

LA COMPENSACIÓN DE DEUDAS ACORDADA DE OFICIO: REFLEXIONES A PROPÓSITO DE LA RECIENTE DOCTRINA DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL EN UNIFICACIÓN DE CRITERIO

M^a Carmen Ballesteros Soler

Abogada

Doctora por la Universitat de València

(España)

<https://orcid.org/0009-0002-1066-5375>

Title

The offsetting of debts agreed ex officio: reflections on the recent doctrine of the Central Economic-Administrative Court in unification of criteria.

Resumen

El presente trabajo analiza el régimen jurídico de la compensación de oficio de las deudas públicas a propósito de la Resolución del TEAC de 19 de enero de 2023. Centrado el debate en la procedencia de la compensación de oficio de una deuda de naturaleza pública con el crédito reconocido en ejecución de la resolución de la reclamación económico-administrativa que anulaba una diligencia de embargo dirigida al cobro de esa misma deuda, se evidencia la trascendencia de la aplicación de los principios generales del derecho en materia tributaria y, en concreto, del principio *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*.

Palabras clave

Recaudación tributaria, compensación de deudas, principios generales del derecho, deudas compensables, créditos compensables, devengo de las deudas tributarias, exigibilidad de las deudas tributarias.

Abstract

This paper analyzes the legal regime governing the offsetting of public debts ex officio in light of the Resolution of the TEAC dated January 19, 2023. Focusing the debate on the appropriateness of the ex officio offsetting of a public debt with the credit recognized in execution of the resolution of the economic-administrative claim that annulled a seizure proceeding aimed at

the collection of the same debt, the transcendence of the application of the general principles of law in tax matters and, specifically, of the principle *nemo auditur propriam turpitudinem allegans* is evidenced.

Keywords

Tax collection, offsetting of debts, general principles of law, offsettable debts, offsettable claims, accrual of tax debts, enforceability of tax debts.

Fecha de recepción: 9-04-2024/Fecha de aceptación: 3-05-2024

Cómo citar: Ballesteros Soler, M.C. (2024). La compensación de deudas acordada de oficio: reflexiones a propósito de la reciente doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central en unificación de criterio. *Revista Técnica Tributaria* (145), 139-178.

SUMARIO

1. Introducción
2. Algunas precisiones previas sobre el régimen de la compensación de oficio de deudas de naturaleza pública
3. Las Resoluciones de los TEAR que aplican criterios distintos entre sí y que provocan la actuación del TEAC
 - 3.1. Los argumentos jurídicos que justifican la consideración por parte del TEAR de Navarra de la corrección en derecho de la compensación de oficio efectuada
 - 3.2. Los argumentos jurídicos que justifican la consideración por parte del TEAR de Galicia de la falta de corrección en derecho de la compensación de oficio efectuada
4. Las alegaciones efectuadas en el procedimiento por parte de la Directora del Departamento de Gestión de la AEAT
5. Las alegaciones efectuadas en el procedimiento por parte de la Directora General de Tributos del Ministerio de Hacienda
6. Los argumentos jurídicos empleados por el TEAC al adoptar su resolución
7. Reflexiones finales
8. Bibliografía

1. Introducción

El 19 de enero de 2023 el Tribunal Económico Administrativo Central¹ ha emitido, en el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio (RG 7892/2022), acuerdo mediante el que resuelve la adecuación a derecho de la compensación de oficio de una deuda de naturaleza pública con el crédito reconocido en ejecución de una reclamación económico-administrativa, resolución esta última que anulaba una diligencia de embargo por no resultar válida la notificación de las providencias de apremio, dirigidas al cobro de esa misma deuda.

El procedimiento se inició el 26 de septiembre de 2022 mediante acuerdo de la Vocal Coordinadora del TEAC, por iniciativa propia, con el objeto de que aquel adoptara una resolución en unificación de criterio, tal y como prevé el artículo 229, 1, d), segundo párrafo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria².

Recordemos que la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a través de su artículo único, apartado cuarenta, introdujo en el artículo 229 un nuevo apartado d) que determina la competencia del TEAC en la resolución de los recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio previstos en el artículo 242 de esta Ley y, además, creó un nuevo procedimiento. Para ello, proclama la competencia de este Tribunal, en concreto del Presidente o la Vocalía Coordinadora del Tribunal, por iniciativa propia o a propuesta de cualquiera de los Vocales del TEAC o de los Presidentes de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales o Locales, para promover la adopción de una resolución en unificación de criterio por la Sala o por el Pleno del TEAC, cuando existan resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales o Locales que apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales Económico-Administrativos, o que revistan especial trascendencia. Esta resolución tendrá los mismos efectos que la resolución del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, regulado en el artículo 242 de la LGT³.

De acuerdo con la Exposición de motivos de la norma que introdujo en nuestro ordenamiento tributario este nuevo procedimiento, la ampliación del sistema de unificación de doctrina tiene como objetivo potenciar la seguridad jurídica. Ciertamente tal objetivo se consigue, por un lado, al dotar a la resolución resultante de este procedimiento de los mismos efectos previstos en el artículo

1 En adelante TEAC.

2 En adelante LGT.

3 Como característica propia de este nuevo procedimiento debemos tener en cuenta que «Con carácter previo a la resolución de unificación de criterio, se dará trámite de alegaciones por plazo de un mes, contado desde que se les comunique el acuerdo de promoción de la resolución en unificación de criterio, a los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia» (artículo 229, 1, d) *in fine*).

242 para las propias del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio⁴, y, por otro lado, al permitir que sea el propio TEAC el que promueva la adopción de la Resolución⁵.

Esta novedad fue acogida favorablemente⁶. Compartimos este juicio positivo, ya que no debemos olvidar, como ha manifestado el Consejo para la Defensa del Contribuyente, que «El principio de unidad de criterio que debe presidir la actuación de la Administración no tiene una existencia autónoma, pero encuentra su fundamento en principios esenciales, constitucionales y legales, de nuestro ordenamiento jurídico, tales como la igualdad en la aplicación de la ley (arts. 14 y 31.1 CE), la seguridad jurídica y protección de la confianza legítima, la interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE), la buena fe (art. 3.1 e) Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público–RJSP–), y la eficacia, eficiencia y coordinación administrativa (art. 103 CE y art. 3.1 j) LRJSP)»⁷.

La Resolución cuyo análisis nos ocupa responde a la necesidad, constatada por el propio TEAC, de unificación de criterio ante dos Resoluciones, una del Tribunal Económico-Administrativo Regional⁸ de Navarra (RG 31/00377/2019, de 28 de julio de 2022) y otra del TEAR de Galicia (RG 15/3331/2016 y acumulada 15/3334/2016, de 15 de julio de 2016), que, tal y como indica el TEAC, comparten la cuestión controvertida, (recordemos, la procedencia de la compensación de oficio de una deuda de naturaleza pública con el crédito reconocido en ejecución de una reclamación económico-administrativa, resolución esta última que anu-

4 De conformidad con el artículo 242 de la LGT «Los criterios establecidos en las resoluciones de estos recursos serán vinculantes para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía» .

5 Téngase en cuenta que, de contrario, la legitimidad para promover Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio se otorga a los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda, a los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia.

6 «Pero sin duda, en este punto, la novedad más relevante es el refuerzo del sistema de unificación de criterio, ampliando las competencias del TEAC y de los tribunales económico-administrativos regionales (TEAR). Esta unificación de criterio coexiste con el recurso extraordinario para la unificación de doctrina, que tradicionalmente sólo podía interponer el Director General de Tributos, y al que, actualmente están legitimados, respecto a tributos cedidos, las Comunidades Autónomas que, de acuerdo con la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, hayan asumido las competencias para resolución de reclamaciones económico-administrativas en única instancia y la resolución del órgano económico-administrativo autonómico agote la vía administrativa. Coexiste también con el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, que sólo procede contra resoluciones de los tribunales económico-administrativo regionales para los que no quepa alzada ordinaria, y para el que también están legitimadas las Comunidades Autónomas» . (García Novoa, C. (19/02/2016) La reforma de la Ley General Tributaria. Novedades en relación con las reclamaciones económico-administrativas, Monográfico sobre las importantes novedades introducidas por la reforma de la Ley General Tributaria respecto a las reclamaciones económico-administrativas. *Boletín Jurídico GTT*. <https://www.gtt.es/boletinjuridico/la-reforma-de-la-ley-general-tributaria-novedades-en-relacion-con-las-reclamaciones-economico-administrativas/>

7 Informe sobre los efectos del criterio de los TEAR en los órganos de aplicación de los tributos, (2022), p. 1.<https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabSEHacienda/CDC/Propuestas%20e%20informes/InformecriterioTEAR.pdf>

8 En adelante TEAR.

laba una diligencia de embargo por no resultar válida la notificación de las providencias de apremio, dirigidas al cobro de esa misma deuda), pero se pronuncian en sentido contrario. Así, el TEAR de Navarra considera conforme a derecho la compensación efectuada, mientras que el TEAR de Galicia se pronuncia anulando el Acuerdo de compensación de oficio.

2. Algunas precisiones previas sobre el régimen de la compensación de oficio de deudas de naturaleza pública

Antes de analizar pormenorizadamente la citada Resolución del TEAC, así como las resoluciones de los TEAR que han provocado su emisión, es necesario realizar algunas consideraciones de carácter general.

El diccionario de la Real Academia Española define el verbo compensar, en su primera acepción, como igualar en opuesto sentido el efecto de una cosa con el de otra.

Desde nuestro punto de vista, la definición más completa que el ordenamiento positivo español ofrece de la compensación de deudas como forma de extinción de las obligaciones, se recoge en el art. 1195 del Código Civil, en el que se establece que «tendrá lugar la compensación cuando dos personas por derecho propio sean recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra».

Así, la compensación queda definida, en palabras de Díez-Picazo, como el medio de liberarse de una deuda que se produce por la mutua neutralización de dos obligaciones, cuando quien tiene que cumplir es, al mismo tiempo, acreedor de quien tiene que recibir satisfacción⁹.

Tres son, pues, los elementos fundamentales que integran el concepto de compensación de deudas en el derecho civil: su efecto extintivo de las obligaciones, que es el elemento propio y distintivo de esta figura, por lo que la mayor parte de su régimen jurídico se dirige a determinar cuándo, cómo y en qué circunstancias se va a producir tal efecto; la reciprocidad de los créditos, que supone una extinción simultánea de las obligaciones, de tal manera que solamente se produce la compensación cuando los sujetos intervinientes son mutuamente deudor y acreedor el uno del otro; y el hecho de que cada uno de los deudores debe serlo por derecho propio, es decir, solamente se compensan créditos propios y no ajenos aunque se tenga encomendada su gestión o representación.

Es de destacar que la LGT contempla la figura de la compensación como un modo de extinción de las deudas tributarias y, por su parte, la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria¹⁰ la contempla como una forma de extinción de las deudas de naturaleza pública que nacen a favor de la Hacienda Pública estatal.

9 Díez-Picazo, L. (1972), *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial*, Ed. Tecnos, p. 643.

10 En adelante LGP.

Así, concretamente, la LGT establece en su artículo 59 que la compensación es una forma de extinción de las deudas tributarias¹¹, dedicando sus artículos 71 a 73 a normarla específicamente. En concreto, el artículo 71 de la LGT determina que «1. 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, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. 2. La compensación se acordará de oficio o a instancia del obligado tributario».

Por su parte, la LGP establece en su artículo 14 que «En los casos y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente podrán extinguirse total o parcialmente por compensación las deudas de naturaleza pública a favor de la Hacienda Pública estatal que se encuentren en fase de gestión recaudatoria, tanto voluntaria como ejecutiva, con los créditos reconocidos por la misma a favor del deudor».

La norma de desarrollo de estas dos leyes en materia de compensación de deudas es el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación¹². De esta manera el artículo 1.1. del RGR, al determinar su ámbito de aplicación, afirma que este reglamento regula la gestión recaudatoria de los recursos de naturaleza pública en desarrollo de la LGT, de la LGP y de las demás leyes que establezcan aquellos¹³, reuniendo todos los créditos de naturaleza pública a que se refiere este reglamento bajo la denominación de deudas (artículo 2 RGR).

Por lo tanto, el ámbito de actuación del RGR es más amplio que el propio de la LGT, no limitándose, en la materia de compensación de deudas, al desarrollo de la figura regulada en esta última ley, sino que también es aplicable a la compensación del concepto más amplio de deudas públicas.

Estas precisiones son necesarias para la correcta comprensión de la Resolución del TEAC, cuya doctrina es objeto de este estudio, puesto que la Resolución del TEAR de Navarra que se analiza versa sobre la compensación de sanciones de tráfico, deudas públicas no tributarias, mientras que la Resolución del TEAR de Galicia tiene como objeto la compensación de una deuda tributaria por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por otra parte, es de destacar que el procedimiento de compensación de deudas regulado en el RGR prevé su inicio, tanto de oficio, como a instancia de parte.

