

EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

© Diego González Ortiz
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universitat Jaume I. Castellón

INTRODUCCIÓN

La legislación tributaria obliga a los ciudadanos a presentar distintas clases de declaraciones, entre las que cabe destacar aquellas, denominadas “**autoliquidaciones**”, en las que el ciudadano no se limita a proporcionar a la Administración tributaria información relevante, sino que además, a partir de la información de la que dispone el ciudadano, se procede a cuantificar la obligación tributaria impuesta con motivo, precisamente, de la realización de los hechos de los que también se informa en la propia autoliquidación a presentar.

En particular, como se expuso en la Unidad 2, el ciudadano, en la medida en que perciba rentas sujetas al IRPF, por ejemplo, derivadas del ejercicio de una actividad empresarial o profesional, o sujetas al Impuesto sobre Sociedades, o al IVA, deberá presentar una autoliquidación de dicho impuesto, por un lado declarando la realización del hecho imponible, esto es, la obtención de renta, y por otro lado cuantificando la deuda tributaria a ingresar como consecuencia de la obtención de la realización del hecho imponible de alguno de estos impuestos..

Ahora bien, la Administración tributaria es competente para comprobar la veracidad y exactitud de las declaraciones y autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios, así como para investigar los hechos con relevancia tributaria, con tal de descubrir aquéllos que sean ignorados por la Administración. Es decir, después de presentada, por ejemplo, una autoliquidación del IRPF, la Administración puede comprobar que, efectivamente, el sujeto pasivo ha percibido rendimientos de actividades económicas en la cuantía declarada en la autoliquidación presentada, e investigar, además, si este mismo sujeto pasivo ha percibido otras rentas que no ha declarado y por las que no ha tributado. Tales actuaciones de comprobación e investigación deben desarrollarse necesariamente en el curso de alguno de los procedimientos administrativos que estudiaremos a continuación.

La Administración tributaria, en caso de comprobar o descubrir, en el curso de las actuaciones realizadas en el marco de alguno de los procedimientos tributarios, la existencia de irregularidades en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, que pongan de manifiesto la existencia de una deuda tributaria pendiente o, por el contrario, de una cantidad a devolver al contribuyente, dictará una liquidación tributaria. Dicha liquidación tributaria, como acto administrativo declarativo de obligaciones o de derechos, debe ser notificada al obligado tributario, el cual tendrá derecho a reaccionar frente a las posibles ilegalidades en que la Administración haya podido incurrir mediante la interposición de un recurso administrativo.

LA LIQUIDACIÓN ADMINISTRATIVA DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La Ley General Tributaria (en adelante, LGT) define la **liquidación tributaria** como el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria. Así, pues, se trata de un acto administrativo, mediante el que la Administración declara la existencia de una obligación tributaria o de un derecho de devolución del obligado tributario, así como el importe que el obligado tributario debe de pagar o que tiene derecho a que le sea devuelto.

La Administración realiza esa declaración aplicando las normas tributarias sobre aquellos hechos que tenga por ciertos, y que, en caso de ser discutidos por el obligado tributario, se encuentre en condiciones de probar ante otro órgano administrativo o ante un tribunal de justicia. A estos efectos, especial importancia tienen las diligencias extendidas por la Administración en el curso de las actuaciones y procedimientos tributarios, a las que la LGT les reconoce el carácter de documentos públicos. Por otro lado, la LGT advierte de que la Administración no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones o declaraciones tributarias, aunque podrá presumirlos ciertos frente a los propios declarantes.

Debe tenerse en cuenta que, aunque la liquidación tributaria es necesariamente el resultado de la tramitación de alguno de los **procedimientos tributarios** regulados en la LGT, no siempre constituye la reacción de la Administración tributaria a una irregularidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias por el obligado tributario. Algunos tributos han de ser necesariamente liquidados por la Administración tributaria, generalmente después de la presentación de una declaración por el obligado tributario, en la que éste comunica a la Administración la realización del hecho imponible y le suministra los datos necesarios para que ésta proceda a cuantificar la deuda tributaria. A estos efectos, la LGT regula el llamado procedimiento iniciado mediante declaración.

