, a través de la notificación o publicación (art. 45.2 de la Ley de Procedimiento Administrativo). La ejecutoriedad o auto tutela ejecutiva supone la posible ejecución forzosa del acto por la propia Administración, venciendo coactivamente la voluntad resistente del obligado.”*⁶

3. Presupuestos.

En cuanto a los presupuestos, deben converger dos. En primer lugar, el **presupuesto material**, es decir tiene que haber una deuda liquidada o autoliquidada respecto de la cual no se ha llevado a cabo el correspondiente ingreso por el obligado durante el período voluntario de pago. Por lo tanto, es necesario que se haya abierto antes el período ejecutivo. Esta deuda debe ser conocida por la Administración, exigible, líquida y vencida.⁷ Así la Administración hace uso de su “derecho-deber” para exigir la deuda coactivamente⁸, tal como expresan Ana María Delgado y Rafael Oliver en su manual.

⁵ MARTÍNEZ LAGO, M.A y otros. *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, editorial Iustel, Decimotercera edición, 2018, p.430.

⁶ LÓPEZ RAMÓN, F., “*Límites constitucionales de la autotutela administrativa*”, en *Revista de Administración Pública*, ISSN 0034-7639, N°115, 1988, p. 58. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=16960>

⁷ DELGADO GARCÍA, A.M y OLIVER CUELLO, R., *Los procedimientos en el ámbito tributario*, editorial UOC (Universitat Oberta De Catalunya), 1ªedición, 2008, Capítulo IV p.223.

⁸ DELGADO GARCÍA, A.M y OLIVER CUELLO, R., *Los procedimientos en el ámbito tributario*, editorial UOC (Universitat Oberta De Catalunya), 1ªedición, 2008, Capítulo IV p.223.

En un segundo lugar se tiene que dar el **presupuesto formal**, este es el título ejecutivo, más precisamente la providencia de apremio, emitida y notificada por la administración tal y como se señala en el artículo 167. 1 de la LGT *“El procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia de apremio notificada al obligado tributario en la que se identificará la deuda pendiente (...)”*.

Muy importante además el apartado segundo de este mismo artículo que establece la necesidad del título ejecutivo y revela además la fuerza del mismo para el procedimiento, como mecanismo para poder llevar a cabo la ejecución sobre el patrimonio del deudor, así dice *“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”*. Por lo tanto, el presupuesto formal juega un papel indispensable debido a que pone en marcha la ejecución sobre el patrimonio del sujeto obligado a través de la emisión de la providencia de apremio por parte de la Administración Tributaria.

La providencia de apremio será notificada al deudor y en esta quedará identificada la deuda existente y pendiente con la administración, además se liquidarán los recargos del artículo 28 de la LGT (recargos del período ejecutivo) para exigirle el pago - artículo 167. 1 de la LGT.

4. Concurrencia de los procedimientos de ejecución.

El procedimiento de apremio, tal y como señala Pérez Royo *“es un procedimiento autónomo y no es acumulable a otros procedimientos de ejecución”* añade también la posibilidad de que *“la vía de ejecución propia de la Hacienda pública entre en concurrencia con otros procedimientos de ejecución”*.⁹

Haciendo hincapié en su carácter ejecutivo puede darse la situación de que este, coincida con otro procedimiento o proceso ejecutivo a la vez, sobre el mismo sujeto obligado, ya se trate de procedimientos judiciales o no judiciales. La LGT hace referencia a esta situación en su artículo 164, por lo tanto, voy a proceder a su análisis.

⁹ PÉREZ ROYO, FERNANDO. *Derecho financiero y tributario Parte General*, Tratados y manuales, Civitas, Vigésimoséptima edición, 2017, p.394.

Se establece en el punto primero de dicho artículo, una serie de reglas en las que se impone un determinado orden de preferencia para realizar la ejecución de los bienes seleccionados para embargar. Todo esto dejando a salvo el respeto establecido sobre el orden de prelación de créditos para el cobro de estos.

En el 164.1. 1º se dispone que, en el caso de concurrir el proceso de apremio con otro proceso singular de ejecución, y siempre y cuando se de “*el caso de que un mismo bien haya quedado sujeto a más de una traba*”¹⁰ entonces habrá que atender a criterios de antigüedad y será preferente el de apremio si este fuese el más antiguo. Si concurren ambos procesos ejecutivos, pero no se produce una coincidencia de estos sobre los bienes trabados, entonces “*cada proceso (..) seguirá su propio curso de modo autónomo*”¹¹.

Analizando ahora el segundo apartado del punto primero del artículo, 164.1. 2º LGT, hace referencia a la concurrencia del procedimiento de apremio con procedimientos concursales o universales de ejecución. Se dispone que los bienes trabados por el procedimiento de apremio tienen preferencia “*siempre que el embargo acordado en el mismo se hubiera efectuado con anterioridad a la fecha de declaración del concurso*”¹² es decir que la providencia de apremio se hubiese emitido antes que la declaración del concurso.

Por último, en el artículo 164.2 LGT, se señala la concurrencia con el concurso de acreedores. Como dice Pérez Royo en su manual, se trata de una situación más difícil debido a que el concurso produce el embargo de todo el patrimonio del deudor y no de bienes concretos seleccionados.¹³ Este artículo remite a la Ley Concursal, Ley 22/2003 de 9 de julio, más precisamente a su artículo 55, ambos deben relacionarse.

Se dispone en este último artículo que una vez declarado el concurso no se pueden llevar a cabo ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales ni apremios tributarios; toda actuación en vías de tramitación quedará suspensa; y las actuaciones de ejecución que

¹⁰ PÉREZ ROYO, FERNANDO. *Derecho financiero y tributario Parte General*, Tratados y manuales, Civitas, Vigésimoséptima edición, 2017, p.394.

¹¹ PÉREZ ROYO, FERNANDO. *Derecho financiero y tributario Parte General*, Tratados y manuales, Civitas, Vigésimoséptima edición, 2017, p.394

¹² Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, artículo 164.1.2º.

¹³ PÉREZ ROYO, FERNANDO. *Derecho financiero y tributario Parte General*, Tratados y manuales, Civitas, Vigésimoséptima edición, 2017, p.394

hayan quedado en suspenso podrá el juez a petición de la administración concursal y previa audiencia de los acreedores acordar el levantamiento y cancelación de los embargos cuando dificulte la continuidad empresarial del concursado.¹⁴ Esto último dejando a salvo lo establecido en el 164.2 “*sin que ello impida que se dicte la correspondiente providencia de apremio y se devenguen los recargos del período ejecutivo si se dieran las condiciones para ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso*”.

