

TEMA 8. LA EXTINCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA.

- 1.- Introducción. La extinción de la deuda tributaria.
- 2.- En especial, el pago.
 - 2.1.- Concepto de pago.
 - 2.2.- Formas de pago.
 - 2.3.- Momento del pago.
 - 2.4.- Plazos para el pago.
 - 2.5.- Aplazamiento y fraccionamiento.
 - 2.6.- Imputación de pagos.
 - 2.7.- Consignación del pago.
- 3.- En especial, la prescripción.
- 4.- Otras formas de extinción.
- 5.- Garantías de la deuda tributaria. Medidas cautelares o de aseguramiento.

* * * * *

1.- Introducción. La extinción de la deuda tributaria.

De la extinción de la deuda tributaria se ocupa la LGT en los arts. 59 a 82. El art. 59 en concreto establece que las deudas tributarias pueden extinguirse por pago, prescripción, compensación o condonación, por los medios previstos en la normativa aduanera y por los demás medios previstos en las leyes. Añade que el pago, la compensación o la condonación de la deuda tienen efectos liberatorios exclusivamente por el importe pagado, compensado o condonado.

En relación con la extinción de la obligación tributaria, así como con los procedimientos de recaudación, tiene especial importancia el Reglamento General de Recaudación, (aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio). Es un reglamento de desarrollo de la Ley General Tributaria. Desarrolla cuestiones como la gestión recaudatoria, los procedimientos y reglas de recaudación aplicables a todas las Administraciones, el régimen de las entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria, el régimen jurídico de los ingresos tanto en plazo voluntario como ejecutivo, las normas de extinción de la deuda o el régimen de las garantías, entre otras.

2.- En especial, el pago. (artículos 60 a 65).

2.1.- Concepto de pago.

En sentido jurídico obligacional el pago es el cumplimiento de la obligación. En el ámbito tributario el pago consiste en una prestación de dar o entregar que en la mayoría de los casos se sustancia en una cantidad de dinero.

2.2.- Formas de pago.

Vienen reguladas en el art. 60 de la LGT, que establece:

El pago de la deuda tributaria se efectuará en efectivo. Podrá efectuarse mediante efectos timbrados cuando así se disponga reglamentariamente.

La normativa tributaria regulará los requisitos y condiciones para que el pago pueda efectuarse utilizando técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos.

Podrá admitirse el pago en especie de la deuda tributaria en período voluntario o ejecutivo cuando una ley lo disponga expresamente.

2.3.- Momento del pago.

Cuestión regulada en el artículo 61 LGT. Se entiende pagada en efectivo una deuda tributaria cuando se haya realizado el ingreso de su importe en las cajas de los órganos competentes, oficinas recaudadoras o entidades autorizadas para su admisión. En caso de efectos timbrados cuando estos se utilicen en la forma que reglamentariamente se determine. En el caso de pagos en especie, en el momento señalado por las normas que los regulen.

2.4.- Plazos para el pago.

Esta cuestión viene regulada en el artículo 62 LGT, que distingue según la liquidación.

A).- Plazos en período voluntario.

a).- Las deudas resultantes de una autoliquidación deberán pagarse en los plazos que establezca la normativa del tributo autoliquidado.

b).- En el caso de deudas resultantes de liquidaciones realizadas por la Administración el pago en período voluntario debe hacerse en los siguientes plazos:

- Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 1 y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior.

- Si la notificación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, entre el de recepción y el día 5 del segundo mes inmediatamente posterior.

En ambos casos, si el último día no fuera hábil, el plazo abarcará hasta el inmediato hábil siguiente.

c).- En el caso de deudas liquidadas por la Administración, de notificación colectiva y periódica, hay que atender al plazo establecido en sus normas reguladoras. En caso de que no exista tal previsión, el plazo de pago general abarca desde el 1 de septiembre hasta el 20 de noviembre, o el inmediato hábil posterior si este último no lo es.

B).- Plazos en período ejecutivo.

Una vez iniciado el período ejecutivo, y notificada la providencia de apremio, el pago de la deuda tributaria deberá de efectuarse en los siguientes plazos:

- Si la notificación de la providencia se realiza entre los días 1 y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes.

- 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 5 del mes siguiente.

También, como en período voluntario, si el último día no es hábil, el inmediato hábil siguiente.

2.5.- Aplazamiento y fraccionamiento.

El artículo 65 de la LGT establece, en su número, 1 que las deudas tributarias que se encuentren tanto en período voluntario como ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se regulen reglamentariamente, previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económica le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos.

El aplazamiento o fraccionamiento de las deudas implica la constitución de garantías por parte del obligado, y devenga intereses por el tiempo de aplazamiento o fraccionamiento.

2.6.- Imputación de pagos.

Establece el art. 63 de la LGT que las deudas tributarias son autónomas, y el obligado al pago de varias deudas podrá imputar dicho pago a la deuda que libremente determine.

En los casos de ejecución forzosa en los que se hubieran acumulado varias deudas tributarias del mismo obligado tributario y no pudieran extinguirse totalmente, la Administración Tributaria imputará el pago a la más antigua, teniendo en cuenta la fecha en que fueran exigibles.