PROCEDIMIENTOS DE COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN

La comprobación e investigación de la situación tributaria de los obligados tributarios deberá realizarse necesariamente a través de alguno de los procedimientos administrativos en materia tributaria regulados en la LGT. Los procedimientos a los que se hará referencia a continuación son todos ellos procedimientos que la Administración tributaria puede iniciar de oficio, en el curso de los cuales aquélla podrá comprobar la veracidad y exactitud de las declaraciones y autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios y, en algunos de ellos, investigar los hechos con relevancia tributaria que sean ignorados por la Administración. La Administración tributaria dispondrá de las facultades otorgadas en cada caso para llevar a cabo la comprobación e investigación, las cuales varían de unos procedimientos a otros. Asimismo, todos los procedimientos a los que se hará referencia podrán terminar, aunque no necesariamente, con un acto de liquidación tributaria dictado por la Administración.

A) Procedimiento de verificación de datos

El procedimiento de verificación de datos es uno de los procedimientos administrativos en materia tributaria que la LGT regula bajo la denominación de procedimientos de gestión tributaria, y que, en el ámbito de competencias del Estado, será desarrollado por órganos del departamento de gestión tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). Se trata de un procedimiento de comprobación tributaria en el que las facultades de la Administración se encuentran extremadamente limitadas, y que únicamente podrá iniciarse en alguno de los siguientes supuestos:

- Cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de **defectos formales o incurra en errores aritméticos** (se trata de incumplimientos que son susceptibles de ser detectados a partir del examen de la propia declaración, sin necesidad de utilizar otros datos o realizar requerimientos de documentación) .

Por ejemplo, un empresario individual presenta una autoliquidación del IRPF, declarando individualmente las rentas percibidas durante el año 2008. La autoliquidación presentada, sin embargo, no aparece firmada por el contribuyente.

- Cuando los datos declarados **no coincidan** con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria.

Por ejemplo, un empresario individual presenta una autoliquidación del IRPF, declarando y deduciendo de su cuota líquida unos pagos fraccionados por importe distinto al consignado en la declaración presentada en el momento de su realización.

- Cuando se aprecie una **aplicación indebida de la normativa** que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma.

Por ejemplo, un empresario individual presenta una autoliquidación del IRPF, integrando los rendimientos de actividades económicas declarados en la base imponible del ahorro, en lugar de integrarlos en la base imponible general.

- Cuando se requiera la **aclaración o justificación** de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas.

Por ejemplo, un empresario individual presenta una autoliquidación del IRPF, deduciéndose de la cuota íntegra un determinado importe en concepto de deducción por inversión en vivienda habitual. La Administración inicia de oficio un procedimiento de verificación de datos, solicitándole la aportación de documentos que justifiquen la deducción practicada.

El procedimiento podrá terminar mediante liquidación provisional dictada por la Administración, aunque también mediante:

- Subsanación, aclaración o justificación de la discrepancia por el sujeto pasivo.
- Inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento de verificación de datos.

- Caducidad, si la Administración no ha notificado la liquidación provisional en el plazo de seis meses desde su inicio.

B) Procedimiento de comprobación limitada

El procedimiento de comprobación limitada es otro de los procedimientos de gestión tributaria regulados en la LGT, si bien puede ser desarrollado en el ámbito de competencias del Estado, no sólo por órganos integrados en el departamento de gestión de la AEAT sino también por la Inspección de los tributos. En el curso de este procedimiento, la Administración tributaria ve ampliadas sus facultades en comparación con el procedimiento de verificación de datos, si bien no alcanzan a las que pueden ejercitarse en el procedimiento de inspección. Concretamente, la Administración tributaria podrá:

- Examen de los **datos consignados** por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.
- Examen de los **datos y antecedentes en poder de la Administración** tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.
- **Examen de los registros y demás documentos** exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.
- **Requerimientos a terceros** para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes. En ningún caso se podrá requerir a terceros información sobre movimientos financieros.

El procedimiento de comprobación limitada podrá terminar por resolución expresa de la Administración tributaria, liquidando provisionalmente la deuda tributaria o manifestando expresamente que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada. Este procedimiento también podrá finalizar por caducidad, una vez transcurrido el plazo de 6 meses sin que se haya notificado resolución expresa, o por inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada.