5. Suspensión del procedimiento de apremio.

La suspensión del procedimiento de apremio esta establecida en el artículo 165 de la LGT y en el artículo 73 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante, RGR).

La LGT y el RGR regulan una serie de puntos que dan lugar a la suspensión del procedimiento de apremio, más precisamente el artículo 165 de la LGT y el artículo 73 del RGR.

En primer lugar, se llevará a cabo la suspensión del procedimiento cuando haya interposición de recursos, como dispone el artículo 165.1 de la LGT y el 73.1 del RGR, se añade en ambas leyes que habrá que estar a lo dispuesto sobre recursos y reclamaciones de la Ley general tributaria. Acudiendo a estas disposiciones sobre recursos, el artículo 224 regula la suspensión del procedimiento cuando se recurra el acto en reposición. Al recurrir en reposición la ejecución del acto impugnado se suspende de manera automática.¹⁵ El obligado deberá garantizar el importe del acto, los intereses de demora generados de la suspensión y los posibles recargos en caso de la ejecución.

Analizando ahora la **Sentencia del Tribunal Supremo 299/2018, de 27 de febrero de 2018** (RJ 170/2016), se trata de una sentencia de casación, en esta se fijan una serie de criterios interpretativos, más precisamente en su fundamento jurídico número 5. En la sentencia el obligado tributario solicita la suspensión del apremio sobre la deuda que la Administración le requiere. En el caso resulta que la Administración inicia el

¹⁴ Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, artículo 55.

¹⁵ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, artículo 224.1.

procedimiento de apremio sin antes haber emitido una resolución notificada al deudor sobre su petición de la suspensión del procedimiento. La sentencia resuelve dictando que la Administración no puede llevar a cabo dicha actuación por ser contraria al ordenamiento jurídico, vulnera directamente la constitución tal como se señala en la misma: *“La posibilidad de que la Administración dicte providencia de apremio respecto de la cual se ha solicitado la suspensión de la ejecución, sin haber resuelto esa suspensión vulnera los artículos 9 , 24.1 y 106.1 de la Constitución , contraviniendo la seguridad jurídica, el derecho a la tutela judicial efectiva y la prohibición de indefensión, así como el sometimiento de la actividad administrativa al control de legalidad.”*¹⁶ En la sentencia el tribunal declara nula de pleno derecho la providencia de apremio emitida por la Administración.

En un segundo lugar tanto el 165.2 de la LGT y el 73.2 del RGR estipulan la suspensión en aquellos casos en los que se demuestre que ha habido errores, artículo 73. 2: *“Cuando el interesado demuestre la existencia de error material, aritmético o de hecho en la determinación de la deuda (..) se le notificará la suspensión de las actuaciones del procedimiento de apremio en tanto se dicte el acuerdo correspondiente.”* Asimismo, si la deuda se ha extinguido por el pago, compensación o condonación; o ha sido aplazada, el apremio ya no tendrá fundamento y deberá declararse tal como señala Pérez Royo¹⁷. Cuando se de el caso de error en la determinación del montón de la deuda, la Administración tributaria revisará la liquidación y de existir dicho error alegado, deberá corregirlo, en conclusión, quedará el procedimiento suspendido en ese periodo de tiempo.

Por último, las tercerías de dominio o de mejor derecho también juegan un papel relevante en la suspensión del proceso y quedan reguladas en el 165 de la LGT en sus puntos tercero, cuarto y quinto. Un tercero que alega que es el verdadero dueño del bien que ha sido embargado al deudor o un tercero que alega que tiene un crédito preferente a cobrar al que tiene la Hacienda Pública. Se interpondrá la acción de tercería de dominio o la de mejor derecho, para hacer valer en el primer caso el dominio del bien seleccionado a embargar; o en el segundo para cobrar primero el crédito pendiente. La administración

¹⁶ Sentencia del Tribunal Supremo (Sala tercera, de lo Contencioso Administrativo), núm. 299/2018 de 27 de febrero de 2018 (RJ 170/2016).

¹⁷ “el apremio carecerá de base y así deberá ser declarado”. PÉREZ ROYO, FERNANDO. *Derecho financiero y tributario Parte General*, Tratados y manuales, Civitas, Vigésimoséptima edición, 2017, p.384

procederá al levantamiento del embargo y a la suspensión del procedimiento apremio sobre el bien o bienes que pertenezcan al tercero, artículo 165.4 LGT. Y en el caso de la tercería de mejor derecho, la Administración no suspenderá el procedimiento y **“proseguirá el procedimiento hasta la realización de los bienes y el producto obtenido se consignará en depósito a resultas de la resolución de la tercería.”**¹⁸ Este tipo de tercería no produce la suspensión del procedimiento y debe el interesado esperarse hasta que se subasten y se obtenga el caudal para después pasar a resolverla.

V. Iniciación del procedimiento de apremio.

1. Providencia de apremio.

La providencia de apremio, es el título ejecutivo de la Administración tributaria mediante el cual se abre e inicia el procedimiento de apremio en período ejecutivo. Primero de todo señalar que la providencia de apremio debe ser correctamente notificada al obligado deudor. A través de esta se da comienzo al procedimiento de apremio, tal y como se dispone en el artículo 167.1 de la LGT.

Se podría definir como el acto administrativo a través del cual la Administración ordena el embargo sobre el patrimonio del deudor, así queda señalado en el artículo 70.1 del RGR, a la vez en el artículo 167.2 de la LGT se estipula que **se trata de un título suficiente para iniciar el procedimiento y que tiene la misma fuerza que si se tratase de una sentencia judicial para ejercer el embargo patrimonial, al tratarse de un título ejecutivo.** Quedan ambos artículos relacionados a pesar de no tratarse de la misma ley.

Podríamos añadir, que se trata de una advertencia y tal y como explica Pérez Royo **“se trata de un acto administrativo de intimidación al pago, con apercibimiento de que de no producirse éste en el plazo señalado en la propia providencia, se procederá a la ejecución patrimonial”**.¹⁹ Es decir, la Administración Tributaria una vez en período ejecutivo y notificada la providencia de apremio, le deja al deudor un plazo determinado

¹⁸ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, artículo 165.5.

¹⁹ PÉREZ ROYO, FERNANDO. *Derecho financiero y tributario Parte General*, Tratados y manuales, Civitas, Vigésimoséptima edición, 2017, p.385

de tiempo, como última oportunidad o prórroga, para que este ingrese el importe de la deuda y ya en el caso de que este continúe sin abonar el importe de la deuda, la Administración procederá directamente a ejecutar su patrimonio, queda así regulado en el artículo 167.4 de la LGT.

