

LECCIÓN 14

EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.PAGO.PRESCRIPCIÓN

En el art.59LGT se regula la extinción de la obligación tributaria,

1. *Las deudas tributarias podrán extinguirse por pago, prescripción, compensación o condonación, por los medios previstos en la normativa aduanera y por los demás medios previstos en las Leyes.*
2. *El pago, la compensación, la deducción sobre transferencias o la condonación de la deuda tributaria tiene efectos liberatorios exclusivamente por el importe pagado, compensado, deducido o condonado.*

Las formas en que se extingue son idénticas a las de extinción de la obligación de derecho privado, sin perjuicio de que al tratarse de una obligación de derecho público el régimen jurídico de cada una de las formas de extinción tiene diferencias notables. El margen del Cc para operar como supletorio es muy limitado porque el régimen jurídico de las formas de extinción es muy completo.

EL PAGO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Está regulado en los arts. 60 y ss de la LGT, es una regulación completa porque esta materia se ha venido regulando por el Reglamento General de Recaudación.

Principales aspectos del pago de la deuda tributaria:

1. Formas de pago (art.60LGT):

La forma más tradicional de pago es en efectivo. Antes solía hacerse el pago mediante efectos timbrados (pólizas,sellos...), ahora es muy poco frecuente. La ley establece la posibilidad de efectuar el pago mediante medios telemáticos e incluso el pago en especie. Éste último tiene un ámbito de aplicación muy limitado, está pensado para determinados tipos de impuestos como el IRPF y a la Administración no le agrada este tipo de pagos.

También se regula esta materia en los arts.33 y ss del RGR, y además regula otros aspectos que la ley presupone pero no regula: es el caso de los “legitimados” para efectuar el pago, legitimados no parece el término más apropiado, debería usar “obligados”. El pago puede realizarlo un tercero pero éste no se colocará en la posición jurídica del sujeto pasivo.

2. Plazos de pago (art.62LGT):

Están regulados en una norma con rango de ley porque tienen una gran importancia en la extinción de la obligación tributaria.

Tenemos que partir de la distinción entre el período voluntario y el período ejecutivo. En los artículos 160 y 161LGT se establece como se inicia el período ejecutivo, el tránsito de un período a otro es automático y dentro del período ejecutivo se puede iniciar el procedimiento de apremio que puede consistir en el embargo de los bienes del deudor. El procedimiento de apremio se lleva a cabo siempre dentro del período ejecutivo, pero no tienen que coincidir en el tiempo (el período ejecutivo se inicia automáticamente, en cambio, el procedimiento de apremio exige un acto de la administración, “la providencia de apremio”).

La ley distingue dos supuestos sobre cómo se ha de determinar el importe de la deuda tributaria:

- El sujeto pasivo al presentar la autoliquidación presenta también el importe de la deuda tributaria. En período voluntario el art.62.1LGT establece *Las deudas tributarias resultantes de una autoliquidación deberán pagarse en los plazos que establezca la normativa de cada tributo*. Por ejemplo, en el caso del IRPF el período para efectuar el pago es del 1 de mayo al 30 de junio, después se iniciará el período ejecutivo. Está es la manera más habitual de determinar el importe de la deuda.
- La deuda la determina la Administración Tributaria mediante un acto administrativo, el

“acto de liquidación”. El plazo en período voluntario en el art.62.2LGT *En el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, el pago en período voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos:*

- c. *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.*
 - d. *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. Como vemos dependerá de la fecha de notificación, lo que pretende es conceder como mínimo un mes para efectuar el pago en período voluntario.*
- El supuesto del art.62.3LGT *El pago en período voluntario de las deudas de notificación colectiva y periódica que no tengan establecido otro plazo en sus normas reguladoras deberá efectuarse en el período comprendido entre el día uno de septiembre y el 20 de noviembre o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente. La Administración tributaria competente podrá modificar el plazo señalado en el párrafo anterior siempre que dicho plazo no sea inferior a dos meses. Contempla deudas en las que no hay ni autoliquidación ni acto de liquidación, por ejemplo el IBI que se paga por recibo todos los años, los datos son siempre los mismos y la Administración ya no necesita liquidar.*
- En el art.62.5LGT *Una vez iniciado el período ejecutivo y notificada la providencia de apremio, el pago de la deuda tributaria deberá efectuarse en los siguientes plazos:*
- c. *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.*
 - d. *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.*

Es una norma prevista para el período ejecutivo en donde ya se haya notificado la providencia de apremio. El plazo que otorga la ley es muy breve.