C) Procedimiento de inspección

Denominaremos inspección tributaria a un conjunto de **actuaciones administrativas**, entre las que destacan la comprobación de hechos y valores declarados, la investigación de hechos ignorados por la Administración, la práctica de las liquidaciones derivadas de la comprobación e investigación, así como la obtención de información. Ahora bien, tales actuaciones únicamente tendrán la consideración de actuaciones de inspección tributaria cuando sean desarrolladas por **aquellos órganos de la Administración** que tengan atribuidas las facultades descritas en el art. 142 de la LGT. Tales facultades consisten en:

- El examen de documentación del obligado tributario, incluida la contabilidad principal y cualquier otra documentación relativa a la actividad económica.

- La inspección de bienes.
- La entrada y reconocimiento de fincas.

En el ámbito de las competencias del Estado, tales órganos se encuentran integrados, principalmente, en el **Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT**.

Las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación deberán realizarse a través del denominado como **procedimiento de inspección**, en el cual se procederá, en su caso, a la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la práctica de una o varias liquidaciones.

Tal procedimiento se iniciará siempre de oficio, aunque se permite al obligado tributario solicitar que las actuaciones tengan carácter general respecto del tributo y períodos impositivos afectados. Las actuaciones desarrolladas por la Administración en el curso de este procedimiento podrán llevarse a cabo en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el lugar donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas, en el que exista alguna prueba del hecho imponible o del presupuesto de hecho de la obligación tributaria, o en las oficinas de la Administración tributaria, cuando los elementos sobre los que hayan de realizarse las actuaciones puedan ser examinados en ellas.

Un aspecto importante de la regulación del procedimiento inspector es el de su **duración**. Según dispone la LGT, las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo, si bien bajo ciertas circunstancias es posible la ampliación de dicho plazo por un período no superior a otros 12 meses. Además, la interrupción injustificada del procedimiento inspector, por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario, tendrá las mismas consecuencias jurídicas que el incumplimiento del plazo arriba mencionado.

Otro de los aspectos importantes de la regulación del procedimiento inspector es el relativo a las **actas de inspección**. Las actas de inspección son una clase de documento, en el que los órganos de la inspección recogen los resultados de las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas y realizan una propuesta motivada de liquidación de la deuda tributaria. Las actas de inspección pueden ser de tres clases distintas, dando lugar cada una de estas clases de actas a una tramitación distinta. Las clases de actas de inspección son las siguientes:

- **Actas de conformidad.** Son actas con las que el obligado tributario manifiesta su conformidad con la propuesta de regularización formulada por la inspección. En este caso, se entenderá producida y notificada la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta si en el plazo de un mes no se hubiera notificado acuerdo del órgano competente para liquidar rectificando errores materiales del acta, ordenando completar el expediente mediante la realización de las actuaciones que procedan, confirmando la liquidación propuesta en el acta, o bien estimando que en la propuesta de liquidación ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y concediendo al interesado plazo de audiencia previo a la liquidación que se practique.
- **Actas con acuerdo.** Son actas en las que el obligado tributario manifiesta su conformidad con la totalidad del contenido del acta, previo acuerdo con la Administración sobre la concreción de ciertos datos para cuya determinación o

valoración la Administración goza de discrecionalidad. En este caso, se entenderá producida y notificada la liquidación en los términos de las propuestas formuladas si transcurridos 10 días contados desde el siguiente a la fecha del acta no se hubiera notificado al interesado acuerdo para liquidar rectificando los errores materiales que pudiera contener el acta con acuerdo. La liquidación derivada del acta con acuerdo solo podrá ser objeto de impugnación o revisión en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho, y sin perjuicio del recurso que pueda proceder en vía contencioso-administrativa por la existencia de vicios en el consentimiento.

- **Actas de disconformidad.** Son actas que el obligado tributario se niega a suscribir, o con cuya propuesta de regularización manifiesta su disconformidad. En estos casos, junto a la propuesta de liquidación se acompañará un informe ampliatorio del inspector actuario, en el que se expondrán los fundamentos de derecho en los que se base la propuesta de regularización. En el plazo de 15 días desde la fecha en que se haya extendido el acta o desde la notificación de la misma, el obligado tributario podrá formular alegaciones ante el órgano competente para liquidar. Antes de dictar el acto de liquidación, el órgano competente podrá acordar la práctica de actuaciones complementarias en los términos que se fijen reglamentariamente. Recibidas las alegaciones, el órgano competente dictará la liquidación que proceda, que será notificada al interesado