11 El artículo 58 de la LGT excluye las sanciones tributarias del concepto de deuda tributaria. No obstante, el artículo 190 de la LGT prevé la posibilidad de extinción de las sanciones tributarias por compensación. Concluimos, que a las sanciones pecuniarias, impuestas de conformidad con la LGT, pese a no ser deuda tributaria, si les van a ser aplicables, para su extinción, los artículos 71 y a 73 de esta misma norma, por lo que debemos ampliar el catálogo de deudas extinguibles a través de la aplicación de esta figura también a ellas.

12 En adelante RGR.

13 Téngase en cuenta que, respecto de los recursos de naturaleza privada, el artículo 19 de la LGP determina que la efectividad de los derechos de naturaleza privada de la Hacienda pública estatal se llevará a cabo con sujeción a las normas y procedimientos del derecho privado, de tal forma que, para la compensación de las deudas que tengan su origen en un título privado, deberá acudir a las normas del Código Civil.

En concreto, el inicio del procedimiento de compensación de oficio se entiende aplicable, con carácter general, respecto de deudas que se encuentran en periodo ejecutivo de pago¹⁴.

El inicio del periodo ejecutivo de pago de la deuda supone el devengo de los recargos del periodo ejecutivo.

Ahora bien, en materia de compensación de deudas, se plantea la viabilidad de los recargos del periodo ejecutivo en orden a su consideración como deuda compensable, y ello por la especial dicción del artículo 57 del RGR con relación a la redacción del artículo 58 del RGR. En el primero de ellos se determina que, en el supuesto de compensación de oficio de deudas de entidades públicas, aquellas que sean vencidas, líquidas y exigibles, serán compensables. Por su parte, el artículo 58 del RGR, dedicado a la compensación de oficio de las deudas de otros acreedores de la Hacienda pública, prevé la compensación, una vez transcurrido el periodo voluntario, de la deuda y los recargos del periodo ejecutivo que procedan.

Esta distinción ha sido considerada fundamental por el Tribunal Supremo que, en sentencia de 11 de diciembre de 2020, determinó que, entre tales artículos, «hallamos una diferencia muy significativa para lo que ahora nos ocupa, esa distinción es que cuando no se trata de la compensación de oficio de deudas de entidades públicas, la compensación de oficio comprende «la deuda y los recargos del periodo ejecutivo que procedan con el crédito», en cambio, cuando se trata de la compensación de oficio de deudas de entidades públicas, no se prevé expresamente que la compensación abarque los recargos del periodo ejecutivo. Opinamos que no se trata de un olvido, sino de una omisión voluntaria. Ello significa que la compensación de oficio de deudas de entidades públicas no comprende los recargos del periodo ejecutivo. Ninguna observación al respecto se hizo en el Dictamen del Consejo de Estado (exp. 849/2005 de 14 de julio de 2005) sobre el Proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación»¹⁵. Este criterio jurisprudencial ha sido reiterado por el Tribunal Supremo en otra sentencia de 11 de diciembre de 2020¹⁶ y en la más reciente sentencia de fecha 28 de septiembre de 2021¹⁷, en los mismos términos.

En definitiva, existe una diferencia fundamental entre la compensación de oficio de los recargos del periodo ejecutivo en el supuesto en que el deudor/ acreedor de la Hacienda pública sea una entidad pública o no. En los casos en que el obligado al pago no participe de tal naturaleza jurídica, los recargos del periodo ejecutivo sí tienen la naturaleza de deuda compensable.

De contrario, esta doctrina jurisprudencial nos lleva a determinar que los recargos del periodo ejecutivo liquidados a las entidades públicas podrán

14 Como analizamos pormenorizadamente más adelante, esta norma general viene acompañada de determinadas excepciones, que permiten la compensación de oficio de deudas que se encuentren en periodo voluntario de pago, en los supuestos específicamente normados.

15 STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 11 de diciembre de 2020, Recurso 1046/2019, Fundamento de Derecho tercero.

16 STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 11 de diciembre de 2020, Recurso 5656/2018, Fundamento de Derecho tercero.

17 STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 28 de septiembre de 2021, Recurso 782/2020, Fundamento de Derecho tercero.

hacerse efectivos por parte de la Administración tributaria acreedora por otros dos medios diferentes, a falta de pago: las actuaciones propias del procedimiento de apremio¹⁸ y la deducción sobre transferencias.

Hacemos referencia, en este último caso, al procedimiento de extinción de deudas de las entidades de derecho público mediante deducciones sobre transferencias regulado en el artículo 74 de la LGT.

A tenor de la dicción de este último, las deudas tributarias vencidas, líquidas y exigibles que las Comunidades Autónomas, Entidades Locales y demás entidades de derecho público tengan con el Estado pueden ser objeto de extinción con las deducciones sobre las cantidades que la Administración del Estado deba transferir a las referidas entidades.

La aplicación de este régimen únicamente se realiza en los supuestos y conforme al procedimiento establecido en la legislación específica. El inicio del procedimiento determina la suspensión del cobro de las deudas a las que el mismo se refiera y la extinción de las deudas objeto del procedimiento tiene lugar cuando se produzca la deducción y por la cantidad concurrente.

Ahora bien, desde nuestro punto de vista, esta forma de extinción de las deudas tributarias debe diferenciarse de la extinción de aquellas por compensación, es decir, es fundamental distinguir la compensación de deudas de oficio de otras formas de extinción que, aun pareciendo afines, no comparten su naturaleza jurídica.

La LGT de 1963, en el apartado dos del artículo 68, reguló la extinción total o parcial por compensación de las deudas tributarias vencidas líquidas y exigibles que las Entidades estatales autónomas, Instituciones oficiales y Corporaciones locales tuvieran con el Estado con créditos reconocidos por acto administrativo firme.

El Decreto 3154/1968, de 14 de noviembre, por el que se aprobó el Reglamento General de Recaudación, en su artículo 65, 2, c), determinó que esta compensación podía realizarse con cualquier crédito que debiera pagar el Estado al sujeto pasivo.

No fue hasta 1985 cuando, a través de la Ley 50/1984, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1985, la Disposición Final segunda autorizó al Gobierno para establecer un procedimiento que permitiera compensar el importe de los débitos y créditos recíprocos que existieran entre la Administración central y demás entes públicos, «con sujeción, en todo caso, al principio de presupuesto bruto, establecido en el artículo 58 de la Ley general Presupuestaria».

18 En este sentido Moreno Serrano reflexiona, con acierto: «¿Acaso es de recibo que una Administración Pública que exige a sus ciudadanos el pago puntual de sus tributos sea deudora de otra Administración Pública? ¿Es coherente que exijamos por la vía de apremio el pago de tributos a los vecinos de nuestro municipio y, en cambio, miremos hacia otro lado cuando el deudor es otra entidad Pública? Ya es hora de que seamos conscientes de que la Administración Pública debe dar ejemplo.» (Moreno Serrano, B. (2019), «¿Por qué nos resistimos a apremiar a otras Administraciones Públicas?», *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, nº 9, p. 5).

De esta forma comenzó a desarrollarse la idea de la necesidad de una forma diferente de extinción de las deudas tributarias que las entidades públicas debían al Estado, de tal manera que pudiera superarse la exigencia de que el crédito aportado para aquella extinción estuviera reconocido por un acto administrativo firme, elemento esencial de la compensación regulada en la LGT de 1963.

Podemos concluir que esta nueva forma de extinción no tenía su origen en las previsiones que sobre la materia contenía la LGT, entonces vigente¹⁹.

El Real Decreto 1081/1985, de 19 de junio, procedió a regular «el procedimiento para la compensación y deducción de débitos y créditos entre diferentes Entes Públicos». Por primera vez en nuestro ordenamiento jurídico se regula la posibilidad de abrir el catálogo de los créditos aportados para la extinción de las deudas tributarias de los entes públicos a «las cantidades que le correspondan sobre los importes que la Administración del Estado debe transferir a aquellas» (artículo 8).

De esta manera, si una Delegación de Hacienda comprobaba la existencia de una deuda firme con el Estado de cualquiera de las entidades mencionadas en la Disposición Final segunda de la Ley 50/1984, debía proceder a la iniciación del procedimiento de retención, de conformidad con el artículo 9 de la norma.

Desde nuestro punto de vista, de una forma intuitiva, aunque reconocemos que la terminología utilizada era confusa, mediante la creación de un nuevo procedimiento, no el propio de la compensación de deudas regulado en el entonces vigente Reglamento General de Recaudación de 1968, se confirmó la existencia de una forma *ex novo* de extinción de las deudas tributarias de las entidades públicas, nacida de la Ley 50/1984.

Esta conclusión es confirmada por la aparición del Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba un nuevo Reglamento General de Recaudación, cuyo artículo 65 apartado 2 estableció que la compensación de oficio de deudas de entidades públicas «se realizará, en primer lugar, con los créditos que a favor de las entidades citadas existan en las correspondientes Delegaciones de Hacienda y, en segundo lugar, con cargo a las cantidades que correspondan sobre los importes que la Administración del Estado deba transferir a aquellas». Si bien se hace referencia a las dos formas de extinción de las deudas bajo la denominación de «compensación», es evidente que la segunda forma de extinción es diferente, ya que los créditos no están reconocidos por acto administrativo firme. La confusión creada era más procedimental y terminológica que de fondo.

La Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, permite superar la confusión procedimental a la que nos refe-

19 Cordero González considera que, si bien esta forma de extinción sí es compensación de deudas, diferenciándola del régimen general únicamente en cuanto a la naturaleza de los créditos aportados, también reconoce que «este tipo de compensación tiene su origen, no tanto en la LGT, que permite la compensación de los créditos reconocidos por acto administrativo firme, como en la Ley 50/1984, de 30 de diciembre, de Presupuestos generales del Estado para 1985 (...)» (Cordero González, E. M^a. (2002), *La compensación como forma de extinción de la deuda tributaria*, Lex Nova, p. 148).

ríamos en líneas anteriores al crear, a través de su Disposición adicional vigésima sexta, el procedimiento para la deducción de deudas de determinados Entes Públicos: «Las deudas de derecho público firmes, vencidas líquidas y exigibles que los Entes territoriales, Organismos Autónomos, Seguridad Social y demás Entidades de derecho público, cuya actividad no se rija por el ordenamiento jurídico privado, tengan con la Hacienda pública podrán deducirse de las retenciones sobre las cantidades que la Administración del Estado deba transferir a las referidas Entidades» .

Esta última norma, de una forma evidente, asume la diferenciación entre la compensación de deudas y esta nueva forma de extinción de aquellas, al proclamar que «la extinción de las deudas objeto del procedimiento de deducción por retención tendrá lugar cuando se produzca la retención y por el importe concurrente» . En ningún momento se utiliza el término «compensación» , poniendo de manifiesto claramente que este sistema de extinción no puede ser compensación de deudas tributarias, en tanto en cuanto, se incumple el requisito de reconocimiento de los créditos por acto administrativo firme.

Así las cosas, es aprobada en 2003 la vigente LGT. Con una sistemática mucho más adecuada, se pone de manifiesto de manera evidente que la compensación de deudas regulada en los artículos 71 a 73 es una figura para la extinción de deudas diferente a la regulada en el artículo 74, bajo la denominación de extinción de deudas de las entidades de derecho público mediante deducciones sobre transferencias.

El artículo 74 LGT se aplicará a las Comunidades Autónomas, Entidades Locales y demás entidades de derecho público, en los supuestos y conforme al procedimiento establecido en la legislación específica.

Este procedimiento fue regulado en el actualmente vigente RGR, en cuya Exposición de Motivos se reconoce expresamente que «En la sección dedicada a otras formas de extinción de la deuda, se incluye, al igual que en la ley, la extinción de deudas de las entidades de derecho público mediante deducciones sobre transferencias, que no es una forma de compensación sino un supuesto específico de extinción de deuda» . Así, en su artículo 60, se determina que, comprobada por el órgano de recaudación competente la existencia de una deuda y la inexistencia de créditos a favor de la entidad deudora que puedan ser objeto de compensación de oficio, se iniciará el procedimiento de deducción.

En consonancia con el anterior precepto, el artículo 70 de esta misma norma y bajo la rúbrica «Providencia de apremio» , prevé que en el caso de deudas a favor de la Hacienda pública estatal, que deban satisfacer las Comunidades Autónomas, Entidades Locales, organismos autónomos y otras entidades de derecho público, y sin perjuicio de la posibilidad de proceder al embargo de sus bienes, en los supuestos no excluidos por disposición legal, podrá acudir, asimismo, a los procedimientos de compensación de oficio y deducción sobre transferencias, distinguiendo entre ambas figuras.

Por ello, podemos concluir que esta forma de extinción de deudas tributarias es diferente a la compensación de deudas entre entidades públicas, no obstante participar del espíritu general de la compensación regulado en el Código Civil.