En el supuesto de que antes de la adjudicación de los bienes, el obligado pague la deuda al completo junto con todos los gastos del procedimiento de apremio, la Administración no ejecutará y liberará entonces los bienes embargados.²⁰

2. Recargo de apremio.

En el RGR, en su artículo 70.2, se detalla toda la información y datos que deberá contener la providencia, estos son:

“a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio del obligado al pago.

b) Concepto, importe de la deuda y periodo al que corresponde.

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 del periodo ejecutivo.

e) Requerimiento expreso para que efectúe el pago de la deuda, incluido el recargo de apremio reducido, en el plazo al que se refiere el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

f) Advertencia de que, en caso de no efectuar el ingreso del importe total de la deuda pendiente en dicho plazo, incluido el recargo de apremio reducido del 10 por ciento, 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 hasta la fecha de cancelación de la deuda.

g) Fecha de emisión de la providencia de apremio.”

²⁰ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, artículo 172.4: “En cualquier momento anterior a la adjudicación de bienes, la Administración tributaria liberará los bienes embargados si el obligado extingue la deuda tributaria y las costas del procedimiento de apremio.”

Examinando los apartados de este artículo 70.2 del RGR, más precisamente las letras ‘d’, ‘e)’ y ‘f)’, observamos que hay distintos tipos de recargos en el período ejecutivo que serán de aplicación en función de como se comporte el deudor.

En primer lugar, si el obligado tributario lleva a cabo el ingreso de la deuda antes de que se le notifique la providencia de apremio, se le aplicará únicamente el recargo ejecutivo -apartado ‘d’ del artículo- que consiste en un 5%, también llamado “*recargo superreducido*”²¹.

En un segundo lugar el apartado ‘e’ hace referencia al recargo de apremio reducido, que consiste en un recargo del 10%, es decir el obligado tributario ya ha sido requerido para que pague mediante la notificación de la providencia de apremio y tiene un determinado plazo para efectuar dicho pago. Se le aplica ya el 10%.

Por último, el apartado ‘f’, llegados a este punto, el obligado se encuentra en una situación muy crítica. La providencia de apremio informa de qué si una vez pasado el plazo determinado en la providencia para ingresar la deuda, este sigue sin hacerlo, se pasa directamente al embargo de sus bienes o ejecutar las garantías existentes para así cobrar la deuda. Pero no solo es esto, sino que además la ley añade en el apartado que al embargo o ejecución de las garantías se le añade el recargo de apremio del 20% más los intereses de demora correspondientes al período ejecutivo. Una vez en esta fase ya se aplica el recargo ordinario del 20% y se procede al embargo patrimonial del obligado tributario. Se podría decir que, hasta llegar a este punto, la Administración Tributaria ofrece diversas oportunidades para que el sujeto realice el pago en varias ocasiones hasta llegar al embargo de los bienes. El embargo del patrimonio es lo último a lo que recurre la administración para hacer efectivo el cobro de la deuda ya que se trata de una operación mucho más gravosa y complicada para el obligado tributario.

Importante señalar que los recargos anteriormente señalados no son de aplicación simultánea o conjunta, tal y como he explicado anteriormente, se aplicará un recargo u

²¹ PÉREZ ROYO, FERNANDO. *Derecho financiero y tributario Parte General*, Tratados y manuales, Civitas, Vigesimoséptima edición, 2017, p.386

otro en función de en que situación se encuentre el sujeto. Por lo tanto, los recargos del período ejecutivo son incompatibles entre ellos. Pero

3. Motivos de oposición a la providencia de apremio.

Examinando la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias Nº 304/2015, Sala de lo Contencioso, Sección 1, Rec. 379/2013 de 23 de octubre de 2015, en ella se puede ver como únicamente el obligado tributario puede impugnar la providencia de apremio en el caso de que se den los motivos de oposición dispuestos en el artículo 167.3 de la LGT. Se añade que cabe oponer frente a la providencia de apremio también las causas de nulidad del artículo 62 de la ley 30/1992 conforme reconoce la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Pero debemos matizar que la sentencia es del 23 de octubre de 2015, por lo tanto, esta última ley mencionada se encuentra ya derogada, y debemos acudir a la actual Ley 39/2015 de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. El artículo 62 sobre nulidad de los actos administrativos, de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de la Administraciones Públicas **encuentra su equivalente en el artículo 47 de la ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común.**

Observamos que los motivos de oposición a la providencia de apremio están perfectamente tasados en la ley, esto se debe a que nos encontramos ante un título ejecutivo y que *“no cabe traer a la ejecución aquellos motivos que pudieron ser discutidos en la fase declarativa, es decir en la oposición contra la liquidación”*²², resumiendo no se puede entrar a discutir sobre cuestiones propias de la fase de liquidación o de la fase declarativa. No se pueden alegar motivos que corresponden a una etapa que ya no es en la que nos encontramos *“no es dado en esta fase denunciar la existencia de cualquier otro defecto de validez que pudiera afectar al contenido del acto de liquidación (...) debieron ser denunciados (...) en período voluntario sobre los que no es posible incidir cuando ya se encuentra cerrada esa etapa recaudatoria”*.²³

²² PÉREZ ROYO, FERNANDO. *Derecho financiero y tributario Parte General*, Tratados y manuales, Civitas, Vigésimoséptima edición, 2017, p.389

²³ ESEVERRI MARTÍNEZ, ERNESTO; LÓPEZ MAR, JUAN y otros. *Manual práctico de derecho tributario: parte general*, Tirant Lo Blanch, Edición 2020, p.709.

Pero como hemos visto con la sentencia al principio mencionada, la jurisprudencia se ha ido doblegando y como explica Pérez Royo la jurisprudencia permite invocar a parte de los motivos de oposición tasados en el 167.3 de la LGT, aquellos “*vicios que acarrear la nulidad radical o de pleno derecho que afecten al acto que se ejecuta*”, es decir a la liquidación.

Examinamos los motivos de oposición del artículo 167.3 de la LGT a la providencia, son cinco:

1. *Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.* En el caso de extinción total el sujeto deberá probarlo y si así es, es obvio que no cabe la providencia de apremio y no ha lugar a proseguir con el procedimiento. En lo relativo a la prescripción, únicamente se puede alegar la que hace referencia a al derecho a exigir el pago y no la prescripción relativa al derecho a liquidar (esta debía alegarse en el momento oportuno: en la fase declarativa).²⁴
2. *Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.* La solicitud de aplazamiento debe ser resuelta en período voluntario, no se puede emitir la providencia de apremio si no se ha resuelto primero sobre el aplazamiento. Si finalmente se acuerda el aplazamiento de la deuda el sujeto obligado esta en su derecho de pedir que se respete la suspensión del procedimiento. No obstante añadir que el aplazamiento de la deuda podría solicitarse también en período ejecutivo antes de que se produzca la notificación del acuerdo de enajenación de los bienes embargados, deberá suspenderse el procedimiento hasta la resolución de la solicitud.²⁵ Por último cuando la ley en este artículo hace referencia a otras causas de suspensión se refiere principalmente a la interposición de recursos, más precisamente cuando se recurre el acto en reposición.²⁶

²⁴ PÉREZ ROYO, FERNANDO. *Derecho financiero y tributario Parte General*, Tratados y manuales, Civitas, Vigésimoséptima edición, 2017, p.388

²⁵ PÉREZ ROYO, FERNANDO. *Derecho financiero y tributario Parte General*, Tratados y manuales, Civitas, Vigésimoséptima edición, 2017, p.388

²⁶ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, artículo 224.1.