D) Procedimiento de comprobación de valores

La LGT regula el procedimiento de comprobación de valores entre los procedimientos de gestión tributaria, si bien conviene aclarar que la Administración tributaria puede realizar actuaciones de valoración fuera de este procedimiento, y que el mismo queda reservado para servir de cauce a la actuación de comprobación de la Administración tributaria que tenga por objeto el valor de rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria, que previamente haya sido declarado por el obligado tributario. Igualmente debe advertirse que el procedimiento de comprobación de valores puede desarrollarse de forma independiente a otros procedimientos tributarios o bien como una actuación concreta en el seno de otro procedimiento de gestión tributaria o de inspección.

Para llevar a cabo la valoración, la Administración tributaria deberá utilizar necesariamente alguno de los siguientes medios de comprobación, recogidos en la LGT, sin establecer criterios de prioridad entre ellos, ni indicativos de cuales deben ser usados en cada caso:

- Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.
- Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.
- Precios medios en el mercado.
- Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.
- Dictamen de peritos de la Administración.
- Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.
- Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.

Frente a la comprobación de valores realizada por la Administración tributaria el obligado tributario podrá promover una tasación pericial contradictoria, que no es un medio de comprobación de valores, ni tampoco un verdadero medio de impugnación, sino un medio para confirmar o corregir el valor comprobado administrativamente.

NOTIFICACIÓN DE LAS LIQUIDACIONES TRIBUTARIAS

Las liquidaciones tributarias deben ser notificadas a los obligados tributarios, siendo una condición de eficacia del acto administrativo respecto del obligado tributario. Es decir, no se puede exigir al obligado tributario el cumplimiento de una obligación tributaria cuya existencia declara el acto de liquidación tributaria, si este obligado tributario no ha tenido posibilidad de conocer el contenido del acto administrativo dictado por la Administración. Al mismo tiempo, mientras la liquidación tributaria no sea debidamente notificada al obligado tributario, tampoco comenzará a transcurrir el plazo para interponer recursos administrativos contra la misma.

Las liquidaciones tributarias, como el resto de actos administrativos en materia tributaria, deben ser notificados en los términos previstos en las normas administrativas generales, si bien con algunas especialidades. Las normas administrativas generales, básicamente, la Ley 30/1992, de régimen jurídico de la administraciones públicas y del procedimiento administrativo común, establecen que las notificaciones deberán practicarse por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción por el interesado o su representante, así como de la fecha, la identidad y el contenido del acto notificado. Entre los medios de notificación que pueden utilizarse cabe destacar los operadores postales y los medios telemáticos.

La notificación de una liquidación tributaria deberá contener necesariamente determinados datos expresamente previstos en la LGT. En particular, la notificación de la liquidación deberá contener la identificación del obligado tributario; los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria (base imponible, base liquidable, tipo de gravamen...); la motivación de la liquidación, con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho; medios de impugnación que puedan ser ejercidos, órgano ante el que hayan de presentarse y plazo para su interposición; lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecha la deuda tributaria; y su carácter de provisional o definitiva.

La notificación de la liquidación tributaria, siempre que se dicte en un procedimiento iniciado de oficio por la propia Administración tributaria, como ocurre en los procedimientos que se estudiarán en esta unidad, podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin. En caso de no hallarse presentes los obligados tributarios en el momento de la entrega, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en dicho lugar o domicilio y haga constar su identidad, así como los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios donde radique el domicilio fiscal del obligado o su representante. Además, el rechazo de la notificación realizado por el interesado o su representante implicará que se tenga por efectuada la misma.

Ahora bien, cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria, e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, en el Boletín Oficial del Estado o en los Boletines de las Comunidades Autónomas o de las provincias, según la Administración de la que proceda el acto. En todo caso, la comparecencia deberá producirse en el plazo de 15 días naturales, contados desde el siguiente al de la publicación del anuncio en el correspondiente boletín oficial. Transcurrido dicho plazo sin comparecer, la notificación se entenderá producida a todos los efectos legales el día siguiente al del vencimiento del plazo señalado

RECURSOS ADMINISTRATIVOS CONTRA LA LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA

La Administración en general, y la Administración tributaria en particular, se encuentran sometidas a la Ley y, por ello, la legalidad de su actuación puede ser controlada judicialmente. Ahora bien, la Administración disfruta de una presunción de legalidad de sus actos, de manera que se impone a los ciudadanos la carga de interponer recurso contra aquéllos.