Además, tiene carácter subsidiario respecto de aquella, ya que la Administración, en primer lugar, debe analizar si se dan los requisitos para la compensación de deudas y, en segundo lugar, de no existir crédito compensable, acudirá a la extinción de las deudas mediante el sistema de deducción sobre transferencias²⁰.

Por ende, no solamente el procedimiento de extinción de deudas de las entidades de derecho público mediante deducciones sobre transferencias regulado en el artículo 74 de la LGT, debe distinguirse de la compensación de deudas acordada de oficio. Tampoco participa de tal naturaleza el sistema de cuenta corriente tributaria regulado en los artículos 138 y siguientes del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos²¹.

Bien es cierto que su funcionamiento viene caracterizado por la anotación de las deudas y créditos en la cuenta corriente, de la que se determina, por parte de la Administración tributaria, mediante liquidación tributaria, un saldo trimestral que será, o bien una cantidad a devolver, o bien una cantidad a ingresar, que deberá hacerse efectiva por el obligado tributario acogido al sistema, en los plazos previstos por el artículo 62,2 de la LGT. Pero esta necesidad de liquidación tributaria no trasmuta la verdadera naturaleza del sistema como compensación de deudas a instancia del obligado al pago.

Así lo determina la dicción del artículo 71, 3 de la LGT: «Los obligados tributarios podrán solicitar la compensación de los créditos y las deudas tributarias de las que sean titulares mediante un sistema de cuenta corriente, en los términos que reglamentariamente se determinen».

En definitiva, la cuenta corriente tributaria es un sistema de compensación diferente al que podemos denominar procedimiento general, aunque su finalidad es la misma, la extinción de deudas y créditos recíprocos entre el obligado y la Administración tributaria²², en la cantidad concurrente, pero, en ningún caso puede catalogarse como un supuesto de compensación de deudas de oficio. Por ello nos parece significativo que el procedimiento general de compensación

20 Para determinar el significado del término transferencias podemos consultar Lozano Serrano, C. (1989), «Participaciones y Subvenciones», *Palau 14, RVHP*, n° 8, p. 60 y ss. La diferencia entre transferencia y subvención viene dada porque la transferencia es una fuente de financiación ordinaria de las Administraciones territoriales, sin que exista obligación de justificar su destino, mientras que las subvenciones se conceden con la finalidad de su aplicación a una actividad concreta y, consecuentemente, se debe justificar su aplicación a la misma (Cfr. Sesma Sánchez, B. (1998), *Las subvenciones públicas*, Lex Nova, p. 349-355).

21 Desde nuestro punto de vista, la preocupación administrativa sobre la existencia y vicisitudes del crédito o créditos aportados a la cuenta corriente tributaria, así como el origen de las deudas y créditos que pueden ser anotados en aquella, pueden ser las razones de la inclusión del procedimiento entre los propios de gestión, y su consiguiente regulación en esta norma y no en el RGR.

22 Nos referimos a la Administración tributaria estatal, por la naturaleza de las deudas y los créditos susceptibles de anotación en la cuenta corriente tributaria: respecto de las deudas, el artículo 139, 3 del RGAGI determina que solamente serán anotables las deudas derivadas de las autoliquidaciones por el IRPF, IS, IRNR, cuando se trate de obligados tributarios que obtengan rentas en España mediante establecimiento permanente, IVA, y pagos a cuenta del IRPF, del IS o del IRNR cuando se

esté previsto en el RGR, mientras que es el RGAGI el que regula el procedimiento de cuenta corriente tributaria.

Por otra parte, debemos tener presente que la compensación de oficio de las deudas de aquellos sujetos que no participan de la naturaleza jurídica de entidades públicas no está exenta de problemas.

Entre ellos, destacamos, *verbi gratia*, la adecuación a derecho de aquellos acuerdos de compensación de deudas tributarias, resultantes de un procedimiento de compensación de deudas incoado de oficio, adoptados con anterioridad al abandono de la opción por la tributación conjunta durante el periodo reglamentario de presentación de la autoliquidación, con la consiguiente presentación de la declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas²³ en la modalidad de tributación individual.

Debemos plantearnos, en este caso, cuáles son las consecuencias que, sobre la compensación acordada por parte de la Administración tributaria, tiene el cambio de opción de la tributación conjunta a la individual por parte de uno de los miembros de la unidad familiar, dentro del plazo reglamentario de presentación de la declaración por el IRPF.

El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en sentencia de fecha 23 de enero de 2019, analiza el supuesto siguiente: presentada en plazo declaración conjunta por el IRPF, la Administración tributaria procede a la compensación del derecho de crédito por devolución generado por la citada autoliquidación, con la deuda tributaria de uno de los miembros de la unidad familiar, acuerdo de compensación que es debidamente notificado. Con posterioridad, aunque aún dentro del plazo legalmente establecido para la presentación de la declaración por el IRPF del mismo ejercicio, uno de los miembros de la unidad familiar presenta declaración en el régimen de tributación individual, con un resultado a devolver menor. La Administración procede a minorar de la cantidad

trate de obligados tributarios que obtengan rentas mediante establecimiento permanente, cuyo plazo de declaración o ingreso finalice durante el periodo en que resulte aplicable el sistema; respecto de los créditos, el artículo 139, 2 del RGAGI exige, en primer lugar, que los créditos susceptibles de anotación en la cuenta corriente tributaria estén reconocidos y se correspondan con devoluciones tributarias derivadas de la normativa del tributo y correspondientes al IRPF, IS, IRNR, cuando se trate de obligados tributarios que obtengan rentas en España mediante establecimiento permanente, y/o IVA. Se ha planteado por parte de algún sector doctrinal la posibilidad de la aplicación de un sistema de cuenta corriente propio para la extinción de deudas y créditos que puedan generar los tributos locales. Compartimos, aun en la actualidad, en este punto, las reflexiones de Salinas Giménez, en torno a la poca efectividad de este sistema frente al procedimiento general de compensación de deudas regulado en la LGT y el RGR: «Respecto a la posibilidad de aplicación a la Administración local, dejando aparte la habilitación normativa necesaria que hoy no se da, creemos que el único tributo que podría ser susceptible de este sistema es el ICIO, ya que supone una liquidación provisional y una posterior definitiva a la vista del coste real de las obras, pero le falta el carácter de periodicidad al que sólo podrían llegar determinadas empresas constructoras. En nuestra opinión y respecto de los tributos locales y demás ingresos de Derecho público de carácter local, es más operativa la compensación prevista en el artículo 68 de la Ley General Tributaria y los artículos 63 y siguientes del Reglamento General de Recaudación como modo de extinción de las obligaciones tributarias, que el sistema establecido en el RD 1108/1999.» (Salinas Giménez, R. (2002), «Comentarios sobre el Sistema de Cuenta Corriente en materia tributaria y su posible aplicación a la Administración Local (Real Decreto 1108/1999, de 25 de junio (LA LEY 2841/1999))», *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, nº 5, p. 885).

23 En adelante IRPF.

anteriormente compensada la cantidad a devolver en la segunda autoliquidación, de lo que resulta una cantidad a pagar por parte del obligado tributario.

A la vista de la actuación administrativa, afirma el Tribunal, en primer lugar, que nada impide el cambio de opción de tributación conjunta a individual dentro del periodo reglamentario de presentación de la autoliquidación, como prevé el artículo 83 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, que determina que «1. Las personas físicas integradas en una unidad familiar podrán optar, en cualquier período impositivo, por tributar conjuntamente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con arreglo a las normas generales del impuesto y las disposiciones de este título, siempre que todos sus miembros sean contribuyentes por este impuesto. La opción por la tributación conjunta no vinculará para períodos sucesivos. 2. La opción por la tributación conjunta deberá abarcar a la totalidad de los miembros de la unidad familiar. Si uno de ellos presenta declaración individual, los restantes deberán utilizar el mismo régimen. La opción ejercitada para un período impositivo no podrá ser modificada con posterioridad respecto del mismo una vez finalizado el plazo reglamentario de declaración. En caso de falta de declaración, los contribuyentes tributarán individualmente, salvo que manifiesten expresamente su opción en el plazo de 10 días a partir del requerimiento de la Administración tributaria».

Como consecuencia de la aplicación de esta norma, «la actuación de la Administración no resulta conforme a derecho, pues no constando que la compensación realizada por la Administración tributaria de la cantidad a devolver resultante de la primera autoliquidación presentada lo sea por deudas del recurrente, sino del cónyuge de éste, no es posible, compensar, a su vez, de la cuantía que resulta a devolver en la segunda autoliquidación presentada por éste, la cantidad devuelta y compensada por la administración en la primera autoliquidación, por cuanto que dicha compensación se ha aplicado, y en esto no existe controversia entre las partes, a saldar deudas del cónyuge del recurrente con la administración tributaria y por ello, si el recurrente ha obrado de conformidad con la legalidad expresada, cambiando la modalidad de tributación dentro de plazo, la administración deberá proceder a devolver la cantidad resultante de esta segunda autoliquidación, que deja sin efecto la primera autoliquidación presentada, y todo ello sin perjuicio de las actuaciones que la demandada pueda realizar con el cónyuge deudor que en ningún caso constituyen el objeto del presente recurso»²⁴. Es decir, no existe solidaridad activa y no corresponde la compensación de deudas.

En este mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura ante un caso similar: «al presentar los contribuyentes, antes de la finalización del plazo correspondiente, nuevas declaraciones del IRPF del mismo ejercicio –ahora en régimen individual– la Administración debió entender modificada la opción de tributación ejercitada –pues

24 STSJ de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso, de fecha 23 de enero de 2019, Recurso 133/2016, Fundamento de Derecho cuarto.

esta modificación se había realizado dentro del plazo legal— y considerar, en consecuencia, anulada la declaración original, que quedó sustituida por las dos individuales presentadas posteriormente por los cónyuges; y estando anulada la declaración conjunta, deben entenderse igualmente anulados todos los actos posteriores que traigan causa en la misma, como el acuerdo de compensación»²⁵.

Es evidente que la inexistencia del crédito objeto de solidaridad activa impide la compensación y, por otra parte, el nacimiento del nuevo derecho de crédito del que es titular un obligado tributario distinto de aquel que es deudor de la Administración tributaria impide la compensación de deudas por falta del necesario requisito de reciprocidad entre acreedor y deudor.

Una vez realizadas las anteriores precisiones sobre el régimen de la compensación de deudas tributarias y de las restantes deudas de naturaleza pública, acordada de oficio, analizamos en las siguientes páginas la Resolución del TEAC de 19 de enero de 2023 que establece criterio en esta materia, comenzando con el estudio de las Resoluciones de los TEAR que han llevado a su adopción.

3. Las Resoluciones de los TEAR que aplican criterios distintos entre sí y que provocan la actuación del TEAC

Como ya hemos comentado anteriormente, las Resoluciones que analiza el TEAC son dos: la Resolución del TEAR de Navarra de fecha 28 de julio de 2022 (RG 31/00377/2019) y la Resolución del TEAR de Galicia de fecha 15 de julio de 2016 (RG 15/3331/2016 y acumulada 15/3334/2016).

3.1. Los argumentos jurídicos que justifican la consideración por parte del TEAR de Navarra de la corrección en derecho de la compensación de oficio efectuada

La Resolución del TEAR de Navarra de fecha 28 de julio de 2022 (RG 31/00377/2019) analiza la adecuación a derecho del Acuerdo de compensación de oficio adoptado por la AEAT por el que se declara la extinción de cinco sanciones de tráfico, deudas de naturaleza pública a favor de la Hacienda pública, de las que el reclamante es deudor, con el crédito que a su favor deriva de la devolución de cantidades ingresadas, derecho de crédito cuantificado en ejecución de una resolución estimatoria de una reclamación económico-administrativa interpuesta frente a una diligencia de embargo dirigida al cobro de las citadas multas en periodo ejecutivo de pago.

²⁵ Resolución del TEAR de Extremadura, de 28 de febrero de 2020, (RG 06/268/2018), Fundamento de Derecho tercero.

3.1.1. Normativa aplicable

La argumentación del TEAR de Navarra en su Resolución de 28 de julio de 2022, como desglosa el TEAC, parte del análisis de la normativa aplicable al caso.

Comienza el Tribunal haciendo referencia al artículo 14, 1 de la LGP, que establece la compensación de deudas como forma de extinción de las deudas públicas a favor de la Hacienda pública estatal, para, a continuación afirmar que el artículo 10 de la LGP, que versa sobre las «Prerrogativas correspondientes a los derechos de naturaleza pública de la Hacienda Pública estatal», en tanto en cuanto determina que aquellos gozarán de las prerrogativas establecidas para los tributos en la LGT y de las previstas en el RGR, está realizando una remisión a la aplicación directa de la LGT.

Esta aplicación directa la refiere el TEAR al artículo 59 de la LGT, dedicado a determinar la compensación como una forma de extinción de las deudas tributarias, al artículo 71 de la LGT, en el que se determina que tal compensación se acordará de oficio o a instancia de parte, y, por último, al artículo 73 de la LGT, dedicado a las normas de la compensación de oficio.