3. *Falta de notificación de la liquidación.* Si no se notifica correctamente al deudor, este no queda informado ni enterado y como consecuencia no se le podrá exigir la deuda fijada.
4. *Anulación de la liquidación.*
5. *Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada.*

VI. Fases de la ejecución patrimonial.

En el caso de que el obligado tributario pague la deuda pendiente con la Hacienda Pública junto con el recargo de apremio reducido del 10%, en el plazo que establecido en la providencia de apremio (el plazo será el que corresponda siguiendo lo dispuesto en el artículo 62.5 de la LGT²⁷) entonces no se entraría en dicha fase de ejecución patrimonial debido a que la deuda ya está saldada y por lo tanto el procedimiento se daría por terminado.

Ahora bien, una vez finalizado el plazo de la providencia de apremio y el deudor no ingresa la correspondiente cantidad de la deuda y si no existen motivos de oposición a la providencia de apremio, se entra en la fase de ejecución del patrimonio del deudor, hay una serie de fases que iremos analizando a continuación todas ellas en orden tal y como lo lleva a cabo la Ley General Tributaria. A partir de la ejecución patrimonial lo que busca la administración o más precisamente el órgano de recaudación es cobrar el importe de la

²⁷ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, artículo 62.5: “Una vez iniciado el período ejecutivo y notificada la providencia de apremio, el pago de la deuda tributaria deberá efectuarse en los siguientes plazos:

a) 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.

b) 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.”

deuda y para ello como último recurso pasa a proceder contra el patrimonio del sujeto, al haber visto que por vías anteriores más benévolas no se ha dispuesto a pagar la deuda.

1. Ejecución de garantías.

En primer lugar, la Administración deberá antes de proceder con el embargo del patrimonio, ver si la deuda estaba garantizada, en el supuesto de que así fuera, la Hacienda Pública ejecutará dichas garantías. Estas garantías pueden ser personales: como sería un aval o garantías reales: donde encontraríamos la hipoteca de la casa o de algún otro bien inmueble, la prenda o la pignoración de bienes muebles o de derechos (nómina, saldos, acciones...).

Hay que tener en cuenta que dichas garantías podrían no ser suficientes, esto es cuando el valor de la/s garantía/s fuese inferior a la cantidad de dinero que debe el obligado, por lo tanto, con dicha ejecución el obligado seguiría sin saldar la deuda entera con Hacienda. Viene dispuesto en el artículo 168 de la LGT que se ejecutarán siempre primeramente las garantías en el caso de existir, lo hará la Administración siguiendo el propio procedimiento de apremio. Además, dispone que antes de ejecutar las garantías, la Administración puede proceder a embargar y enajenar otros bienes y derechos del deudor, en el caso de que las garantías no sean suficientes para saldar la deuda o cuando el obligado lo pida (en este último caso deberá señalar los bienes suficientes). Y por lo tanto la garantía aportada se quedará sin efecto con respecto de aquellos bienes embargados y enajenados.²⁸

2. Embargo de bienes y derechos del obligado y diligencia de embargo.

De no efectuar el pago el obligado tributario, el órgano de recaudación pasará a embargar sus bienes, esto queda expresamente establecido en el artículo 167.4 de la LGT: ***“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, advirtiéndose así en la providencia de apremio.”***

²⁸ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, artículo 168, sobre ejecución de garantías.

Primero señalar que, llegados a este punto, nos encontramos en fase ejecutiva, es decir cuando la administración se dispone ya a embargar los bienes del sujeto.²⁹

Dentro del embargo es muy importante el principio de proporcionalidad, esto es lo primero en lo que la Ley hace hincapié antes de pasar a regular el resto de aspectos sobre el embargo, se dispone en el artículo 169.1 de la LGT. En la Resolución del Defensor del Pueblo Andaluz formulada en queja, 13/5248 dirigida a Diputación Provincial de Málaga³⁰ se define dicho principio como *“la adecuación entre el valor del bien a embargar, con el importe del principal de la deuda, más intereses, recargos de apremio y costas del procedimiento.”* Se debe entonces proceder a embargar de forma que se cubran todos estos términos, sin que el embargo sea abusivo y se exceda o se aleje de lo que realmente debería ser.

Puede el deudor llegar a un acuerdo con Hacienda sobre el orden del embargo de los bienes, según mejor le convenga, siempre y cuando este permita asegurar el cobro del importe de la deuda y que el proceso siga siendo rápido y eficaz. El artículo 169.2 de la LGT dice que si no hay acuerdo entre ambos se embargará con base a criterios de facilidad y de menor onerosidad o peso para el sujeto. Luego, en el caso de ser de imposible aplicación lo expuesto anteriormente, como último recurso, establece un orden de bienes a embargar:

- 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.*

²⁹ ESEVERRI MARTÍNEZ, ERNESTO; LÓPEZ MAR, JUAN y otros. *Manual práctico de derecho tributario: parte general*, Tirant Lo Blanch, Edición 2020, p.709.

³⁰ Enlace: <https://www.defensordelpuebloandaluz.es/pedimos-que-el-embargo-correspondiente-se-ajuste-en-proporcion-y-tramos-a-lo-que-marca-la-ley>

h) *Bienes muebles y semovientes.*

i) *Créditos, efectos, valores y derechos realizables a largo plazo.”*

Según el orden que se vaya a seguir, teniendo en cuenta lo anterior explicado, los embargos se realizan de forma sucesiva hasta el momento que la deuda haya sido cubierta - artículo 169.4 de la LGT.

El embargo de los bienes inmuebles siempre es un poco más arduo y delicado, de ahí que la ley establezca que es mejor que estos se embarguen en último lugar³¹. Para embargarlos es necesario entrar en el domicilio del deudor y esto implica que haya una autorización expedida por el Juez que lo permita. La inviolabilidad del domicilio queda regulada en el artículo 18.2 de la Constitución Española, catalogado como un derecho fundamental, de ahí la necesidad del consentimiento del propietario o de una autorización judicial. La Constitución protege el domicilio como una garantía fundamental de las personas.