Además, con independencia de la interposición de un recurso contra sus actos, la Administración puede ejecutarlos de forma inmediata, sin perjuicio de que bajo ciertas circunstancias el ciudadano puede conseguir la suspensión de dicha ejecución. Pero, lo que es más importante, la Administración tiene el privilegio de revisar la legalidad de sus propios actos antes de que puedan hacerlo los tribunales de justicia, y el administrado, antes de interponer un recurso ante un órgano judicial, deberá interponer un **recurso administrativo**, esto es, un recurso ante un órgano de la Administración, quien conocerá y se pronunciará en primer término sobre la legalidad de la actividad administrativa.

Solamente después de agotar la vía administrativa, el ciudadano podrá interponer un **recurso contencioso-administrativo**, y defender ante un órgano judicial la ilegalidad de la actuación administrativa.

En particular, la revisión en vía administrativa de los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y, concretamente, de las liquidaciones tributarias, podrá realizarse por tres medios:

- Los **procedimientos especiales de revisión**, que permiten a la Administración tributaria revisar de oficio sus propios actos.
- El **recurso de reposición**.
- Las **reclamaciones económico-administrativas**.

No obstante, debe tenerse en cuenta que frente a los actos de la Administración local se configura el recurso de reposición como preceptivo y previo al recurso contencioso-administrativo, por lo que, generalmente, no será posible la interposición de reclamaciones económico-administrativas.

En este momento nos ocuparemos exclusivamente de la regulación general de los recursos administrativos que el obligado tributario puede interponer frente a las liquidaciones tributarias, esto es, del recurso de reposición y de las reclamaciones económico-administrativas, si bien, para terminar, se incluirá una breve exposición de la reclamación de devolución de ingresos indebidos.

RECURSO DE REPOSICIÓN

El recurso de reposición es un recurso administrativo, que puede ser interpuesto contra todos los actos dictados por la Administración susceptibles de reclamación económico-administrativa, y que se caracteriza por ser competente para conocerlo y resolverlo el mismo órgano que dictó el acto objeto del recurso. Pero, además, en materia tributaria es un recurso de carácter potestativo, salvo frente a los actos de la Administración local. Ello significa que el obligado tributario puede optar por interponer

directamente una reclamación económico-administrativa, sin que antes deba haber interpuesto el recurso de reposición. Y también se trata de un recurso previo a la vía económico-administrativa, por lo que no puede interponerse recurso de reposición después de haberse interpuesto reclamación económico-administrativa, ni podrá promoverse reclamación económico-administrativa mientras el recurso de reposición previamente interpuesto no se haya resuelto.

El plazo para la interposición de este recurso será de un mes contado a partir del día siguiente al de la notificación del acto recurrible, o del siguiente a aquel en que se produzcan los efectos del silencio administrativo, si lo recurrido es un acto administrativo tácito. Si el recurrente precisase del expediente para formular sus alegaciones, entonces deberá comparecer durante el plazo de interposición del recurso para que se le ponga de manifiesto dicho expediente.

La reposición somete a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho o de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas en el recurso, sin que en ningún caso se pueda empeorar la situación inicial del recurrente (prohibición de *reformatio in peius*). Ahora bien, si el órgano competente estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados, las expondrá a los mismos para que puedan formular alegaciones.

En cuanto a la resolución del recurso, deberá contener una exposición sucinta de los hechos y los fundamentos jurídicos adecuadamente motivados que hayan servido para adoptar el acuerdo. El plazo máximo para notificar la resolución será de un mes contado desde el día siguiente al de presentación del recurso. Transcurrido el plazo de un mes desde la interposición, el interesado podrá considerar desestimado el recurso al objeto de interponer la reclamación procedente. Contra la resolución de un recurso de reposición no puede interponerse de nuevo este recurso.