También realiza una última consideración en cuanto al RGR, concluyendo que es fundamental para dirimir la adecuación a derecho del acto impugnado el análisis del artículo 58, 1, que prevé que: «Cuando un deudor a la Hacienda pública no comprendido en el artículo anterior sea, a su vez, acreedor de aquella por un crédito reconocido, una vez transcurrido el periodo voluntario, se compensará de oficio la deuda y los recargos del periodo ejecutivo que procedan con el crédito»²⁶.

3.1.2. Hitos fundamentales de la normativa aplicable y que son determinantes para su decisión

A la luz de las normas citadas, el Tribunal desglosa los hitos que considera fundamentales de tal regulación y son determinantes para su decisión.

En primer lugar, afirma que «Tanto el artículo 73 de la Ley General Tributaria como el artículo 58 del Reglamento General de Recaudación preceptúan que la Administración «compensará de oficio», expresión tajante e imperativa que excluye cualquier opción entre alternativas equivalentes en sus resultados»²⁷.

Hace referencia el TEAR de Navarra a la configuración de la compensación como potestad de la Administración. Una de las funciones que tiene atribuida

26 Recordemos, para la completa comprensión de la dicción de esta norma, que el artículo 57 del RGR está dedicado a la «Compensación de oficio de deudas de entidades públicas». En contraposición, este artículo 58 regula la compensación de oficio cuando el deudor/acreedor de la Hacienda pública tiene naturaleza jurídica distinta a la propia de un ente territorial, un organismo autónomo, la Seguridad Social o una entidad de derecho público.

27 Resolución del TEAR de Navarra de 28 de julio de 2022 (RG 31/00377/2019), Fundamento de Derecho cuarto.

la Administración tributaria es la función recaudatoria, potestad a través de la que la Administración debe hacer efectivo el crédito tributario. La compensación, en la medida en que es una forma subrogada del pago, supone la realización del crédito tributario a través de su extinción, al confluir con el crédito que la contraparte ostenta frente a la Administración. Por lo tanto, la capacidad de compensar deudas y créditos por parte de la Administración tributaria se puede configurar como una potestad.

En su mayor parte las potestades presentan un doble aspecto de potestad-función que implica, «de un lado, que su ejercicio debe llevarse a cabo, no en interés propio de su titular (de la Administración como organización) sino en interés ajeno, en interés público, y de otro, que no solo supone una posibilidad de actuación, sino también la obligación de ejercitarla cuando se den las circunstancias previstas en la norma»²⁸.

De esta forma, podemos afirmar que la compensación, desde el punto de vista de la Administración, se configura como un poder-deber. De tal manera que, en los casos en que sea posible, por darse todos los elementos previstos en la norma, para la realización de la justa recaudación, debe hacer efectivo el crédito tributario mediante esta institución; esta realización lleva aparejada los menores costes posibles y facilita el cumplimiento de la obligación tributaria.

Pero también debemos atender, siguiendo en este punto a García de Enterría y Fernández Rodríguez, a que «el administrado puede resultar titular de derechos subjetivos típicos o activos frente a la Administración en supuestos en los que aquél hace valer pretensiones activas para obtener prestaciones patrimoniales, respeto a titularidades jurídico-reales, o respecto a una esfera de libertad formalmente definida»²⁹.

Desde nuestro punto de vista, el «derecho a compensar» que ostenta el obligado al pago-titular del crédito frente a la Administración puede definirse como un derecho subjetivo de esta naturaleza³⁰.

Así también se ha reconocido por parte de los Tribunales de Justicia. La sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de mayo de 1998 establece que «tanto en el ordenamiento jurídico-privado (artículos 1195 y ss. del Código Civil) como en el ordenamiento tributario, la compensación de deudas como modo de extinción de las obligaciones constituye un auténtico derecho subjetivo de quien insta una tal compensación, sin que sea potestativo de aquél de quien se solicita aceptar o no, siempre, claro está, cuando concurren —como en el presente caso acontece— los requisitos legales al efecto establecidos»³¹.

28 Cordero González, E.Mª. (2002), *La compensación como forma ...*, ob. cit., p. 124.

29 García de Enterría, E. y Fernández Rodríguez, T.-R. (2000) *Curso de Derecho Administrativo*, tomo II, Civitas-Thomson Reuters, p. 55.

30 Téngase en cuenta que los derechos subjetivos se caracterizan por tener su origen en relaciones jurídicas concretas, consistir en una pretensión concreta y objeto específico y tener correspondencia con un deber atribuido a un sujeto obligado.

31 SAN, Sala de lo Contencioso, de fecha 7 de mayo de 1998, Recurso 896/2016, Fundamento de Derecho sexto. En este mismo sentido SAN, Sala de lo Contencioso, de fecha de 3 de marzo de 1998, Recurso 686/1995.

También se ha manifestado el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en este sentido. En sentencia de fecha 22 de marzo de 2017, ha establecido que «efectivamente es una facultad de la Administración tributaria compensar deudas con los administrados, y de estos solicitar de aquella tal compensación, como acertadamente señala el Juez de instancia: «A efectos tributarios y, como certeramente ha puesto de manifiesto la doctrina, la compensación es una facultad que el ordenamiento jurídico confiere al acreedor-deudor de la Hacienda pública, y puede calificarse como derecho subjetivo, es decir, como un poder reconocido por el Derecho a favor de un sujeto que puede hacer valer frente a otros (en este caso, frente a la Administración), imponiéndole obligaciones o deberes en su interés propio y que, además, goza de tutela judicial»³².

En definitiva, desde el momento en que concurran los requisitos señalados en el ordenamiento jurídico en el crédito y la deuda recíprocos, nacerá para el obligado al pago el derecho a compensar su deuda con su crédito y, correlativamente, el deber de la Administración a acordar la compensación solicitada.

Por lo tanto, el obligado al pago podrá ejercitar o no, libremente, ese derecho a la compensación, y lo ejercitará en su propio beneficio con el objetivo de liberarse de su obligación³³.

De esta manera, la compensación se configura como un medio de extinción de las obligaciones. Es una potestad de la Administración tributaria tendente a la realización del crédito tributario y un derecho subjetivo del obligado al pago que surge desde el momento en que deuda y crédito confluyen, de tal manera que la Administración debe acordarla una vez se cumplan los requisitos exigidos legalmente.

Pone en evidencia el TEAR, a continuación, la relación que considera debe existir entre el procedimiento de compensación y el procedimiento de apremio, en los casos en que la deuda no se extinga en su totalidad por compensación: «sólo en el supuesto de que la compensación resultase insuficiente, habría de seguirse el procedimiento de apremio»³⁴.

Plantea, así, el Tribunal un interesante debate sobre la preferencia de la vía de la compensación sobre la vía de apremio que, a nuestro entender, y coincidimos en este punto con la Resolución comentada, debe solucionarse considerando que la Administración tributaria debe, primero, proceder a intentar la compensación para, de no ser posible mediante esta figura la extinción total de la deuda, iniciar el procedimiento de apremio. Estamos de acuerdo con Cordero

32 STSJ de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso, de fecha 22 de marzo de 2017, Recurso 35/2016, Fundamento Jurídico segundo.

33 Autores como García Gómez no llegan a catalogar la facultad del obligado al pago de compensar su deuda como derecho subjetivo sino como interés: «desde la posición del administrado que solicita la compensación, no puede negarse que éste posee un interés legítimo a que sea tenida en cuenta su pretensión, de forma que la Administración deberá poner en marcha el procedimiento encaminado a verificar si se cumplen las condiciones objetivas de compensabilidad, acordando, en su caso, la extinción de los créditos en la cantidad concurrente.» (García Gómez, A.J. (2000), *La compensación de las deudas tributarias: régimen general y cuenta corriente fiscal*, Aranzadi Thomson-Reuters, p. 102).

34 Resolución del TEAR de Navarra de 28 de julio de 2022 (RG 31/00377/2019), Fundamento de Derecho cuarto.

González en que «El procedimiento de compensación se configura, pues, como un procedimiento específico y de aplicación preferente al de apremio»³⁵.

En nuestra opinión, la preferencia de la compensación sobre la vía del procedimiento de apremio para hacer efectivos los derechos de la Administración tributaria, tendría su razón de ser en el principio de buena administración.

El Tribunal Supremo se ha manifestado en los últimos tiempos con relación a la existencia y necesaria implementación de este derecho de los administrados. Así, podemos citar su sentencia de fecha 11 de junio de 2020, en la que se define el principio de buena administración de la siguiente manera: «(...) *el principio de buena administración (...) impone a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación, sin que baste para dar cobertura a sus deberes la mera observancia estricta de procedimientos y trámites, sino que, más allá, reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente y ordena a los responsables de gestionar el sistema impositivo, a la propia Administración tributaria, observar el deber de cuidado y la debida diligencia para su efectividad y la de garantizar la protección jurídica que haga inviable el enriquecimiento injusto*»³⁶.

En definitiva, la Administración no puede adoptar prácticas recaudatorias que le supongan un enriquecimiento injusto, por lo que, siendo a la vez deudora y acreedora del ciudadano y teniendo en cuenta que la falta de coincidencia en los plazos de pago de las deudas frente y a favor de la Hacienda pública genera importantes cargas financieras en contra del contribuyente, es adecuado al principio de buena administración el establecimiento del mecanismo de la compensación. Además, mediante esta figura se puede reducir al máximo en el tiempo la posición deudora de la Hacienda pública.

Por ello, afirmamos que, siendo la Administración a la vez deudora y acreedora del ciudadano y teniendo en cuenta que la opción por la vía del procedi-

35 Cordero González, E. M^a. (2002) *La compensación como forma ...*, ob. cit., p. 309. Las razones que aduce la autora para tal afirmación son las siguientes: «En primer lugar, por el respeto al principio de proporcionalidad aplicable en el procedimiento de recaudación y que exigiría la adopción de aquellas medidas que resulten menos gravosas para el contribuyente, preservando en todo caso el interés al cobro del tributo (...). En segundo lugar, los principios de eficacia en la actuación administrativa y de economía procedimental, llevarían igualmente a la aplicación de la compensación con preferencia al inicio de otro procedimiento más complicado y costoso como es el de apremio (...). Finalmente, no cabe duda de que la aplicación de la compensación supone una garantía muy eficaz de cobro del crédito tributario (...)» (Cordero González, E. M^a. (2002) *La compensación como forma ...*, ob. cit., p. 310). De esta misma opinión es Varona Alabern: «Del art. 73,2 de la LGT se deduce que antes de agotar la vía ejecutiva, el Estado debe intentar la compensación.» (Varona Alabern, J.E. (30 enero 2008), Compensación de deudas tributarias entre entes públicos, *Legal Today*, <https://www.legaltoday.com/practica-juridica/derecho-fiscal/fiscal/compensacion-de-deudas-tributarias-entre-entes-publicos-2008-01-30/>).

36 STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 11 de junio de 2020, Recurso 3887/2017, Fundamento de Derecho tercero. Otras sentencias del Tribunal Supremo en las que se plasma el principio de buena administración en materia tributaria son: STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 17 de abril de 2017, Recurso 785/2016, en materia de retenciones; STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 5 de diciembre de 2017, Recurso 1727/2016, sobre actuación en plazo razonable; STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 19 de febrero de 2019, Recurso 128/2016, sobre la posibilidad de discutir el valor catastral al impugnar las liquidaciones del Impuesto sobre Bienes inmuebles; STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 15 de octubre de 2020, Recurso 1652/2019, en materia del procedimiento de apremio, entre otras.

miento de apremio va a suponer la liquidación del recargo de apremio (reducido u ordinario), es adecuado al principio de buena administración el establecimiento, como preferente, del mecanismo de la compensación.

Esta prevalencia del procedimiento de compensación sobre el procedimiento de apremio lleva al TEAR a analizar el momento en que es operativa la compensación de oficio de las deudas: «Conforme a las normas citadas, la compensación de oficio opera en cuanto se inicia el periodo ejecutivo, circunstancia que se produce al día siguiente a la finalización del periodo voluntario de ingreso sin que éste tenga lugar. Por tanto, la compensación debe ser posterior al inicio del período ejecutivo, pero puede ser anterior a la expedición de la providencia de apremio, habiendo confirmado el Tribunal Económico-Administrativo Central en unificación de criterio en resoluciones, entre otras, de 15/07/2004 (00/532/2003) , 5/05/2005 (00/60/2004) y 30/10/2014 (00/5179/2013) que la compensación de oficio puede efectuarse a partir de la finalización del periodo voluntario de ingreso sin que sea necesaria la notificación de la providencia de apremio al deudor»³⁷.

Incide el TEAR, de esta manera, en uno de los requisitos de las deudas compensables: su vencimiento³⁸.

Entendemos que una deuda está vencida cuando no ha sido satisfecha una vez finalizado el periodo voluntario de pago.

Por ello debemos entender que el requisito de vencimiento no es predicable de todas las deudas compensables, de conformidad con la LGT, que admite la extinción por compensación, tanto de deudas vencidas como no vencidas.