En cuanto a la **diligencia de embargo**, es un elemento más que esencial para llevar a cabo el embargo. Se trata de un documento en el cual queda atestada cada actuación de embargo tanto de bienes como de derechos. En ella, tal y como explican Eseverri Martínez, López Mar y otros *“se individualizan los bienes o derechos que deben quedar trabados o bloqueados para que, a falta de pago de lo adeudado, se proceda a su venta (...) y llegar así al cobro de la deuda apremiada”*³².

Todo debe quedar meticulosamente plasmado en la diligencia, ya que es el medio que utiliza Hacienda para indicarle al deudor los bienes o derechos que se van a proceder a embargar, para después ser enajenados o vendidos y así terminar con la deuda existente (incluyendo por supuesto: los intereses correspondientes, el recargo de apremio y las costas del procedimiento generadas).

Muy importante señalar que la diligencia **debe ser notificada** al deudor y también en el caso de que existan: al tercer titular, al poseedor o al depositario de los bienes – en virtud

³¹ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, artículo 169.4.

³² ESEVERRI MARTÍNEZ, ERNESTO; LÓPEZ MAR, JUAN y otros. *Manual práctico de derecho tributario: parte general*, Tirant Lo Blanch, Edición 2020, p.710.

del artículo 170.1 de la LGT. Además, en el caso de que el deudor estuviese casado en régimen de gananciales hay que practicar la notificación también al cónyuge. Y por último se debe notificar la diligencia de embargo a los condueños o cotitulares de los bienes³³. Es decir, se notifica al deudor y también a los posibles interesados de los bienes que pudiera haber, siempre que con estos últimos no se hubieran llevado a cabo las ya explicadas actuaciones³⁴. En el supuesto de que no se notificase la diligencia de embargo al obligado o a terceros interesados, esto no supondría que las actuaciones realizadas hasta el momento quedasen anuladas o revocadas, sino que únicamente las subsiguientes a la emisión de la diligencia de embargo³⁵.

La diligencia de embargo va acompañada del acto de la **anotación preventiva**³⁶ de los bienes inmuebles, esto le sirve a la Administración tributaria como conducto para asegurar el embargo. Mediante este proceder, Hacienda se asegura de que queda constancia en el Registro al que atañe, de que el bien en concreto queda bien ligado o sujeto al proceso de embargo del mismo, de esta forma ya no se puede realizar ningún tipo de actuación sobre el mismo. De ahí el concepto de “preventiva”, se garantiza así la posterior venta del inmueble y por consiguiente el cobro de la deuda para la Administración. La Ley General Tributaria señala que la anotación preventiva se llevará a cabo en el caso de que los bienes inmuebles fueran “inscribibles en un registro público” y además a través de un mandamiento se solicitará un certificado de cargas y gravámenes³⁷. Añadir que este certificado es fundamental para conocer si existe alguna carga sujeta al bien inmueble, sobre todo a la hora de la enajenación, la venta del mismo

³³ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, artículo 170.1.

³⁴ Así queda regulado en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, artículo 170.1 en su párrafo segundo. Y desarrollado en el manual de PÉREZ ROYO, FERNANDO. *Derecho financiero y tributario Parte General*, Tratados y manuales, Civitas, Vigésimoséptima edición, 2017, p.391.

³⁵ ESEVERRI MARTÍNEZ, ERNESTO; LÓPEZ MAR, JUAN y otros. *Manual práctico de derecho tributario: parte general*, Tirant Lo Blanch, Edición 2020, p.710.

³⁶ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, artículo 170.2.

³⁷ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, artículo 170.2: “*el órgano competente expedirá mandamiento, con el mismo valor que si se tratara de mandamiento judicial de embargo, solicitándose, asimismo, que se emita certificación de las cargas que figuren en el registro. El registrador hará constar por nota al margen de la anotación de embargo la expedición de esta certificación, expresando su fecha y el procedimiento al que se refiera*”.

en subasta pública. El contenido de la certificación de cargas es muy relevante tanto para el dueño, interesados y sobre todo para el posible o futuro adquirente del inmueble.

Al respecto de este tema considero oportuno la mención de la **Sentencia del Tribunal Supremo, sección 1ª, de 23 de febrero de 2015**³⁸, la cual es analizada en forma de artículo titulado “La eficacia de la certificación de cargas y la caducidad de la anotación de embargo. La Sentencia de la sección 1ª del Tribunal Supremo 23 de febrero de 2015.” escrito por Isaac Carlos Bernabéu Pérez, en la página web de la Gestión Tributaria Territorial –“GTT” una empresa que colabora con las diferentes Administraciones territoriales. Aquí se deja claro que, aunque caduque la anotación preventiva, que tiene plazo de caducidad de 4 años en virtud del artículo 86 de la Ley de Propiedad Horizontal³⁹, el inmueble puede venderse y ser adquirido en subasta. Añadir que las cargas posteriores anotadas en el registro desde la emisión de la certificación, se tienen que cancelar con base al artículo 674 de la Ley Enjuiciamiento Civil⁴⁰.

³⁸ Isaac Carlos Bernabéu Pérez (12 de junio de 2015) “La eficacia de la certificación de cargas y la caducidad de la anotación de embargo. La Sentencia de la sección 1ª del Tribunal Supremo 23 de febrero de 2015.”, *Página web de Gestión Tributaria Territorial: GTT*, recuperado desde: <https://www.gtt.es/boletinjuridico/la-eficacia-de-la-certificacion-de-cargas-y-la-caducidad-de-la-anotacion-de-embargo-la-sentencia-de-la-seccion-1a-del-tribunal-supremo-23-de-febrero-de-2015/>

³⁹ Ley 49/1960, de 21 de julio, sobre propiedad horizontal, artículo 86: “*Las anotaciones preventivas, cualquiera que sea su origen, caducarán a los cuatro años de la fecha de la anotación misma, salvo aquellas que tengan señalado en la Ley un plazo más breve. No obstante, a instancia de los interesados o por mandato de las autoridades que las decretaron, podrán prorrogarse por un plazo de cuatro años más, siempre que el mandamiento ordenando la prórroga sea presentado antes de que caduque el asiento. La anotación prorrogada caducará a los cuatro años de la fecha de la anotación misma de prórroga. Podrán practicarse sucesivas ulteriores prórrogas en los mismos términos. La caducidad de las anotaciones preventivas se hará constar en el Registro a instancia del dueño del inmueble o derecho real afectado.*”

⁴⁰ Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, artículo 674: “*A instancia del adquirente, se expedirá, en su caso, mandamiento de cancelación de la anotación o inscripción del gravamen que haya originado el remate o la adjudicación.*

Asimismo, el Letrado de la Administración de Justicia mandará la cancelación de todas las inscripciones y anotaciones posteriores, incluso las que se hubieran verificado después de expedida la certificación prevenida en el artículo 656, haciéndose constar en el mismo mandamiento que el valor de lo vendido o adjudicado fue igual o inferior al importe total del crédito del actor y, en el caso de haberlo superado, que se retuvo el remanente a disposición de los interesados.

