

## PRINCIPALES MODIFICACIONES RELATIVAS AL PAGO DE LA DEUDA TRIBUTARIA EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

**José Manuel Almudí Cid.** Profesor Ayudante-Doctor de la UCM.  
Facultad de Derecho de la UCM. Madrid, 23 noviembre 2004.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) ha puesto fin a una prolongada regulación normativa de la deuda tributaria que había despertado importantes críticas, tanto desde una perspectiva doctrinal como jurisdiccional, por la identificación realizada por el legislador de los diferentes componentes de la deuda tributaria. A novedades plausibles, como es la eliminación de las sanciones tributarias del concepto de deuda tributaria, se une la incorporación del artículo 59 de la LGT, que no tiene parangón en la normativa legal anterior y que guarda relación con el todavía vigente artículo 44 del Reglamento General de Recaudación (en adelante, RGR) de 1990.

Dicho precepto lleva a cabo una enumeración de las distintas causas de extinción de la deuda tributaria, dejando el camino abierto para que, a través de normas con rango de ley, puedan establecerse otras vías diversas de extinción de las obligaciones. De este modo, las vías de extinción de la deuda tributaria que se fijan por el legislador son el pago, la prescripción, la compensación o condonación, haciéndose asimismo referencia a lo previsto en la normativa aduanera y en otras leyes (*v. gr.*: legislación concursal).

Las siguientes páginas están dedicadas en exclusiva al análisis del pago de la deuda tributaria, si bien debe tenerse presente que las restantes vías de extinción también presentan importantes variaciones con respecto a la regulación anterior.

### **A) Las formas de pago**

El artículo 60 de la LGT presenta como principal novedad la referencia expresa al pago en especie. Asimismo, se hace referencia, también de forma novedosa, a la posibilidad de efectuar el pago a través de medios telemáticos, electrónicos e informáticos, que ya se venían admitiendo, si bien no figuraban en la LGT del año 1963.

De este modo, el carácter didáctico y reglamentista de la nueva LGT se pone de manifiesto al incorporarse al texto legal los medios de pago que ya estaban previstos en el RGR de 1990: pago en efectivo, pago mediante efectos timbrados y pago en especie. Por lo que se refiere al primero de ellos, el Proyecto de RGR regula, en su artículo 16, la legitimación, el lugar y las formas de pago admitidas en materia tributaria. Dicho precepto sigue la línea marcada por el artículo 18 del RGR de 1990, admitiéndose la posibilidad de pago por un tercero, siempre que al

órgano de recaudación no le conste con carácter previo y de forma fehaciente la oposición del deudor.

La regulación de la legitimación para recibir el pago, así como el lugar donde es posible realizarlo, tampoco ha experimentado variaciones significativas en el proyecto del RGR. No obstante, se ha aprovechado para incorporar a dicho texto aquellos medios de pago a los que hacen referencia las Órdenes Ministeriales de 16 de octubre de 1992 y de 28 de diciembre de 2000. De este modo, la deuda tributaria podrá extinguirse, junto al empleo de dinero de curso legal, a través de la utilización de cheques, tarjetas de crédito y de débito, transferencia bancaria, domiciliación bancaria y cualesquiera otros que se autoricen por el Ministerio de Economía y Hacienda.

## **B) El momento del pago**

El apartado primero del artículo 61 de la vigente LGT establece que las deudas en efectivo se consideran pagadas «cuando se haya realizado el ingreso de su importe en las cajas de los órganos competentes, oficinas recaudadoras o entidades autorizadas para su admisión». Su redacción procede a aclarar una de las cuestiones más controvertidas sobre la materia, como es el ingreso a través de entidades colaboradoras, cuando, por causa no imputable al obligado, no se realiza el pago en el momento oportuno.

No existen cambios relativos al pago mediante efectos timbrados. Sin embargo, se hace referencia, de forma novedosa, al pago en especie, remitiéndose la cuestión a lo previsto por el desarrollo reglamentario.

El pago podrá producirse en cualquier momento anterior a la adjudicación de los bienes en el procedimiento de apremio, que deberá incluir la deuda tributaria y las costas derivadas del citado procedimiento, según determina el artículo 172.4 de la LGT.

## **C) Los plazos para el pago**

Los plazos para el pago se regulan en el artículo 62, incorporando a la LGT normas que anteriormente se recogían, de forma dispersa, en el RGR.

- El plazo de pago de las deudas tributarias resultantes de una autoliquidación se establecerá en su normativa específica, sin que, a mi juicio, resulte precisa su incorporación en una norma con rango de ley.

- El plazo voluntario correspondiente a las deudas resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración se amplía en quince días respecto a los plazos contemplados en el artículo 20 del RGR.

- Para los tributos de notificación colectiva y periódica, se establece un plazo para que aquellas que no tengan establecido otro diferente en sus normativas

reguladoras. De haberse mantenido la regulación contenida en el proyecto de ley se hubiera impedido en los tributos gestionados en virtud de este sistema el cambio del período de pago, en la medida que es un sistema propio de los tributos locales. No obstante, en el trámite parlamentario se incorporó una norma que admite que por vía reglamentaria la Administración competente pueda modificar el citado plazo, con la única exigencia de que el mismo no pueda ser inferior a dos meses.