Finalmente, debe tenerse en cuenta que, si bien los actos administrativos son inmediatamente ejecutivos, de manera que, como regla general, la interposición del recurso de reposición no suspenderá la ejecutividad de los mismos, sin embargo, la LGT contempla tres supuestos de suspensión de la ejecución del acto administrativo con motivo de la interposición de un recurso de reposición contra el mismo:

- Se trata, en primer lugar, del supuesto de suspensión automática de la ejecución en caso de ser solicitada, aportando al mismo tiempo alguna de las garantías expresamente previstas por la Ley.
- En segundo lugar, se suspenderá la ejecución sin garantías de forma automática si afectase a una sanción tributaria.
- En tercer lugar, la Administración podrá suspender discrecionalmente la ejecución sin aportación de garantías cuando se aprecie que al dictar el acto administrativo se pudo incurrir en error aritmético, material o de hecho.

RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS: PROCEDIMIENTO EN ÚNICA O PRIMERA INSTANCIA

Se trata de un recurso administrativo especial, tanto por la materia, como por los órganos que lo conocen. Por lo que se refiere a la materia, se trata principalmente de los actos de aplicación de los tributos e imposición de sanciones. En cuanto a los órganos competentes para conocer y resolver, lo serán exclusivamente los tribunales económico-administrativos. Se trata, por lo demás, de una vía administrativa previa al recurso contencioso-administrativo (incluida la alzada, cuando proceda por la cuantía).

Además, según la cuantía de la reclamación, se desarrollará en única instancia o también en fase de alzada.

En cuanto al procedimiento en única o primera instancia, deberá interponerse en el plazo de un mes, contado a partir del día siguiente a la notificación del acto recurrido o a la producción de los efectos del silencio administrativo. La interposición se realizará mediante la presentación de un escrito, en el que el obligado tributario podrá limitarse a pedir que se tenga por interpuesta la reclamación, si bien también podrá acompañarlo de las correspondientes alegaciones. Tanto si el escrito de interposición no contiene alegaciones, como si las contiene y al mismo tiempo así se solicita expresamente en el mismo, se pondrá de manifiesto el expediente administrativo por plazo de un mes.

La revisión podrá extenderse a todas las cuestiones que ofrezca el expediente, de hecho o de derecho, planteadas o no por los interesados, si bien la resolución en ningún caso podrá empeorar la situación inicial del recurrente (prohibición de *reformatio in peius*). Precisamente, la resolución de la reclamación económico-administrativa podrá ser estimatoria, anulando total o parcialmente el acto impugnado; podrá ser igualmente desestimatoria; o, en tercer lugar, podrá declarar la inadmisibilidad del recurso interpuesto. En cualquier caso, el plazo de resolución es de un año desde la fecha de interposición del recurso. Transcurrido el año, podrá entenderse desestimada la reclamación, a efectos de interponer el correspondiente recurso contencioso-administrativo ante la jurisdicción, o bien podrá esperarse la resolución expresa.

Con motivo de la interposición de una reclamación económico-administrativa cabe la posibilidad de solicitar la suspensión de la ejecución del acto administrativo recurrido. La suspensión solicitada será automática si se aporta alguna de las garantías del pago de la deuda tributaria previstas legalmente. En caso de aportar garantías distintas a las previstas legalmente, la Administración podrá acordar la suspensión de la ejecución si se justificase la imposibilidad de su aportación, y siempre que las ofrecidas alternativamente se estimasen suficientes. Igualmente se encuentra previstas la suspensión de la ejecución del acto administrativo sin aportación de garantías, además del supuesto de ejecución de actos sancionadores, también se contempla la dispensa de garantías en caso de que la ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación, o cuando se aprecie que se podido incurrir en error aritmético, material o de hecho.

DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS

El procedimiento de devolución de ingresos indebidos no es propiamente un procedimiento revisor. Se trata de un procedimiento que puede iniciarse de oficio o a instancia del interesado en los supuestos de duplicidad de pago de deudas y sanciones tributarias, ingreso de una cantidad superior a la resultante de una liquidación tributaria o de una autoliquidación, pagos de cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias prescritas, así como cualquier otro supuesto previsto legalmente en la normativa tributaria.

A través de este procedimiento también se podrá solicitar la devolución de ingresos de cantidades retenidas o repercutidas indebidamente, que hayan sido objeto de autoliquidación e ingreso. En cambio, este procedimiento no permitirá solicitar la devolución de ingresos a los que haya dado lugar la incorrecta autoliquidación de la deuda tributaria. Ni tampoco permite obtener devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, es decir, las devoluciones correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo, como el

exceso de la cuota líquida del IRPF sobre el importe de los pagos a cuenta efectuados.