También se expresarán en el mandamiento las demás circunstancias que la legislación hipotecaria exija para la inscripción de la cancelación.

A instancia de parte, el testimonio del decreto de adjudicación y el mandamiento de cancelación de cargas se remitirán electrónicamente al Registro o Registros de la Propiedad correspondientes.”.

La regulación sobre el embargo de bienes inmuebles puede ser más complicada cuando estos pertenecen a una sociedad, por eso la ley viene a completar esta regulación con el punto 6 del artículo 170 de la LGT. En el supuesto de que los bienes inmuebles perteneciesen a una sociedad de la que el deudor formase parte o controlase, Hacienda llevará a cabo una estrategia que consiste, en impedir que se puedan enajenar o gravar esos bienes inmuebles, e importante “*sin necesidad de que el procedimiento recaudatorio se dirija contra ella*”⁴¹ (contra la sociedad). En conclusión, se prohíbe a la sociedad que venda o grave de los bienes inmuebles en cuestión y a su vez la Administración actuará embargando solamente las acciones o participaciones del obligado tributario, pero nunca el embargo se hará sobre esos inmuebles pertenecientes a la sociedad.⁴² De este modo, Hacienda busca prevenir y evitar que el embargo sea impedido o que fracase.

En párrafos anteriores mencionábamos la anotación preventiva de los bienes inmuebles, pues bien, en estas circunstancias debe practicarse igualmente la anotación preventiva de la “prohibición de disponer” sobre estos inmuebles, en la hoja abierta a las fincas en el Registro de la Propiedad, con base al artículo 170.6 de la LGT.

Otro supuesto que podemos contemplar es que Hacienda busque embargar un establecimiento industrial o mercantil, o los bienes y derechos de una empresa, tal como describe el artículo 170.5 de la LGT. Podría darse que la persona dueña del local o negocio buscase impedir el embargo o supusiese un riesgo real para la solvencia del deudor, a lo que la Administración puede responder designando un funcionario para que se encargue de la gestión y administración, es decir se producirá una intervención.⁴³

Por último, el caso de los embargos de bienes o derechos en entidades de crédito o depósito del artículo 171 de la LGT. En virtud del artículo 171.1 pueden ser embargados los fondos, valores, títulos que estén en oficinas bancarias de la misma entidad. Por supuesto en la diligencia de embargo debe quedar claro cual son esos bienes o derechos en cuestión, a pesar de esto el embargo se puede extender a otros sin que hayan quedado identificados.

⁴¹ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, artículo 170.6.

⁴² PÉREZ ROYO, FERNANDO. *Derecho financiero y tributario Parte General*, Tratados y manuales, Civitas, Vigésimoséptima edición, 2017, p. 391.

⁴³ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, artículo 170.5.

Respecto al procedimiento, la diligencia ha de ser notificada a la oficina concreta con el importe a embargar y que así esta realice la retención de la cantidad. Si no fuese suficiente, en la diligencia se solicitará al banco que extienda el embargo a otros bienes o derechos que estuviesen a nombre del deudor hasta cubrir la cantidad fijada⁴⁴. La entidad esta obligada a cumplir, en el caso contrario incurriría en una infracción tributaria con base al artículo 203 LGT.

No se embarga la cuenta corriente en sí, si no que únicamente la cuantía establecida y necesaria. Se apunta que, si dentro de esa cuenta a embargar se ingresa el sueldo o la pensión, habrá ciertas limitaciones, el propio artículo nos remite a la LEC -artículo 171.3 LGT. Acudimos al artículo 607 de la LEC sobre el embargo de sueldos y pensiones, se limita el embargo de estos a la cantidad existente a partir de la cuantía establecida para el salario mínimo interprofesional.

3. Oposición a la diligencia de embargo.

Los motivos de oposición que caben en contra de la diligencia de embargo son únicamente cinco, quedan expresamente regulados en el artículo 170. 3 de la LGT:

- a) Extinción de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.*
- b) Falta de notificación de la providencia de apremio.*
- c) Incumplimiento de las normas reguladoras del embargo contenidas en esta ley.*
- d) Suspensión del procedimiento de recaudación.”*

4. Valoración y enajenación de los bienes embargados.

Llegados a este punto, nos encontramos al final de la fase de ejecución. Antes de enajenar los bienes concretos en cualquiera de sus posibles formas, se deben valorar que consiste

⁴⁴ DE MIGUEL ARIAS, S., “El fortalecimiento de la potestad de autotutela ejecutiva de la Administración Tributaria tras las últimas medidas de lucha contra el fraude fiscal”, Revista Española de Derecho Financiero, núm 165 (enero-marzo), 2015, p.13-14.

en llevar a cabo una estimación de su valía en ese momento. El artículo 97 del RGR regula de que manera se tiene que efectuar la valoración de dichos bienes.

Se encargan de valorar los bienes embargados los órganos de recaudación cualificados, aunque puede haber casos en los que la valoración necesite ser efectuada por órganos más técnicos y más especializados al tratarse de un bien más particular. Señalar que hay expertos que se dedican a ello y por lo tanto el órgano de recaudación puede solicitarlos cuando sea necesario, con base al artículo 97.2 del RGR.

La valoración o tasación debe efectuarse con respecto a los precios de mercado y se debe hacer uso de los criterios habituales de valoración tal como explica el artículo 97.1 LGT. Es lógico por ejemplo que los títulos de valores o el dinero no entran a ser valorados, ya que ellos mismos están ya marcados con su valía.

Una vez establecida la valoración se notifica al obligado tributario, el sujeto en caso de estar en discordancia con la valoración podrá presentar otra realizada por un perito particular, todo en un plazo determinado de 15 días a partir del día siguiente al de la notificación, tal como señala el artículo 97.3 del RGR.

Si no se llega a un acuerdo entre el obligado y la administración, el órgano de recaudación va a solicitar una nueva valoración hecha por otro perito distinto, la ley establece que: *“la valoración habrá de estar comprendida entre los límites de las efectuadas anteriormente y será la definitivamente aplicable”* con base al artículo 97.4 del RGR. Indicar que después de esto ya no habrá más oportunidad de hacer más valoraciones.