Sin embargo, en el caso de que sea la Administración la que quiera compensar las deudas o sanciones , iniciando el procedimiento de compensación de oficio, sí se va a exigir, con carácter general, que se trate de deudas vencidas, excepto en dos casos: en el primer supuesto, podrán compensarse durante el plazo de ingreso en período voluntario las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de un mismo procedimiento de comprobación limitada o inspección o de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior; el segundo caso que apuntábamos hace referencia al supuesto de compensación de las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de la ejecución de la resolución a la que se refieren los artículos 225.3 y 239.7 de la LGT.

Por esta razón acierta el TEAR al negar la exigencia de la notificación de la providencia de apremio para que sea posible la compensación de oficio de tales deudas.

Siguiendo con su análisis, incide el TEAR en la naturaleza jurídica de la compensación de deudas: «La compensación es un modo de extinción de las obligaciones distinto del pago. Su efecto es la extinción de crédito y deuda en la

37 Resolución del TEAR de Navarra de 28 de julio de 2022 (RG 31/00377/2019), Fundamento de Derecho cuarto.

38 Recordemos que las deudas compensables pueden encontrarse en cualquier fase de recaudación, tanto en periodo voluntario como en ejecutivo de pago y deben caracterizarse por una serie de cualidades, que les son inherentes. Los caracteres que, con carácter general, se predicen de tales deudas son su liquidez, vencimiento y exigibilidad.

cantidad concurrente y opera con automatismo. (...) el artículo 73.3 determina expresamente que la extinción de la deuda tributaria se producirá en el momento del inicio del periodo ejecutivo o cuando se cumplan los requisitos exigidos para las deudas y los créditos, si este momento fuera posterior. El acuerdo de compensación declarará dicha extinción. Acuerdo declarativo de compensación que supone una declaración de una extinción ya producida por la compensación»³⁹.

Ciertamente, la doctrina iusprivatista ha diferenciado dos categorías de compensación: la legal o automática y la voluntaria.

En la primera, la extinción de una y otra deuda se produce *ipso iure*, o sea automáticamente, en el momento en que concurren todas las circunstancias exigidas por la Ley.

En la segunda se admite que, no concurriendo los requisitos exigidos por la Ley, puedan las partes acordar la compensación, definiéndose como compensación convencional en el supuesto de que se produzca por acuerdo de ambas partes, y como facultativa cuando es una parte la que, disponiendo a su favor de una circunstancia impeditiva de la compensación legal, renuncia a ella, y mediante un acto de voluntad unilateral posibilita la compensación.

Ahora bien, la doctrina tributaria no es unánime a la hora de definir la compensación en esta materia como facultativa o legal.

Martín Timón, en un análisis del anteriormente vigente Reglamento General de Recaudación de 1990, consideró que la compensación en materia tributaria era facultativa, y ello porque «el artículo 68, 1 de la LGT se expresa diciendo que «las deudas tributarias podrán extinguirse total o parcialmente por compensación», siendo así que si se hubiese querido establecer el sistema de compensación automática se hubiese dicho «se extinguirán total o parcialmente por compensación»⁴⁰.

Frente a esta opinión, Mateo Rodríguez consideraba que «si la denominada compensación facultativa exige, en palabras del Tribunal Supremo en sentencia de 14 de junio de 1971, «como presupuesto indeclinable de la misma que se produzca una declaración unilateral de voluntad de la persona en la que concurre un obstáculo en relación con las condiciones esenciales de la compensación legal para que el fenómeno extintivo pueda tener lugar, declaración que evita dicho impedimento renunciando a oponerlo», parece evidente que las propias características de la obligación tributaria, como obligación de derecho público y en primer término su indisponibilidad, impiden que pueda extinguirse por compensación facultativa»⁴¹.

39 Resolución del TEAR de Navarra de 28 de julio de 2022 (RG 31/00377/2019), Fundamento de Derecho cuarto.

40 Martín Timón, M. (1979), «La extinción de las deudas tributarias por compensación», en la obra colectiva *Estudios de Derecho Tributario*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, p. 897.

41 Mateo Rodríguez, L. (1991), «Extinción de la obligación tributaria por compensación», en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Libro Homenaje al Profesor Fernando Sáinz de Bujanda, Instituto de Estudios Fiscales, vol. II, p. 1065.

La normativa actual, y en concreto, el artículo 71 de la LGT, vuelve a utilizar la expresión «podrán extinguirse» por compensación las deudas tributarias; no obstante, compartimos la postura manifestada por el TEAR de Navarra de considerar que la compensación tributaria tiene naturaleza automática o legal.

Basamos esta afirmación en su configuración, que ya hemos expuesto en las anteriores páginas de este trabajo, como potestad, desde el punto de vista de la Administración, y como derecho subjetivo, desde la perspectiva del obligado al pago, que impide su consideración como de naturaleza convencional.

En razón a la naturaleza de la compensación de deudas como legal o automática se debe configurar el Acuerdo en el que esta se decreta como declarativo⁴².

3.1.3. Aplicación de las anteriores consideraciones al caso enjuiciado

Alega el reclamante contra el Acuerdo de compensación de oficio que, al proceder la oficina gestora a la compensación de las mismas deudas que se habían anulado, quedándose con la cantidad embargada por las deudas existentes derivadas de las mismas sanciones de tráfico que dio lugar al embargo cuya reclamación fue estimada, incurrió en fraude de ley, evitando de esa forma la ejecución de la resolución de la reclamación económico-administrativa que hubiera comportado la devolución total de la cantidad embargada.

No comparte el TEAR esta argumentación, puesto que considera, en primer lugar, que la Resolución estimatoria ejecutada únicamente procede a anular la diligencia de embargo con la que trataba de hacerse efectivo el cobro de las sanciones de tráfico compensadas, pero, en ningún caso supuso la anulación de los acuerdos sancionadores ni de las providencias de apremio, puesto que la falta de notificación de tales providencias, que ha sido la causa de la anulación de la diligencia de embargo, no comporta por sí misma la invalidez y anulación de las providencias de apremio. En segundo lugar, la compensación y el embargo son instituciones jurídicas diferentes, por lo que, a diferencia del embargo, la compensación no requiere que se haya iniciado el procedimiento de apremio. Por tanto «en ningún fraude de Ley se incurre, cuando habiéndose anulado una diligencia de embargo de la que resultó trabada cierta cantidad, al reconocerse el crédito correspondiente a la devolución de las cantidades trabadas con la diligencia anulada, si existen unas deudas pendientes de ingreso por parte del titular del crédito derivado de la devolución, se proceda a la compensación en la cantidad concurrente entre crédito y deudas. Lo relevante es la existencia de unas deudas de naturaleza pública en período ejecutivo de recaudación, resultando indiferente a estos efectos que dichas deudas sean las mismas o distintas a las que trataban de hacerse efectivas con la diligencia de embargo anulada»⁴³.

⁴² Así lo ha considerado el TEAC en su Resolución de 18 de octubre de 2021 (RG 1877/2021).

⁴³ Resolución del TEAR de Navarra de 28 de julio de 2022 (RG 31/00377/2019), Fundamento de Derecho quinto.

Es más, razona el Tribunal que la compensación de oficio efectuada lo es en beneficio del recurrente, ya que la alternativa hubiera sido el desarrollo del procedimiento de apremio, que empeoraría la situación del obligado al pago, al devengarse el recargo de apremio y en su caso los intereses de demora y las costas del procedimiento de apremio.

Concluye, pues, el TEAR, que la actuación llevada a cabo, la compensación de oficio de las deudas, ha sido la única «que permite dar virtualidad a los principios de eficacia en la actuación administrativa (reconocido en los artículos 103.1 de la Constitución, 3.2 de la LGT y 3.1 h) de la Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público), de eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos (artículo 3.1 j) de la Ley 40/2015), de celeridad (artículo 71.1 de la Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común) y a los principios de racionalización y agilidad de los procedimientos administrativos y de las actividades materiales de gestión (art. 3.1 d) de la Ley 40/2015)»⁴⁴, y, por tanto, desestima la reclamación interpuesta y confirma el acto impugnado.

3.2. Los argumentos jurídicos que justifican la consideración por parte del TEAR de Galicia de la falta de corrección en derecho de la compensación de oficio efectuada

La resolución del TEAR de Galicia de 15 de julio de 2016 (RG 15/3331/2016) analiza la adecuación a derecho del Acuerdo de compensación de oficio adoptado por la AEAT por el que se declara la extinción de la deuda correspondiente a una liquidación por el Impuesto sobre el Valor añadido, de la que es deudor el ahora reclamante, con el crédito a su favor derivado de la devolución de cantidades ingresadas, derecho de crédito cuantificado en ejecución de una Resolución estimatoria de una Reclamación económico-administrativa interpuesta frente a una diligencia de embargo dirigida al cobro de la citada liquidación en periodo ejecutivo de pago.

Considera el TEAR de Galicia que nos encontramos ante deudas y créditos derivados de un mismo expediente administrativo. Por esta razón analiza los supuestos en que la LGT prevé la compensación de oficio en estos casos, determinando que tales supuestos son los regulados en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 73 de la LGT. Se trata de la compensación de las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de un mismo procedimiento de comprobación limitada o inspección o de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior.

Concluye el TEAR que el caso analizado no es compatible con ninguno de estos supuestos, por lo que no es acorde a derecho la compensación efectuada: «La conclusión contraria, es decir, lo que pretende realizar el órgano de recaudación, implicaría de facto la posibilidad de dejar de ejecutar cualquier resolución que decidiese anular una diligencia de embargo. Debe, por lo expuesto, ser anulado el acuerdo de compensación de oficio nº ...023B. Todo ello sin perjuicio

⁴⁴ Resolución del TEAR de Navarra de 28 de julio de 2022 (RG 31/00377/2019), Fundamento de Derecho quinto.

de que por parte de los órganos competentes de recaudación se continúe con el procedimiento ejecutivo para el cobro de la deuda que el reclamante mantiene con la Administración»⁴⁵.

Por esta razón estima la reclamación decretando la anulación del Acuerdo de compensación de oficio.

4. Las alegaciones efectuadas en el procedimiento por parte de la Directora del Departamento de Gestión de la AEAT

De conformidad con la previsión del artículo 229, 1, d), *in fine*, el TEAC, antes de proceder a adoptar su decisión, concedió plazo de alegaciones a los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. En concreto, es la Directora del Departamento de Gestión de la AEAT la encargada de la atención de este trámite.

En sus alegaciones se alinea con el criterio del TEAR de Navarra, reiterando las consideraciones jurídicas vertidas por aquel, a las que ya hemos hecho referencia en apartado anterior. No obstante, aporta nuevos argumentos que, a su juicio, son necesarios para el correcto entendimiento de la cuestión debatida.

Pone de manifiesto en sus alegaciones que, como regla general, la compensación de oficio solamente procede «cuando la deuda no se ha satisfecho en periodo voluntario o no se ha obtenido la suspensión antes de la compensación»⁴⁶. Esta mención a la imposibilidad de compensación de una deuda cuya ejecución está suspendida hace referencia a uno de los requisitos que deben concurrir en las deudas compensables: su exigibilidad.

En la doctrina científica tributaria podemos distinguir, a nuestro entender, dos concepciones principales de la exigibilidad de la deuda tributaria.

La primera de ellas, por influencia de los conceptos civilistas, considera que la deuda tributaria únicamente será exigible a partir del momento en que haya finalizado el periodo voluntario de pago, momento a partir del cual puede la Administración iniciar cualquier acción tendente al cobro de la deuda.

No compartimos esta concepción de la exigibilidad, ya que, de predicarse de las deudas compensables, únicamente lo podrían ser en periodo ejecutivo de pago, eliminando la posibilidad de la compensación de las deudas en periodo voluntario de recaudación, posibilidad prevista legalmente en la LGT⁴⁷.

Entendemos, con Mazorra Manrique de Lara, que la exigibilidad es «aquella cualidad que concurre en la obligación tributaria en un momento dado (cuando se notifique el acto de liquidación o cuando se presente la declaración-liquida-

45 Resolución del TEAR de Galicia de fecha 15 de julio de 2016 (RG 15/3331/2016 y acumulada 15/3334/2016), Fundamento de Derecho tercero.

46 Resolución del TEAC de fecha 19 de enero de 2023 (RG 7892/2022), Antecedente de hecho quinto.

47 También es admitida esta posibilidad en la LGP, al normar la compensación de las deudas de naturaleza pública, «que se encuentren en fase de gestión recaudatoria, tanto voluntaria como ejecutiva» (artículo 14).

ción, es decir, desde que se inicie el plazo de ingreso voluntario) a través de la cual la obligación es líquida y exigible y, por tanto, ya pagable por el sujeto pasivo y, como contrapartida, cobrable, exigible por la Administración financiera que, en caso de no pago por el sujeto pasivo en el plazo de ingreso voluntario, puede exigir la prestación debida a través de la vía de apremio»⁴⁸.