2.7.- La consignación del pago.

Establece el art. 64 que los obligados tributarios podrán consignar el importe de la deuda tributaria y en su caso de las costas reglamentariamente devengadas en la Caja General de Depósitos u órgano equivalente de otras Administraciones Públicas, con los efectos liberatorios o suspensivos que las normas reglamentarias determinen.

3.- En especial, la prescripción.

En lo que interesa al Derecho Tributario la prescripción es un instituto jurídico en virtud del cual, y en ciertas condiciones, el no ejercicio de los derechos en un determinado plazo hace que dichos derechos prescriban o se pierdan. En la prescripción se contrapesa el principio de justicia, según el cual el titular de un derecho debe de poder ejercitarlo, con el principio de seguridad jurídica, según el cual los derechos tienen que ejercitarse diligentemente con el fin de limitar situaciones de indefinición de las obligaciones y derechos de los sujetos a largo plazo.

De la prescripción tributaria se ocupan con detalle los arts. 66 a 69 de la LGT, cuyo contenido básico es el siguiente:

El art. 66 establece el plazo de prescripción y enumera los derechos que prescriben. Determina que prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

- a) Derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
- b) Derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.
- c) Derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

d) Derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, la devolución de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

Del cómputo de los plazos de prescripción se preocupan los arts. 67 y 68, muy extensos y de contenido minucioso; en estos artículos se regulan fundamentalmente tres cuestiones:

- a) El inicio del cómputo del plazo de prescripción.
- b) Las actuaciones de la Administración o de los obligados tributarios que interrumpen el plazo de prescripción.
- c) Las consecuencias de dicha interrupción.

El inicio del cómputo de prescripción se produce con carácter general al día siguiente del plazo de declaración, liquidación, ingreso o solicitud de las devoluciones correspondientes.

El art. 68 regula la interrupción de los plazos de prescripción; hace una enumeración pormenorizada de las causas de interrupción, y referida a la clasificación punto por punto de derechos y de supuestos de inicio del cómputo del plazo de prescripción que hacen los art. 66 y 67. En general, se puede decir que las actuaciones que interrumpen la prescripción son actuaciones llevadas a cabo, por la Administración o por el obligado, de forma fehaciente y con conocimiento formal del destinatario, tendentes al reconocimiento o al ejercicio del derecho, o al reconocimiento o cumplimiento de la obligación. Interrumpen también el cómputo de los plazos de prescripción la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichas reclamaciones o recursos, y determinadas actuaciones ante los Tribunales de Justicia o realizadas por éstos.

Establece también el art. 68 que producida la interrupción se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción.

De la extensión y efectos de la prescripción se ocupan los arts. 69 y 70. El 69 establece que la prescripción se aplicará de oficio incluso aunque se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario. Añade que la prescripción ganada extingue la deuda tributaria. Por lo que respecta a los efectos de la prescripción sobre las obligaciones formales, el art. 70 establece que las obligaciones formales vinculadas a otras obligaciones tributarias del propio obligado sólo podrán exigirse mientras no haya expirado el plazo de prescripción del derecho para determinar estas últimas.

4.- Otras formas de extinción.

La compensación.

El art. 71 de la LGT establece que las deudas tributarias de un obligado tributario podrán extinguirse total o parcialmente por compensación con créditos reconocidos por acto administrativo a favor del mismo obligado tributario. La compensación se acordará de oficio o a instancia del obligado tributario.

La condonación.

El art. 75 de la LGT establece que las deudas tributarias sólo podrán condonarse en virtud de ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen.

Baja provisional por insolvencia.

El art. 76 de la LGT dispone que las deudas tributarias que no hayan podido hacerse efectivas en los respectivos procedimientos de recaudación por insolvencia probada, total o parcial, de los obligados tributarios, se darán de baja, en cuanto a la cuantía procedente, mediante la declaración del crédito como incobrable, total o parcial. La deuda se extinguirá si desde la última actuación en el procedimiento de recaudación transcurre el plazo de prescripción sin que se rehabilite por la solvencia sobrevenida del deudor.

5.- Garantías de la deuda tributaria. Medidas cautelares o de aseguramiento.

Regula la LGT en los arts. 77 a 82 una serie de medidas que tienden a garantizar el cobro por la Hacienda Pública de sus créditos. Entre estas medidas se pueden mencionar el derecho de prelación, es decir, el derecho de la Hacienda Pública a concurrir con preferencia sobre otro tipo de acreedores; el derecho a cobrar con preferencia ciertas cuotas de los tributos periódicos que graven cierto tipo de bienes o de derechos; el de considerar a ciertos bienes afectos al pago de los tributos que graven su transmisión, o el derecho a retener ciertos bienes hasta que se produzca el pago de la deuda aduanera o fiscal.

También, la posibilidad de adoptar ciertas medidas cautelares, entre las cuales se pueden mencionar la retención de pagos o devoluciones, la prohibición de enajenar o gravar bienes por un tiempo o la solicitud de prestación de garantía en los supuestos de aplazamiento y fraccionamiento de pago.