Se utiliza el termino “tipo de subasta” que viene a ser el precio de salida del bien embargado, es decir el precio inicial para que los posibles compradores pujen en la subasta. Una vez valorado el bien, se debe calcular ese concreto precio de salida, se establece en el artículo 97.6 del RGR como ha de hacerse:

- **si el bien embargado no tiene ningún tipo de gravamen**, entonces el precio de salida será la cantidad que haya determinado el perito en la valoración -con base al artículo 97.6. a) del RGR.
- si el bien embargado está gravado o tiene cargas:

- cuando **la carga sea menor que el valor del bien**, el precio de salida será el resultante de la diferencia entre el valor y las cargas (valor – cargas= tipo de subasta). En virtud del artículo 97.6.b). 1º del RGR.
- en caso de que **las cargas sean superiores al valor**, el precio por el que saldrá a subasta será el mayor: el de las deudas y costas o bien el valor del bien embargado. Con base al artículo 97.6.b). 2º del RGR.

El artículo 172 LGT se encarga de regular la enajenación de los bienes embargados y son 3 las posibles formas de enajenar los bienes embargados: mediante subasta, concurso o adjudicación indirecta. El 172 LGT es un artículo breve por eso el RGR se encarga de especificar la enajenación en sus diferentes formas y desarrolla todos los aspectos.

La forma quizás más conocida es la subasta, regulada en los artículos 101 al 105 del RGR. El RGR expresa que el procedimiento ordinario para la venta de los bienes será la subasta pública y que siempre se llevará a cabo la adjudicación de los bienes de esta forma, a no ser de que **expresamente** tenga que procederse con otra forma de enajenación (de las mencionadas). La subasta va precedida por el acuerdo de enajenación que debe notificarse a todos los interesados en el proceso y el anuncio⁴⁵ de la misma.

La enajenación mediante concurso es para casos más complejos, requiere de una autorización para ello y convocatoria publicada en el BOE. Solo se da el concurso en dos ocasiones:

“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.”⁴⁶

La última forma de vender los bienes embargados, es la adjudicación directa. Cuando no se consiguen vender los bienes en subasta o en concurso se recurre a este último método. También procede cuando los bienes se califican como perecederos o hay razones de

⁴⁵ Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, artículo 101.4, en el que se detalla exactamente lo que debe constar en el anuncio de la subasta.

⁴⁶ Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, artículo 106.1.

urgencia en esa venta. Una vez el adjudicatario pague el importe, se le entregarán los bienes.⁴⁷

Por último, la propia Administración en algunos casos puede tener interés en algunos de los bienes que se han embargado y que por la razón que sea no se han adjudicado. Lo que hace la Administración es adjudicarse esos bienes que le interesan y **de esta manera se da por finalizado el procedimiento de apremio**, con base al artículo 172.2 LGT. Eso si, la Administración va a tener que abonar el importe como lo haría cualquier otro licitador, el importe será igual al del débito apremiado sin superar nunca el 75% del tipo inicial fijado para la venta⁴⁸.

5. Bienes inembargables.

Hay una serie de bienes que no se le pueden embargar al obligado tributario, es decir bienes que en ningún momento van a formar parte de la ejecución y estos son los bienes inembargables. Los artículos 605 y 606 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, establecen expresamente una lista de bienes que no se pueden embargar, por ejemplo, como puede parecer obvio el menaje de la casa, alimentos, combustible y demás. Además, añadir que el salario mínimo interprofesional, tampoco se puede embargar *“cuando se procede al embargo de una cuenta corriente, si en ella el ejecutado tiene domiciliado su sueldo o salario, la acción de embargo no podrá alcanzar la cuantía equivalente al salario mínimo interprofesional.”*⁴⁹

⁴⁷ Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, artículo 107.

⁴⁸ PÉREZ ROYO, FERNANDO. Derecho financiero y tributario Parte General, Tratados y manuales, Civitas, Vigésimoséptima edición, 2017, p. 393.

⁴⁹ ESEVERRI MARTÍNEZ, ERNESTO; LÓPEZ MAR, JUAN y otros. Manual práctico de derecho tributario: parte general, Tirant Lo Blanch, Edición 2020, p.711.

VII. Terminación del procedimiento de apremio.

Con base al artículo 173.1 de la LGT el procedimiento de apremio finaliza cuando la deuda completa⁵⁰ ha sido pagada por el obligado, es decir que se solventa la deuda; con un acuerdo que declare el crédito incobrable ya sea de forma total o parcial, con todos los obligados a pagar (deudor y en el caso de que hubiese los responsables solidarios⁵¹); o con un acuerdo que la declare extinguida por otra razón, en el artículo no especifica que razón, pero sería en casos de condonación, prescripción, compensación o que un tercero pague la deuda.⁵²

Cuando se den algunas de las situaciones anteriores el procedimiento de apremio habrá concluido.

Tal como explica Fernando Pérez Royo en su manual, la caducidad no cuenta como un motivo de terminación debido a que este procedimiento no tiene, a diferencia de otros un tiempo marcado de duración, se trata de una excepción⁵³.

Cuando los deudores no pueden afrontar el pago de la deuda, se emite la “*declaración de crédito incobrable*” y solo se reanuda el procedimiento dentro del plazo de prescripción, cuando el órgano de recaudación se entere de que el obligado vuelve a tener posibilidades de abonar la deuda⁵⁴.

⁵⁰ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, artículo 169.1: “1. 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.

d) Las costas del procedimiento de apremio.”

⁵¹ ESEVERRI MARTÍNEZ, ERNESTO; LÓPEZ MAR, JUAN y otros. Manual práctico de derecho tributario: parte general, Tirant Lo Blanch, Edición 2020, p.713.

⁵² ESEVERRI MARTÍNEZ, ERNESTO; LÓPEZ MAR, JUAN y otros. Manual práctico de derecho tributario: parte general, Tirant Lo Blanch, Edición 2020, p.713.

⁵³ PÉREZ ROYO, FERNANDO. Derecho financiero y tributario Parte General, Tratados y manuales, Civitas, Vigésimoséptima edición, 2017, p.393.

⁵⁴ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, artículo 173.2: “En los casos en que se haya declarado el crédito incobrable, el procedimiento de apremio se reanuda, dentro del plazo de prescripción, cuando se tenga conocimiento de la solvencia de algún obligado al pago.”

Es relevante añadir que, si en ese plazo el sujeto volviese a tener capacidad para solventar la deuda, se reabrirá el procedimiento ejecutivo y se liquidarán los créditos que habían sido dados de baja⁵⁵.