- Las deudas que deben abonarse mediante efectos timbrados se pagarán en el momento de realización del hecho imponible, salvo que se disponga otra cosa en su normativa específica.

- Una vez iniciado el periodo ejecutivo y notificada la providencia de apremio se establece un nuevo plazo de pago. El plazo establecido en el artículo 62.5 de la LGT coincide con el contemplado en el artículo 108 del RGR de 1990. Si se paga en el plazo señalado dicho recargo será del 10%.

- El plazo de pago de las deudas aduaneras y fiscales derivadas de operaciones de comercio exterior será el establecido en su propia normativa.

#### **D) La suspensión del ingreso de la deuda sin presentación de garantías**

Los apartados séptimo y octavo del artículo 62 regulan, con una ubicación sistemática criticable, dos supuestos novedosos en los que se prevé la suspensión del ingreso de determinadas deudas tributarias, sin que se precise la aportación de garantías. En primer lugar, el apartado séptimo ha previsto la suspensión del ingreso de la deuda tributaria en los casos en los que otro obligado le ceda un crédito que tenga su origen en una declaración, autoliquidación o comunicación de la que resulte una cantidad a devolver. Dicha cesión se realiza a los efectos de la cancelación de la deuda tributaria cuya suspensión se pretende, de tal modo que ambas deudas serán objeto de compensación.

En segundo lugar, el apartado octavo regula un nuevo supuesto de suspensión del ingreso que opera en los casos en que se compruebe que por la misma operación se haya satisfecho a la misma u a otra Administración una deuda tributaria, o se haya soportado la repercusión de otro impuesto que resulta incompatible con la deuda exigida. Además, en los casos de cuotas repercutidas es preciso que el contribuyente no tenga derecho a la deducción del importe soportado indebidamente.

Esta norma requiere la aplicación de dos impuestos incompatibles a la misma operación, siendo indiferente que su gestión y recaudación corresponda a la misma u a otra Administración. Asimismo, no tiene por qué coincidir la identidad de los sujetos pasivos a los que se les gira la liquidación, dado que basta con que *por la misma operación se hubiese satisfecho una deuda tributaria derivada de un tributo incompatible*. Esta regulación está pensada, fundamentalmente, para los

supuestos en los que se haya pagado el ITPYAJD o se haya repercutido el IVA y se practique una segunda liquidación por el otro impuesto y en relación con la misma operación, si bien conviene tener presente que no resuelve todas las controversias que pueden suscitarse como consecuencia de la especial relación entre ambos tributos.

La referencia de la LGT tanto a tributos incompatibles como a diversas Administraciones permitiría extender su efectos, asimismo, a aquellos supuestos de colisión entre IRPF y el ISD, así como en aquellos casos en las que la exigencia de un mismo tributo por dos o más Administraciones obedece a una diferente valoración del elemento espacial o subjetivo del hecho imponible. Estos supuestos resultarán cada vez más frecuentes como consecuencia de la actual configuración del poder financiero de las Comunidades Autónomas que, en los últimos años, han incorporado a sus recursos tributarios una parte, cada vez más significativa, de los ingresos procedentes de los tributos estatales.

Hasta la entrada en vigor de la Ley 58/2003, el ingreso de la segunda liquidación se debía producir de forma inmediata en los plazos establecidos para ello, debiendo solicitar la devolución del impuesto satisfecho en primer lugar a través del procedimiento de devolución de ingresos indebidos. Si no se estuviera de acuerdo con la segunda liquidación, el contribuyente debía presentar el oportuno recurso contra ésta, aportando la correspondiente garantía para poder suspender la ejecución de la liquidación.

Con la nueva LGT, se producirá la suspensión automática del ingreso, sin necesidad de aportar garantía, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 62.8 de dicha ley, con lo que el pago se va a diferir hasta el momento en que se resuelvan todos los recursos que hayan podido interponerse por el obligado tributario (devolución de ingresos indebidos o recursos contra la liquidación según los casos). Con esta norma se evita, pues, que el sujeto que ha satisfecho una deuda tributaria por una determinada operación se vea obligado a satisfacer una segunda liquidación correspondiente a la misma, o a soportar los indeseables gastos de un aval que, de acuerdo con la normativa en vigor, no siempre sería compensable, pues es posible que los tribunales confirmasen la validez de la segunda liquidación.

Según se desprende del último párrafo del artículo 62.8, en ocasiones, el contribuyente no se verá obligado a realizar ingreso alguno, dado que serán las Administraciones tributarias implicadas las encargadas de compensar las deudas tributarias incompatibles.