Supuestos de suspensión del ingreso de la deuda (art.62.7.8LGT):

En los supuestos en los que la Ley de cada tributo lo establezca, el ingreso de la deuda de un obligado tributario podrá suspenderse total o parcialmente, sin aportación de garantía y a solicitud de éste, si otro obligado presenta una declaración o autoliquidación de la que resulte una cantidad a devolver o una comunicación de datos, con indicación de que el importe de la devolución que pueda ser reconocido se destine a la cancelación de la deuda cuya suspensión se pretende.

El importe de la deuda suspendida no podrá ser superior a la devolución solicitada.

La deuda suspendida quedará total o parcialmente extinguida en el importe que proceda de la devolución reconocida, sin que sean exigibles intereses de demora sobre la deuda cancelada con cargo a la devolución.

- Para el IRPF está previsto que por ejemplo, si en un matrimonio, en el que cada cónyuge tributa separadamente, a uno le sale una cantidad a devolver y al otro una cantidad a ingresar en la Administración, puedan suspender la cantidad a ingresar y la cantidad a devolver queda afectada a la cancelación de la obligación tributaria. Es necesario la conformidad del cónyuge que tiene cantidad a devolver.

En el art.62.8LGT *El ingreso de la deuda de un obligado tributario se suspenderá total o parcialmente, sin aportación de garantías, cuando se compruebe que por la misma operación se ha satisfecho a la misma u otra Administración una deuda tributaria o se ha soportado la repercusión de otro impuesto, siempre que el pago realizado o la repercusión soportada fuera incompatible con la deuda exigida y, además, en este último caso, el sujeto pasivo no tenga derecho a la completa deducción del importe soportado indebidamente.*

Reglamentariamente se regulará el procedimiento para la extinción de las deudas tributarias a las que se refiere el párrafo anterior y, en los casos en que se hallen implicadas dos Administraciones tributarias, los mecanismos de compensación entre éstas.



- Está prevista para un problema del IVA o del ITP, cuando se realiza una operación y no siempre está claro si se debe tributar por el IVA o por el ITP, dependerá de la naturaleza del vendedor (empresario o particular). Lo que establece este precepto es que se suspenderá el pago de la deuda hasta que se aclare cuál es el tributo a aplicar.

La figura de la imputación de pagos (art.63LGT):

- Norma de carácter general 1. *Las deudas tributarias son autónomas. El obligado al pago de varias deudas podrá imputar cada pago a la deuda que libremente determine.* Nos explica como va a operar la imputación de pagos. Por cada obligación tributaria va a haber una deuda tributaria, pero el sujeto pasivo no tiene una única obligación tributaria sino que pueda tener varias y esto es lo que desencadena el fenómeno de la imputación de pagos, es decir, determinar qué obligación es la que hay que pagar en caso de que la cantidad no llegue para todas ellas. Es el propio sujeto pasivo el que determina a qué deuda imputa el pago y que deuda queda extinguida por tanto.
- Norma aclaratoria 2. *El cobro de un débito de vencimiento posterior no extingue el derecho de la Administración tributaria a percibir los anteriores en descubierto.* Por ejemplo, un sujeto pasivo que debe dos períodos del IRPF, cuando paga decide imputar el pago al IRPF del período 2009, pero eso no quiere decir que se extinga la deuda correspondiente al ejercicio 2008. Por tanto, cada obligación es distinta y separada, el sujeto pasivo decide cuál extingue, pero las demás seguirán existiendo.
- Regla especial 3. *En los casos de ejecución forzosa en que se hubieran acumulado varias deudas tributarias del mismo obligado tributario y no pudieran extinguirse totalmente, la Administración tributaria, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente, aplicará el pago a la deuda más antigua.*

Su antigüedad se determinará de acuerdo con la fecha en que cada una fue exigible.

El ámbito de aplicación de esta norma es más limitado, es sólo para casos de ejecución forzosa en donde ya no opera la regla general. Aquí el sujeto pasivo no puede decidir, el precepto dice que se extinguirá la deuda más antigua.

3. Fraccionamiento o aplazamiento del pago (art.65LGT):

Las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos.

El sujeto pasivo que se encuentre en dificultades transitorias para efectuar el pago podrá fraccionarlo o aplazarlo.

Esta figura está prevista en las leyes propias de cada tributo. En la ley reguladora del ISu la justificación de esta posibilidad es distinta: en la LGT se justifica por dificultades transitorias, en el ISu la justificación es, por ejemplo, la composición de la herencia.

Aspectos fundamentales:

- El fraccionamiento o aplazamiento debe solicitarlo siempre el sujeto pasivo.
- Se permite que se haga la solicitud también en período ejecutivo, la norma anterior sólo permitía hacerla en período voluntario. Los efectos que se producen son diferentes: La presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo, pero no el devengo del interés de demora (art.65.5LGT); Las solicitudes en período ejecutivo podrán presentarse hasta el momento en que se notifique al obligado el acuerdo de enajenación de los bienes embargados