Desde un punto de vista normativo, la LGT dedica el artículo 21 a definir el devengo y la exigibilidad y, entendemos, que es un argumento fundamental a la hora de poder defender el concepto de exigibilidad que hemos expuesto. El artículo 21 LGT determina que el devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal, y la ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de esta, en un momento distinto al del devengo del tributo. Esta concepción normativa coincide con la definición propuesta.

Si bien la exigibilidad de la deuda hemos concluido que se inicia en el momento en que comienza el periodo voluntario de pago, ya que es a partir de tal instante cuando se puede cumplir la obligación, la obtención de la suspensión de la ejecutividad, tanto en el periodo voluntario de pago como en el periodo ejecutivo del mismo, supone la paralización de la recaudación y, por tanto, la deuda deja de ser exigible y, por ende, compensable⁴⁹. A este efecto de la suspensión de la ejecutoriedad es al que hace referencia la Directora del Departamento de Gestión de la AEAT en sus alegaciones.

Por otra parte, frente a la regla general de la compensación de oficio de deudas en periodo ejecutivo, manifiesta la existencia de una norma especial, que afecta a las deudas que se encuentran en periodo voluntario de pago, y que se recoge en el artículo 73, 1, segundo párrafo de la LGT, referente a la compensación de oficio de deudas que resulten de un mismo procedimiento de comprobación e investigación o de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 26 de la LGT y que es la citada por el TEAR de Galicia a los efectos de su toma

48 Mazorra Manrique de Lara, S. (1981), «La exigibilidad de los Tributos», *Civitas REDF*, nº 30, p. 243.

49 Así lo ha entendido el Tribunal Supremo en diversas ocasiones. En sentencia de 4 de marzo de 2010 determinó que, respecto del requisito de exigibilidad de las deudas a compensar, no podía atribuirse tal carácter «a las de naturaleza tributaria que se hallaban impugnadas ante el Tribunal Económico-Administrativo y en situación de suspensión (...). Naturalmente, cuando el sujeto pasivo del tributo ha impugnado la liquidación tributaria de que se trate en vía administrativa o judicial y ha solicitado y obtenido la suspensión de la ejecución del acto impugnado, mientras se prolongue esta situación la deuda no será susceptible de compensación con los créditos a favor de aquél, pero no por la ausencia de firmeza, sino porque habrá perdido la condición de exigible» (STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 4 de marzo de 2010, Recurso 2630/2008, Fundamento de Derecho tercero). Este argumento ha sido, de nuevo, utilizado por el Tribunal Supremo en sentencia de fecha 19 de junio de 2020, en la que afirma que «cuando el sujeto pasivo del tributo impugne la liquidación tributaria de que se trate en vía administrativa o judicial y solicite y obtenga la suspensión de su ejecución, mientras se prolongue esta situación, la deuda no será susceptible de compensación con los créditos a su favor; ahora bien, este efecto no es consecuencia de la ausencia de firmeza, sino de la pérdida, por razones cautelares, de su condición de exigible» (STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 19 de junio de 2020, Recurso 3412/2017, Fundamento de Derecho tercero).

de decisión. De tal regla especial deduce que «no resultaría lógico ni defendible que las partidas negativas o deudas puedan generar recargos o intereses para un obligado, cuando dentro de un mismo procedimiento de comprobación se producen partidas positivas o créditos tributarios a su favor. La deuda o crédito final para el interesado ha de ser el saldo de todas las partidas parciales, y antes de que hayan devengado recargo o interés alguno, ni a favor ni en contra de ninguna de las partes»⁵⁰.

Pero, en su opinión, y en referencia a la Resolución del TEAR de Galicia, manifiesta que «El error de ese TEAR está en considerar que este supuesto de compensación en plazo voluntario es el único que puede hacerse, y en entender que la deuda y el crédito tributario se han devengado en el mismo procedimiento de comprobación limitada o inspección, o en la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada la anterior. Pero la deuda y el crédito no se han producido en un mismo procedimiento de los descritos; la deuda se liquidó en un procedimiento de gestión tributaria, en tanto que la compensación se originó en un procedimiento de recaudación ejecutiva. Precisamente por no tratarse del mismo procedimiento de los establecidos en las normas citadas, la compensación de oficio no puede hacerse nunca en periodo voluntario, sino ejecutivo, y como ya ha quedado expuesto, responde a la regla general de la compensación de oficio»⁵¹. Es decir, a su entender, la deuda y el derecho de crédito compensables entre sí hasta la cantidad concurrente surgen de procedimientos distintos, por lo que lo fundamental es determinar si la deuda se encontraba en periodo ejecutivo de pago. Si la respuesta es afirmativa debe aplicarse la compensación de oficio que determina como regla general.

Considera fundamental el argumento del TEAR de Navarra que proclama que tal posibilidad de compensación de oficio responde al cumplimiento de los principios de eficacia, de eficiencia, de celeridad y racionalización y agilidad de los procedimientos administrativos, de tal manera que la compensación de oficio en estos supuestos es la forma de actuar más beneficiosa para el deudor, porque como explica el TEAR de Navarra, la compensación de oficio realizada desde el momento en que confluyen crédito y débito evita o puede evitar el devengo de recargos, intereses de demora y costas del procedimiento de apremio.

Finalmente, manifiesta que debe el TEAC confirmar el criterio adoptado por el TEAR de Navarra en su Resolución, decretando que es adecuado a derecho el Acuerdo de compensación de oficio de una deuda con el crédito reconocido en

50 Resolución del TEAC de fecha 19 de enero de 2023 (RG 7892/2022), Antecedente de hecho quinto. Este argumento trae a nuestra memoria la siguiente reflexión en torno a la justa recaudación: «En primer lugar, como ya he adelantado, en la tarea de delimitación de los derechos y garantías reconocidos en la Norma Suprema únicamente pueden tenerse en cuenta bienes o valores contemplados *expresamente* en la Constitución. Ninguna duda puede existir de que entre tales bienes jurídicos se encuentra el interés a la «justa recaudación» o –como se suele decir– el «interés fiscal». No solamente porque el artículo 31.1 CE ha previsto clara e inequívocamente la obligada contribución de todos al sostenimiento de los gastos públicos –insisto, conforme a unos principios de justicia– sino, también porque los tributos son el instrumento privilegiado para conseguir los objetivos propios de un Estado social (art. 1.1 CE) que la propia Norma Suprema explicita: la redistribución de la renta y la igualdad material a través de la garantía de derechos como la educación, cultura, protección social, etc.» (Aguallo Avilés, A. (2001), «La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero. Hacia un Derecho Financiero Constitucional», *Civitas REDF*, n° 109-110, p. 97).

51 Resolución del TEAC de fecha 19 de enero de 2023 (RG 7892/2022), Antecedente de hecho quinto.

favor del deudor en ejecución de la resolución económico- administrativa que anuló la diligencia de embargo dirigida al cobro de esa misma deuda.

5. Las alegaciones efectuadas en el procedimiento por parte de la Directora General de Tributos del Ministerio de Hacienda

De conformidad con la previsión del artículo 229, 1, d), *in fine*, el TEAC, antes de proceder a adoptar su decisión, también concedió plazo de alegaciones a los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. En concreto, es la Directora General de Tributos la encargada de la atención de este trámite, la cual comparte los razonamientos adoptados por el TEAR de Navarra en su Resolución.

Por otra parte, entiende que el TEAR de Galicia equivoca la consideración de la deuda compensada como deuda en periodo voluntario de pago, afirmando que tal deuda se encontraba en periodo ejecutivo, periodo que se inició al día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en periodo voluntario. Plazo que, tratándose de una liquidación administrativa por IVA, es el establecido en el artículo 62.2 de la LGT.

El argumento novedoso utilizado en estas alegaciones es la consideración de que la obligación de la Administración tributaria estatal de devolución al contribuyente del ingreso indebido realizado se extingue «por las causas contempladas en el Código Civil y en el resto del ordenamiento jurídico, de conformidad con el artículo 22.1 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, (BOE de 27 de noviembre). Y el artículo 1156 del Código Civil dispone: «Las obligaciones se extinguen: Por el pago o cumplimiento. Por la pérdida de la cosa debida. Por la condonación de la deuda. Por la confusión de los derechos de acreedor y deudor. Por la compensación. Por la novación. Por consiguiente, tanto se ejecuta la devolución por su pago como por su compensación. Por lo que, si la resolución del órgano revisor no expresa en sus términos que la devolución se ejecute mediante su pago, entra en juego la compensación de oficio del artículo 73 de la LGT, que extingue inmediatamente la obligación de la Administración tributaria estatal»⁵².

Despierta nuestro interés el hecho de que no cite en su argumentación el artículo 59 de la LGT, que determina que la deuda tributaria se extingue por compensación. La razón de ello es, quizá, el hecho de que las deudas a que se refiere la resolución del TEAR de Navarra no son tributarias (recuérdese que se trata de sanciones de tráfico).

Esta circunstancia nos lleva a reflexionar sobre la relación entre la LGP y la LGT en materia de compensación de deudas.

El artículo 10, 1 de la LGP explicita que «Sin perjuicio de las prerrogativas establecidas para cada derecho de naturaleza pública por su normativa reguladora, la cobranza de tales derechos se efectuará, en su caso, conforme a los

52 Resolución del TEAC de fecha 19 de enero de 2023 (RG 7892/2022), Antecedente de hecho sexto.

procedimientos administrativos correspondientes y gozará de las prerrogativas establecidas para los tributos en la Ley General Tributaria, y de las previstas en el Reglamento General de Recaudación» .

Por su parte, el artículo 11, 2 de la LGP establece que «Los derechos de naturaleza pública de la Hacienda Pública estatal se extinguen por las causas previstas en la Ley General Tributaria y las demás previstas en las leyes. Sin perjuicio de lo establecido en esta ley y en la normativa reguladora de cada derecho, el procedimiento, efectos y requisitos de las formas de extinción de los derechos de naturaleza pública de la Hacienda Pública estatal se someterán a lo establecido en la Ley General Tributaria y el Reglamento General de Recaudación» .

En la materia que nos interesa, es de recalcar que el artículo 14 de la LGP determina que «En los casos y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente podrán extinguirse total o parcialmente por compensación las deudas de naturaleza pública a favor de la Hacienda Pública estatal que se encuentren en fase de gestión recaudatoria, tanto voluntaria como ejecutiva, con los créditos reconocidos por la misma a favor del deudor» . En nuestra opinión se trata de una norma especial que remite, únicamente, a su desarrollo reglamentario, desarrollo que se contiene en el RGR, por lo que no necesita ser complementada por la LGT.

Entendemos que la prueba de que la LGP y la LGT no son equivalentes en materia de compensación de deudas es el hecho de que la primera, para la existencia del derecho de crédito compensable, solamente exige su reconocimiento, mientras que la segunda en el artículo 71, 1 determina que tal reconocimiento debe producirse por acto administrativo⁵³.

Por ello consideramos motivada la referencia a la normativa que lleva a cabo la Directora General de Tributos y entendemos que el TEAR de Navarra acierta al remitirse a las normas del RGR pero no a las de la LGT, por tratarse de la compensación de deudas no tributarias acordada de oficio.

6. Los argumentos jurídicos empleados por el TEAC al adoptar su resolución

Comienza el TEAC centrando el objeto de debate de la siguiente forma: «La cuestión controvertida en las resoluciones de los TEAR consistía en determinar la procedencia de la compensación de oficio de una deuda de naturaleza pública (liquidación por IVA en el caso del TEAR de Galicia; sanciones de tráfico en el caso de Navarra) con el crédito reconocido en ejecución de la resolución de la

53 La LGT exige el reconocimiento del crédito por acto administrativo, pero, no en todo caso será necesaria la existencia de este para entender reconocido el crédito compensable. No lo será, *verbi gratia*, en el supuesto de las autoliquidaciones a devolver, ya que la exigencia de un acto administrativo de reconocimiento del crédito no resultará necesaria al producirse su reconocimiento *ex lege*, por el mero transcurso del plazo de seis meses previsto en la normativa del tributo para la emisión de liquidación provisional. En consecuencia, transcurrido el citado plazo sin que esta se produzca, podrá instar el contribuyente la extinción por compensación del crédito por devolución. Así ha sido reconocido jurisprudencialmente. Valga por todas STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 30 de septiembre de 2005, Recurso 6241/2000, Fundamento de Derecho cuarto.

reclamación económico-administrativa que anulaba una diligencia de embargo dirigida al cobro de esa misma deuda, por no resultar válida la notificación de las providencias de apremio. La controversia se resolvió por ambos TEAR con arreglo a la normativa tributaria general porque, aunque las sanciones de tráfico no son deudas tributarias, el TEAR de Navarra aplicó dicha normativa en virtud de la remisión resultante de lo dispuesto en los artículos 10 y 14 de la Ley 47/2003, General Presupuestaria»⁵⁴.