La terminación del procedimiento viene regulada también en el artículo 116 RGR, que como ya hemos visto, viene a suplir y desarrollar la LGT. El artículo 116 RGR viene a decir lo mismo que el artículo 173 LGT, pero añade la situación en la que la cantidad obtenida para pagar la deuda no fuese suficiente para extinguirla y que por lo tanto ese montante de dinero se debe utilizar primero de todo para solventar las costas del procedimiento y ya después para cobrar la deuda.

Y para finalizar, el artículo 116 RGR establece unas normas que la LGT no menciona para aquellos supuestos en los que no haya solo una deuda si no varias y que la cantidad obtenida no fuese suficiente. Estipula, como en el párrafo anterior, que primero se pagan las costas del procedimiento y una vez pagadas estas, se aplicarán a las cantidades obtenidas para el pago de deudas determinadas; una vez aplicadas a las anteriores, se tendrán en cuenta las preferencias genéricas a favor de determinadas clases de créditos determinadas en la LGT, y por último si sobrase dinero se irán cobrando los créditos por orden.⁵⁶

VIII. Conclusiones.

Recapitulando todo lo dicho a lo largo del trabajo, hemos podido observar que el cobro de los tributos en el período ejecutivo puede constituir, para la Administración Tributaria una de las tareas más arduas y extensas de conseguir. A la vez es muy importante debido a que, de este modo Hacienda alcanza un sistema de liquidación y recaudación que es eficaz y eficiente, es decir que hace uso de sus recursos y medios sin desperdiciarlos y que a la vez logra sus objetivos.

⁵⁵ MARTIN QUERALT, J, y otros. *Curso de Derecho financiero y tributario Parte General*. Madrid, Tecnos, 24ª Edición, 2013, p. 478.

⁵⁶ Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, que aprueba el Reglamento General de Recaudación, artículo 116.2 y 116.3.

Todo el procedimiento va reglado en la Ley General Tributaria y desarrollado de manera más precisa en el Reglamento General de Recaudación.

Ha quedado muy clara la importancia y el peso que tiene la auto tutela ejecutiva en todo el procedimiento de apremio. Sin este privilegio, Hacienda no tendría las capacidades de las que consta para poder satisfacer el cobro de las deudas que los obligados tributarios tienen con ella. Pudiendo llegar al extremo de embargar y enajenar los bienes de estos, en el caso de que por ningún medio más “blando” el obligado se disponga a pagar el débito. Todo esto llevado a cabo como hemos estudiado, por la vía de apremio.

El procedimiento de apremio constituye una vía que permite que, la Administración y a los órganos recaudadores lleven a cabo actos ejecutivos y ejecutorios, sin tener que acudir a un juez para que les otorgue esa potestad. Esto por lo tanto les concede una prerrogativa muy importante. La vía de apremio constituye un procedimiento únicamente administrativo y no acumulable a otros existentes.

El período ejecutivo es clave en el procedimiento, cuando el obligado tributario no paga dentro del plazo del período voluntario, comienza el período ejecutivo a partir del cual se desarrolla la gran parte de la esencia del proceso, ya que es un presupuesto temporal.

También fundamental la providencia de apremio, requisito formal, que actúa como título ejecutivo del procedimiento, que debe ser notificada siempre al deudor y exigirle el pago de la deuda por que si no en caso contrario se procederá contra su patrimonio.

Llegados al punto del embargo de los bienes y derechos del patrimonio del sujeto, como hemos comprobado en el trabajo, se trata de la clave del desarrollo del procedimiento. Buscando así, el órgano de recaudación cobrar el débito, sin olvidarnos de los intereses devengados y las costas que han ido surgiendo a lo largo del proceso.

Por lo tanto, hemos podido comprobar el funcionamiento y desarrollo del procedimiento de apremio y sobre todo de las fases de ejecución patrimonial.

Me hubiera gustado tener acceso a más recursos, sobre todo a más libros de la universidad, pero debido al Estado de Alarma en el que nos hemos encontrado estos

meses, no ha sido posible. Independientemente de esto me he centrado en lo recursos que tenía y he logrado sacarlo a delante de forma satisfactoria para mí.

IX. Bibliografía.

- FERREIRO LAPATZA, JJ. *La nueva Ley General Tributaria*, Madrid. Marcial Pons, 2004.
- PÉREZ ROYO, FERNANDO. *Derecho financiero y tributario Parte General*, Tratados y manuales, Civitas, Vigésimoséptima edición, 2017.
- MARTÍNEZ LAGO, M.A y otros. *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Iustel, Decimotercera edición, 2018.
- LÓPEZ RAMÓN, F., “*Límites constitucionales de la autotutela administrativa*”, en *Revista de Administración Pública*, ISSN 0034-7639, N°115, 1988, p. 58. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=16960>
- DELGADO GARCÍA, A.M y OLIVER CUELLO, R., *Los procedimientos en el ámbito tributario*, editorial UOC (Universitat Oberta De Catalunya), 1ª edición, 2008.
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala tercera, de lo Contencioso Administrativo), núm. 299/2018 de 27 de febrero de 2018 (RJ 170/2016).
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias N° 304/2015, Sala de lo Contencioso, Sección 1, Rec. 379/2013 de 23 de octubre de 2015
- ESEVERRI MARTÍNEZ, ERNESTO; LÓPEZ MAR, JUAN y otros. *Manual Práctico de Derecho Tributario: Parte General*, Tirant Lo Blanch, Edición 2020.
- Isaac Carlos Bernabéu Pérez (12 de junio de 2015) “*La eficacia de la certificación de cargas y la caducidad de la anotación de embargo*. La Sentencia de la sección 1ª del Tribunal Supremo 23 de febrero de 2015.”, *Página web de Gestión Tributaria Territorial: GTT*, recuperado desde: <https://www.gtt.es/boletinjuridico/la-eficacia-de-la-certificacion-de-cargas-y-la->

caducidad-de-la-anotacion-de-embargo-la-sentencia-de-la-seccion-1a-del-tribunal-supremo-23-de-febrero-de-2015/

- DE MIGUEL ARIAS, S., “*El fortalecimiento de la potestad de auto tutela ejecutiva de la Administración Tributaria tras las últimas medidas de lucha contra el fraude fiscal*”, Revista Española de Derecho Financiero, núm. 165 (enero-marzo), 2015.
- MARTIN QUERALT, J, y otros. *Curso de Derecho Financiero y Tributario Parte General*. Madrid, Tecnos, 24ª edición, 2013.
- REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: Diccionario de la lengua española, 23.ª ed., [versión 23.3 en línea].

X. Normativa.

- Constitución Española de 27 de diciembre de 1978 (BOE núm. 311, de 29 de diciembre de 1978).
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.
- Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.
- Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.
- Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, que aprueba el Reglamento General de Recaudación.
- Ley 49/1960, de 21 de julio, sobre Propiedad Horizontal.
- Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