## **E) La imputación de pagos**

En materia de imputación de pagos no se han producido novedades sustanciales. El problema de la imputación de pagos surge cuando un mismo

sujeto es deudor de varias deudas con la misma Administración y el pago sólo alcanza a parte de la misma. El artículo 63 de la LGT mantiene el principio de la autonomía de las deudas tributarias en términos similares a la normativa anterior. Al igual que en ella, en la nueva ley dicho principio se materializa de forma diferente en la fase de ejecución patrimonial. Así, con carácter general, se establece el principio de libertad de imputación, la que ya hacía referencia el artículo 62 del RGR. Ello supone, por ejemplo, que aunque se tengan deudas anteriores en ejecutiva, el obligado tributario puede pagar la nueva en periodo voluntario. En consecuencia, la única novedad en este aspecto es la incorporación del principio general de imputación a la ley.

Distinto es el criterio en los casos de ejecución forzosa, en cuyo caso se extinguirá la deuda más antigua, principio que resulta aplicable tan solo respecto a aquellas deudas que hayan sido objeto de acumulación en la misma providencia de embargo. Como complemento de los anteriores criterios se establece en el artículo 63.2 que «el cobro de un débito de vencimiento posterior no extingue el derecho de la administración tributaria a percibir los anteriores en descubierto», principio ya recogido en la ley de 1963.

#### **F) La consignación del pago**

En esta materia no existen prácticamente variantes en la nueva LGT respecto a la anterior regulación. Debe tenerse presente que, aunque la consignación no es, en realidad, un medio de pago, produce los mismos efectos liberatorios cuando el órgano recaudador no haya admitido el pago de forma indebida o por causa de fuerza mayor. Asimismo, la consignación tiene efectos suspensivos de la ejecución del acto en caso de reclamación o recurso, produciéndose a través de dicho mecanismo los mismos efectos que mediante el afianzamiento de la deuda tributaria con aval bancario o garantía.

#### **G) El aplazamiento y el fraccionamiento en el pago**

El aplazamiento y el fraccionamiento del pago se regula por la nueva LGT en su artículo 65. El presupuesto que determina la concesión del aplazamiento o del fraccionamiento en el pago no plantea diferencias importantes con relación a la anterior ley, requiriéndose, a estos efectos, que la situación económico financiera impida al obligado tributario, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos, con independencia de que la deuda se encuentre en periodo voluntario o ejecutivo. En consecuencia, sólo se concederá un aplazamiento o un fraccionamiento en el pago a un contribuyente que sea solvente pero que se encuentre ante dificultades transitorias de tesorería que le impidan el pago.

El apartado segundo mantiene los supuestos en los que la deuda tributaria no puede ser objeto de aplazamiento en términos similares a los previstos en el

artículo 49 del RGR de 1990. En primer lugar, las deudas tributarias cuya exacción se realice mediante efectos timbrados, dadas las características de este medio de pago. En segundo lugar, las deudas correspondientes a retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta sólo resultarán aplazables en los supuestos previstos por la normativa tributaria. En este sentido ha de señalarse que el artículo 25.3 del Proyecto de RGR señala que las deudas derivadas de retenciones o pagos a cuenta podrán aplazarse o fraccionarse cuando el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la actividad económica, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública, en la forma prevista reglamentariamente.

El apartado tercero establece que las deudas tributarias deben garantizarse en los términos previstos en el artículo 82 de la LGT, si bien se concede la dispensa de garantías en determinados supuestos (art. 82.2).

El apartado cuarto se encarga de reiterar lo que ya señalado por el artículo 26 de la LGT, al establecerse que cuando la totalidad de la deuda aplazada o fraccionada se garantice con aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el interés de demora exigible será el interés legal que corresponda hasta la fecha de su ingreso y no el interés de demora tributario, por lo que no se aplica el incremento del 25% respecto del interés legal.

Por otra parte, en estos casos se excepciona la regla general establecida en el artículo 26.4 LGT, según la cual no se va a exigir el interés de demora desde que la Administración incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos establecidos por la ley para dictar resolución. De este modo, cuando se incumplan los plazos para resolver un aplazamiento o un fraccionamiento, esta norma no se aplicará, por lo que, a pesar de que transcurra el plazo máximo de resolución, el interés de demora se devengará hasta el momento del pago efectivo.

El apartado quinto establece las consecuencias de una solicitud de aplazamiento, tanto si la deuda tributaria se encuentra en periodo voluntario como en período ejecutivo. Si la presentación tiene lugar en periodo voluntario, impedirá el inicio del periodo ejecutivo, pero no el devengo del interés de demora. Se mantiene así el criterio contenido en los artículos 51.6 y 56.1 del RGR de 1990.

Por su parte, las solicitudes en período ejecutivo podrán presentarse hasta el momento en que se notifique al obligado el acuerdo de enajenación de los bienes embargados. Este criterio ya se establecía en el artículo 51.1 b) del Reglamento General de Recaudación. En tales casos la Administración tributaria podrá iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento durante la tramitación de aplazamiento o fraccionamiento. No obstante, se establece como novedad la obligatoriedad de que se suspendan las actuaciones de enajenación de los bienes embargados hasta la notificación de la resolución denegatoria del aplazamiento o

fraccionamiento. Hasta ahora se establecía una mera posibilidad de paralizar tales actuaciones de enajenación hasta la resolución del aplazamiento, sin que se señalara el criterio en virtud del cual la Administración podría decidir entre continuar o paralizar tales actuaciones.