Ninguna crítica merece por parte del TEAC esta remisión *ad pedem litterae* a las previsiones de la LGT que lleva a cabo el TEAR de Navarra. Ya hemos expresado en páginas anteriores nuestra opinión al respecto. Solamente reafirmarnos en que las previsiones del RGR en materia de compensación de deudas de oficio son suficientes para dirimir la controversia suscitada.

Pero, con base en esta consideración del TEAC sobre la normativa aplicable, y tras repasar las normas que la LGT y el RGR dedican a la compensación de deudas de oficio⁵⁵, coincide con las argumentaciones vertidas por la Directora del Departamento de Gestión de la AEAT en el sentido de constatar la existencia de una regla general en materia de compensación de deudas de oficio: para proceder a esta, la deuda debe estar ya en periodo ejecutivo de cobro, sin perjuicio de que, como excepción a la regla general, pueda acordarse la compensación de deudas de oficio en periodo voluntario de cobro, en los casos determinados expresamente en la LGT.

Al hilo de esta reflexión, anota el TEAC que la postura del TEAR de Galicia resultó errónea porque la deuda compensada se encontraba en periodo ejecutivo cuando fue reconocido el crédito. En consecuencia, el razonamiento del TEAR de Galicia para anular el Acuerdo de compensación no se ajustó a derecho.

Coincidimos plenamente en este punto con la Resolución del TEAC. El hecho de la anulación de la diligencia de embargo, en ningún caso, devuelve a la deuda principal su naturaleza de deuda en periodo voluntario de pago. Se trata de una deuda líquida, exigible y vencida, puesto que no fue abonada en aquel plazo. El vencimiento de la deuda no coincide con el momento de inicio del procedimiento de apremio sino con el fin del plazo de pago voluntario de esta.

Por lo tanto, con carácter general, nos encontraríamos en un supuesto típico de compensación de deudas de oficio: deuda vencida que confluye con un crédito reconocido en favor del deudor, produciéndose tal compensación de manera automática en ese momento, limitándose la Administración a su declaración; recordemos que esta postura es la defendida por el TEAR de Navarra, la Directora del Departamento de Gestión de la AEAT y la Directora General de Tributos.

No obstante, y esta es la argumentación principal del TEAC que entendemos es de una enorme importancia, «permitir la compensación de oficio de la deuda

⁵⁴ Resolución del TEAC de fecha 19 de enero de 2023 (RG 7892/2022), Fundamento de Derecho segundo.

⁵⁵ Advierte el TEAC que las redacciones aplicables del artículo 73 de la LGT y del artículo 58 del RGR no son coincidentes en los dos casos enjuiciados *ratione temporis*. No obstante la diferencia en las redacciones no es relevante a efectos de resolver la cuestión controvertida.

con un crédito que se reconoce como consecuencia del incumplimiento formal de la Administración del procedimiento de recaudación ejecutiva de aquella, es decir, que tiene su origen, que ha surgido únicamente como consecuencia de una actuación de embargo de la Administración declarada contraria al ordenamiento jurídico, implicaría ignorar la regla, invocada con frecuencia por la jurisprudencia contencioso-administrativa, de que nadie puede obtener ventaja de sus propios errores como manifestación del principio general del derecho *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*»⁵⁶.

No es la primera vez que el TEAC adopta una decisión con fundamento en el citado principio general del derecho. Ya lo hizo en su Resolución de 4 de diciembre de 2018, en la que invoca tal principio en un supuesto de silencio administrativo, con cita de la doctrina del Tribunal Constitucional, fijada en sentencia de 15 de diciembre de 2003: «la Administración no puede verse beneficiada por el incumplimiento de su obligación de resolver expresamente en plazo solicitudes de los ciudadanos, pues este deber entronca con la cláusula del Estado de Derecho (art. 1.1 CE), así como con los valores que proclaman los arts. 24.1, 103.1 y 106.1 CE (por todas, SSTC 6/1986, de 21 de enero, FJ 3; 204/1987, de 21 de diciembre, FJ 4; 180/1991, de 23 de septiembre, FJ 1; 86/1998, de 21 de abril, FFJJ 5 y 6; 71/2001, de 26 de marzo, FJ 4; y 188/2003, de 27 de octubre, FJ 6). Por este motivo, hemos dicho también que el silencio administrativo de carácter negativo se configura como «una ficción legal que responde a la finalidad de que el administrado pueda, previos los recursos pertinentes, llegar a la vía judicial superando los efectos de inactividad de la Administración», de manera que, en estos casos, no puede calificarse de razonable aquella interpretación de los preceptos legales «que prima la inactividad de la Administración, colocándola en mejor situación que si hubiera cumplido su deber de resolver» [SSTC 6/1986, de 21 de enero, FJ 3 c); 204/1987, de 21 de diciembre, FJ 4; 180/1991, de 23 de septiembre, FJ 1; 294/1994, de 7 de noviembre, FJ 4; 3/2001, de 15 de enero, FJ 7; y 179/2003, de 13 de octubre, FJ 4]»⁵⁷. Por ello, consideró en aquel entonces el TEAC, que la inactividad por parte de la Administración ante una solicitud de devolución de ingresos indebidos no puede perjudicar al obligado tributario en sus legítimos derechos, sin que sea una posibilidad desestimarla por el transcurso del período de prescripción en su único provecho, y ello por el necesario despliegue de la máxima *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*, «que preceptúa que no se puede invocar el dolo propio para obtener una ventaja»⁵⁸.

En el supuesto que analizamos, cita el TEAC, en apoyo de su argumentación, la Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 2017⁵⁹. Añadimos nosotros, y valga por todas, la Sentencia del mismo Tribunal de 20 de julio de 2021, en la que se traduce este principio general del derecho con las siguientes palabras: «nadie puede ser escuchado, invocando su propia torpeza»⁶⁰. Expresión,

56 Resolución del TEAC de fecha 19 de enero de 2023 (RG 7892/2022), Fundamento de Derecho tercero.

57 STC 220/2003, de fecha 15 de diciembre, Fundamento jurídico 5.

58 Resolución del TEAC de fecha 4 de diciembre de 2018 (RG 5611/2018). Criterio y argumentación reiterada en la Resolución del TEAC de fecha 20 de febrero de 2019 (R.G. 2226/2016).

59 STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 31 de octubre de 2017, Recurso 572/2017.

60 STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 20 de julio de 2021, Recurso 1182/2020, Fundamento de Derecho tercero.

a nuestro parecer, mucho más clarificadora que la utilizada por el TEAC («nadie puede obtener ventaja de sus propios errores»).

Afirma el TEAC que la AEAT, con su proceder al compensar de oficio deuda y derecho de crédito, ha permitido que un embargo contrario al ordenamiento jurídico haya producido el mismo efecto que un embargo ajustado a derecho, lo cual no es admisible.

Es más, añade que los principios de eficacia, eficiencia, celeridad y agilidad de la actividad administrativa no pueden defenderse a cualquier precio.

Esta reflexión tampoco es la primera vez que la lleva a cabo el TEAC. Recuérdese la Resolución de este Tribunal de 8 de junio de 2020, en la que, con cita de la doctrina establecida a este respecto por el Tribunal Constitucional, se afirma que «Los artículos 31.1 y 103 de la Constitución Española fundamentan el privilegio de autotutela y de atribución de potestades a la Administración tributaria al servicio del interés general en una justa recaudación de las deudas tributarias (SSTC 85/1983 y 76/1190). Este interés general en el ámbito tributario, interés en la justa recaudación, determina que «la Administración, en su labor de aplicar el sistema tributario, no actúa en defensa de un interés propio, sino del general»⁶¹.

En palabras del Tribunal Supremo, «A tal respecto, es menester recordar, una vez más, que no hay un interés general superior, en el orden constitucional, al de que la ley se cumpla (arts. 9.1; 9.3 y 103.1 de la CE); del mismo modo que el interés general o público pertenece y beneficia a los ciudadanos, no a la Administración como organización servicial que lo gestiona –lo debe gestionar–»⁶².

Una última reflexión manifiesta el TEAC, de no poco calado. «No puede aceptarse tampoco el argumento del TEAR de Navarra (apoyado también por la Directora del Departamento de Recaudación (sic) de la AEAT) de que el proceder administrativo acordando la compensación de oficio sea la opción más beneficiosa para el deudor porque, si bien es cierto que la compensación de oficio comporta la exigencia del recargo del periodo ejecutivo (5%) por extinguirse la deuda con anterioridad a la notificación de la providencia de apremio, no cabe presuponer, sin embargo, que el comportamiento del deudor, no mediando compensación, tuviera que ser necesariamente el mismo que el que adoptó en el procedimiento de recaudación ejecutiva que terminó con la diligencia de embargo anulada. Es decir, no cabe excluir *ab initio* la posibilidad de que el deudor, de no haber mediado la compensación de oficio, hubiera satisfecho la deuda con anterioridad a la nueva notificación de la providencia de apremio»⁶³.

Dos consideraciones finales queremos destacar a la vista de esta reflexión del TEAC: en primer lugar, la importancia de la exclusión por parte del Tribunal de la viabilidad del argumento de que el deudor no habría abonado la deuda de

61 Resolución del TEAC de 8 de junio de 2020 (RG 4219/2017), Fundamento de Derecho sexto.

62 STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 23 de marzo de 2021, Recurso 3688/2019, Fundamento de Derecho Tercero.

63 Resolución del TEAC de fecha 19 de enero de 2023 (RG 7892/2022), Fundamento de Derecho tercero.

no mediar compensación; en segundo lugar, la determinación de que la falta de notificación adecuada de la providencia de apremio, que es el origen de la diligencia de embargo anulada, supone la necesaria notificación de una nueva providencia para el inicio del procedimiento de apremio y, consecuentemente, del devengo de los recargos de apremio reducido u ordinario.

Refuerza su argumentación el TEAC, aunque reconoce que no es el supuesto al que concierne su Resolución, con el criterio establecido por el TEAR de Madrid en su Resolución de fecha 17 de septiembre de 2020 (RG 28/11362/2018). El Tribunal estimó una reclamación en la que se revisaba el acuerdo de compensación de oficio de una deuda con el crédito reconocido tras la anulación del embargo efectuado para el cobro de aquella de una cuenta bancaria del deudor en la que se ingresaba la pensión, inferior al salario mínimo interprofesional. Consideró que constituiría realmente un sinsentido que, por el mecanismo de la compensación de oficio, el embargo de una cantidad inembargable por ley para el cobro de una deuda produzca la extinción de dicha deuda.

Trae el TEAC a debate un asunto, si bien colateral, de gran importancia: la viabilidad, a efectos de la compensación de deudas de oficio, de aquellos créditos correspondientes a rentas que por ley se consideran inembargables.

La doctrina española defiende la embargabilidad del salario, puesto que es un derecho económico y, en palabras de Del Valle Villar «es perfectamente alienable y susceptible de transmisión a terceros, como son los herederos del trabajador y desde luego, sus acreedores»⁶⁴.

No obstante, a nivel legislativo se ha regulado la inembargabilidad del salario y de las pensiones en su importe total, estableciendo los límites dentro de los cuales pueden los acreedores hacer efectivo su crédito.

Así el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre⁶⁵, en su artículo 27, 2 declara que «El salario mínimo interprofesional, en su cuantía, tanto anual como mensual, es inembargable. A efectos de determinar lo anterior se tendrán en cuenta tanto el periodo de devengo como la forma de cómputo, se incluya o no el prorrateo de las pagas extraordinarias, garantizándose la inembargabilidad de la cuantía que resulte en cada caso. En particular, si junto con el salario mensual se percibiese una gratificación o paga extraordinaria, el límite de inembargabilidad estará constituido por el doble del importe del salario mínimo interprofesional mensual y en el caso de que en el salario mensual percibido estuviera incluida la parte proporcional de las pagas o gratificaciones extraordinarias, el límite de inembargabilidad estará constituido por el importe del salario mínimo interprofesional en cómputo anual prorrateado entre doce meses»⁶⁶. La LEC dispone en su artículo 607, 1 y 2 que «1. Es inembargable el

64 Del Valle Villar. J.M. (2002), *La protección legal de la suficiencia del salario*, Ed. Dykinson, p. 23.

65 En adelante ET.

66 Nueva redacción del artículo 27, 2 del ET, introducida por la disposición final 8.1 de la Ley 3/2023, de 28 de febrero, de Empleo, en vigor desde el 2 de marzo de 2023.

salario, sueldo, pensión, retribución o su equivalente, que no exceda de la cuantía señalada para el salario mínimo interprofesional. 2. Los salarios, sueldos, jornales, retribuciones o pensiones que sean superiores al salario mínimo interprofesional se embargarán conforme a esta escala: 1.º Para la primera cuantía adicional hasta la que suponga el importe del doble del salario mínimo interprofesional, el 30 por 100. 2.º Para la cuantía adicional hasta el importe equivalente a un tercer salario mínimo interprofesional, el 50 por 100. 3.º Para la cuantía adicional hasta el importe equivalente a un cuarto salario mínimo interprofesional, el 60 por 100. 4.º Para la cuantía adicional hasta el importe equivalente a un quinto salario mínimo interprofesional, el 75 por 100. 5.º Para cualquier cantidad que exceda de la anterior cuantía, el 90 por 100»⁶⁷.