EL PAGO DEL TRIBUTO

La obligación tributaria principal se cumple a través del pago del importe resultante de la liquidación administrativa o de la autoliquidación realizada por el propio obligado tributario.

No obstante, debe tenerse en cuenta que la obligación tributaria principal también puede extinguirse sin haberse producido el pago, a través de alguno de los siguientes medios:

- La **prescripción** del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, o del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas, por transcurso de un plazo de cuatro años contado, respectivamente, desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación, y desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario.
- La **compensación** de la deuda tributaria con créditos reconocidos por acto administrativo a favor del mismo obligado.
- La **condonación** en virtud de Ley.

Generalmente, el pago de las deudas tributarias se efectuará en efectivo, entendiéndose efectuado cuando se haya realizado el ingreso de su importe en las cajas de los órganos competentes, oficinas recaudadoras o entidades autorizadas para su admisión.

Las deudas tributarias resultantes de una autoliquidación deberán pagarse en los **plazos** que establezca la normativa de cada tributo, mientras que deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, el pago en período voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos:

- Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.
- Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

LA RECAUDACIÓN FORZOSA DE LA DEUDA TRIBUTARIA

La recaudación de la deuda tributaria puede realizarse en dos momentos distintos, siendo completamente diferentes las consecuencias jurídicas del pago efectuado en uno u otro:

- En **período voluntario**, mediante el pago o cumplimiento del obligado tributario. El pago efectuado en período voluntario extinguirá, sin más, la deuda tributaria.

- En **período ejecutivo**, mediante el pago o cumplimiento espontáneo del obligado tributario o, en su defecto, a través del procedimiento administrativo de apremio. El pago de la deuda tributaria en período ejecutivo obligará siempre al pago de uno de los recargos del período ejecutivo.

INICIO DEL PERÍODO EJECUTIVO

De acuerdo con lo dispuesto en la LGT, el período ejecutivo se inicia:

- En el caso de **deudas liquidadas por la Administración tributaria**, el día siguiente al del vencimiento del plazo voluntario de pago.
- En el caso de **deudas a ingresar mediante autoliquidación** presentada sin realizar el ingreso, 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 a la presentación de la autoliquidación.

PROCEDIMIENTO DE APREMIO

El procedimiento de apremio es el procedimiento administrativo dirigido a la recaudación de la deuda tributaria a través de la ejecución forzosa del patrimonio del obligado tributario.

Este procedimiento puede ser iniciado por la Administración a partir del momento en el que la deuda tributaria se encuentra en período ejecutivo, si bien el inicio del procedimiento de apremio no se produce automáticamente el día que comienza el período ejecutivo.

Por tanto, el obligado tributario puede realizar el pago de una deuda tributaria que se encuentra en período ejecutivo, antes de que se inicie el procedimiento de apremio mediante la notificación de la providencia de apremio. En ese caso, el obligado tributario deberá pagar un **recargo ejecutivo** del 5 %.

Como se ha indicado, el procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia de apremio, notificada al obligado tributario, en la que se identificará la deuda pendiente, se liquidarán los recargos del período ejecutivo y se le requerirá para que efectúe el pago.

Una vez notificada la providencia de apremio, el obligado tributario dispondrá de un plazo para realizar el pago de la deuda tributaria, antes de que la Administración proceda al embargo y ejecución de su patrimonio. En efecto, una vez iniciado el período ejecutivo y notificada la providencia de apremio, el pago de la deuda tributaria deberá efectuarse en los siguientes plazos:

- 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.

De efectuarse el pago de la deuda tributaria apremiada en dicho plazo, deberá pagarse un **recargo de apremio reducido** será del 10 %.

En caso de no efectuarse el pago de la deuda tributaria en dicho plazo, la Administración tributaria procederá al embargo de los bienes del obligado tributario y a su posterior enajenación, mediante subasta, concurso o, excepcionalmente, mediante adjudicación directa, pudiendo terminar el procedimiento de apremio de alguna de las siguientes formas:

- Con el **pago** de la cantidad debida.
- Con el acuerdo que declare el **crédito total o parcialmente incobrable**, una vez **declarados fallidos** todos los obligados al pago.
- Con el acuerdo de haber quedado extinguida la deuda por cualquier otra causa.