No obstante, tales normas no existen en materia de compensación de deudas.

Sin embargo, como defiende Del Valle Villar «existen normas internacionales e internas que podrían interpretarse como invitación al legislador para que regule la compensación limitada de salarios, tanto la que efectúe cualquier acreedor como la que se intente llevar a cabo por el empresario»⁶⁸.

En este mismo sentido se ha manifestado Solé Feliú: «Por otra parte, la exclusión de la compensación en el caso de créditos inembargables tiene su razón de ser en la voluntad de impedir que la compensación pueda privar a una persona de los créditos dirigidos a asegurarle una subsistencia mínima, como es el caso de los alimentos o salarios, sueldos, pensiones o retribuciones hasta el importe del salario mínimo interprofesional (Art. 607 LEC). De ahí que los Arts. 1187.I.2o PMCC y 516-10.2. b) PCC mantengan la inoponibilidad de la compensación de cualquier crédito en la medida en que resulte inembargable, alineándose en este punto con los textos y principios de referencia»⁶⁹.

67 El Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 17 de mayo de 2022 (RG 01975-2022) en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio especificó la forma de calcular el importe inembargable en los meses en que se percibe por parte del sujeto embargado, junto a la mensualidad ordinaria de sueldo, salario o pensión, una gratificación o paga extraordinaria ya sea íntegra o prorrateada, en los siguientes términos: «El límite de inembargabilidad de sueldos, salarios o pensiones a que se refiere el artículo 607.1 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil en el mes en que se percibe junto a la mensualidad ordinaria una gratificación o paga extraordinaria está constituido por el doble del importe del SMI mensual. Al exceso percibido sobre tal cantidad se le aplicará la escala recogida en el artículo 607.2 de dicha norma. En el caso de que en el sueldo mensual percibido estuviera incluida la parte proporcional de las pagas o gratificaciones extraordinarias, el límite de inembargabilidad estará constituido por el importe del SMI en cómputo anual (SMI mensual x 14) prorrateado entre 12 meses. Al exceso percibido sobre tal cantidad se le aplicará la escala recogida en el artículo 607.2 de la LEC». Criterio coincidente con la posterior STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 20 de octubre de 2022, Recurso 585/2021. Puede consultarse la herramienta que la AEAT pone a disposición en su página web para el cálculo del importe embargable de sueldos y salarios. <https://www2.agenciatributaria.gob.es>

68 Del Valle Villar. J.M. (2002), *La protección legal ...*, ob. cit., p. 24.

69 Solé Feliú, J. (2017), «La compensación de deudas. Propuestas de reforma de Derecho español a la luz de los textos de soft law europeos», *InDret revista para el análisis del Derecho*, nº 3, p. 33-34. Las siglas PMCC se corresponden con la Propuesta de Modernización del Código Civil en materia de Obligaciones y Contratos, elaborada en el marco de la Sección de Derecho Civil de la Comisión General de Codificación, (este organismo, según el artículo 1 de sus actuales Estatutos, aprobados por el

No desconocemos la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, de fecha 21 de septiembre de 2013, que declaró, una vez alegada por la parte la aplicación de las limitaciones al embargo de sueldos a la compensación de oficio, que, por no encontrarnos ante un procedimiento de recaudación de deudas tributarias, tales normas no son aplicables. «Muy al contrario, la mecánica de la compensación a la que ha acudido la Administración Tributaria no persigue la traba de bienes y consiguiente indisponibilidad de los mismos por el deudor, tal y como acaece en el embargo, sino que se trata de un procedimiento de muy diversa naturaleza y finalidad, al que no resultan aplicables las normas de la LEC sobre la inembargabilidad de sueldos y salarios, constituyendo pura y simplemente, una forma de extinción de las deudas tributarias que puede acordarse de oficio, siempre y cuando se cumplan los requisitos del art. 66.1 del Reglamento General de Recaudación, que no contiene ningún tipo de limitación sobre el origen de las sumas a compensar por la Administración. Dicho procedimiento permite al actor extinguir, en este caso, parcialmente, la deuda tributaria, de modo que sus alegaciones sólo serían de recibo en el caso de que se hubiera instado contra el mismo un procedimiento de apremio en orden al pago de su deuda tributaria que hubiera llevado aparejado el embargo de los bienes inembargables anteriormente referenciados»⁷⁰.

No podemos compartir este argumento que, de manera simplista, hace depender del procedimiento utilizado la aplicación de una limitación que afecta al derecho a la suficiencia del salario. Téngase en cuenta que de admitir este criterio se dejaría en manos de la Administración la aplicación o no de una limitación legal, según eligiera uno u otro procedimiento, entre el procedimiento de apremio y el de compensación de deudas. Y en esta línea se manifiesta el TEAC en su Resolución.

En otro orden de cosas, las conclusiones anteriores no las entendemos aplicables a las devoluciones por el IRPF como consecuencia del exceso de retenciones soportadas sobre los rendimientos del trabajo, ya que tales cantidades no son salarios a los efectos de la limitación en el embargo y compensación de deudas. Así lo ha manifestado la Dirección General de Tributos en contestación a consulta de fecha 18 de noviembre de 2019 (V3198-19). El consultante afirma que, al llevarse a cabo la compensación de sus deudas tributarias con la devolución del IRPF, correspondiente al exceso de retenciones practicadas sobre sus

Real Decreto 845/2015, de 28 de septiembre, es «es el órgano superior colegiado de asesoramiento al Ministro de Justicia al que corresponde, en el ámbito de las competencias propias del departamento ministerial al que está adscrito, la preparación de los textos prelegislativos y de carácter reglamentario y cuantas otras tareas se le encomienden para la mejor orientación, preservación y tutela del ordenamiento jurídico. 2. La Comisión también podrá asumir dichas funciones en materias que sean competencia de otros Ministerios, previa solicitud expresa de estos al Ministro de Justicia»); las siglas PCC se corresponden con la Propuesta de Código Civil (Libros Quinto y Sexto), elaborada en el seno de la Asociación de Profesores de Derecho Civil, entidad de ámbito nacional creada en 1988, cuyos fines son fomentar en España el estudio, la enseñanza y la investigación del derecho civil, así como la cooperación internacional en estas mismas actividades.

⁷⁰ STSJ de Cantabria, Sala de lo Contencioso, de fecha 21 de septiembre de 2007, Recurso 334/2006, Fundamento de Derecho sexto.

rendimientos del trabajo, no se están respetando los importes considerados inembargables por la legislación vigente. La Dirección General de Tributos concluye que «las cantidades a percibir por el consultante, en concepto de devoluciones derivadas de la normativa del IRPF como consecuencia del exceso de retenciones soportadas a las que se alude en la solicitud de consulta no pueden considerarse como salarios a los efectos anteriores». En efecto, se trata en este caso de un crédito que nace como consecuencia de las obligaciones económicas que la LGT impone a la Administración tributaria.

Esta misma opinión, la negación de la naturaleza de salario de la devolución por el IRPF correspondiente a las retenciones sobre los rendimientos del trabajo, ya la defendió la Audiencia Nacional en sentencia de fecha 26 de julio de 2011, en cuyo texto puede leerse que «opone el actor, como antes se dijo, que el importe de la devolución por retenciones del IRPF proviene de renta de trabajo personal, la cual ya ha sido embargada hasta su límite máximo por la Administración Pública, por lo que se excede ahora en el embargo los límites establecidos en el art. 607 LEC y, por tanto, es nulo de pleno derecho. Pero tal alegación no puede acogerse en forma alguna favorable, pues en el presente caso no existe embargo alguno de sueldo o pensión, ciertamente, que es el supuesto al que se refiere el art. 607 que se invoca, sino un acuerdo de la Administración declarando parcialmente extinguida la deuda en el importe que proviene de unas retenciones por IRPF que se practicaron en cuantía superior a la que correspondía, como consecuencia de una cuota diferencial negativa del IRPF del ejercicio 2.007, según lo dispuesto en el art. 79 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, por lo que es evidente que no se trata de un supuesto de embargo de sueldos y salarios»⁷¹.

Finalmente, a la vista de todos estos argumentos en derecho, acuerda el TEAC unificar criterio en el sentido siguiente: no procede la compensación de oficio de una deuda de naturaleza pública con el crédito reconocido a favor del deudor en ejecución de la resolución de la reclamación económico-administrativa que anuló una diligencia de embargo dirigida al cobro de esa misma deuda por no resultar válida la notificación de la providencia de apremio.

7. Reflexiones finales

Valoramos muy positivamente la incoación, por iniciativa propia de la Vocal Coordinadora del TEAC, del procedimiento previsto en el artículo 229, 1, d), segundo párrafo de la LGT, para establecer un criterio administrativo unívoco que afecta a los límites de la compensación de deudas acordada de oficio, necesidad de unificación de criterio que surge por la dispar solución que el TEAR de Navarra y el TEAR de Galicia ofrecieron ante la misma cuestión controvertida.

⁷¹ SAN, Sala de lo Contencioso, de fecha 26 de julio de 2011, Recurso 712/2009, Fundamento de Derecho tercero.

Este procedimiento, de novedosa introducción por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, amplía el sistema de unificación de doctrina con el objetivo último de potenciar la seguridad jurídica en materia tributaria.

La compensación de deudas, regulada en los artículos 71 a 73 de la LGT y en el artículo 14 de la LGP, es el modo de extinguir las deudas de aquellos obligados al pago que, por derecho propio, son acreedores de la Hacienda pública, con los derechos de crédito de los que son titulares frente a esta.

La norma de desarrollo de la LGT y la LGP en materia de compensación de deudas es el RGR, en el que se prevé el inicio del procedimiento de compensación de deudas tanto de oficio, como a instancia de parte.

Como regla general, la compensación de oficio solamente procede cuando la deuda no se ha satisfecho en periodo voluntario, con las excepciones previstas legalmente que se refieren en el artículo 73, 1 de la LGT, el artículo 14 de la LGP, y que tienen su desarrollo reglamentario en el artículo 58 del RGR.

En el supuesto analizado por el TEAC, *prima facie*, podríamos concluir que concurren todos los requisitos exigibles para proceder a la compensación de oficio de las concretas deudas analizadas, al tratarse de deudas líquidas, vencidas y exigibles que concurren con un derecho de crédito compensable.

No obstante, el criterio que el TEAC asienta en su Resolución, considerando que no procede la compensación de oficio de una deuda de naturaleza pública con el crédito reconocido a favor del deudor en ejecución de la resolución de la reclamación económico-administrativa que anuló una diligencia de embargo dirigida al cobro de esa misma deuda por no resultar válida la notificación de la providencia de apremio, está basado en la aplicación al caso del principio general del derecho *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*.

A juicio del TEAC no cabe defender a cualquier precio los principios de eficacia, eficiencia, celeridad y agilidad de la actividad administrativa, a los que responde la compensación de deudas de oficio, ignorando la regla comentada de que nadie puede obtener ventaja de sus propios errores.

Frente a aquellas posturas poco dadas a la aceptación de la aplicación de los principios generales del derecho en materia tributaria⁷², o que incluso rehúyen de ella, es encomiable la labor llevada a cabo por el TEAC en esta Resolución.

Coincidimos con Cordero González en que la jurisprudencia tributaria de los últimos años «ha dotado de plena efectividad a principios generales —buena administración, prohibición del enriquecimiento injusto, proporcionalidad, buena fe y confianza legítima, entre otros—, para corregir prácticas administrativas inadecuadas, limitativas de los derechos y garantías de los obligados. La aplicación de estos principios, (...), ha permitido aplicar soluciones de justicia

72 En palabras de Alarcón García esta postura denota un amor por un legalismo ordinario exacerbado, que «oculta en el fondo una negación de las fuentes exegéticas del derecho, una voluntad de aplicación automática, literalista de la ley, que coarte la función nomofiláctica de los llamados a interpretar la ley, esto es, de los jueces y tribunales» (Alarcón García, E. (20 enero 2023), Principios generales del derecho tributario. *Fiscal Blog*. <https://fiscalblog.es/?p=8221>).

en los casos concretos sometidos al conocimiento del órgano judicial, limitando la discrecionalidad administrativa en el desarrollo de los procedimientos tributarios y favoreciendo que esta se ejerza para una mejor consecución de los principios del artículo 31.1 de la CE»⁷³. El principio *nemo auditur propriam turpitudinem allegans* debe desplegar sus efectos para el alcance de tal objetivo. En este sentido se pronuncia el TEAC en su Resolución.

Nos ha faltado, quizá, una argumentación más extensa del órgano administrativo sobre las razones por las que considera que en materia de compensación de deudas existe una remisión, *ad pedem litterae*, de la LGP a la LGT, postura que no compartimos, aunque ello no sea determinante a la hora de considerar acertado el criterio establecido.

A pesar de la claridad de la doctrina establecida por el TEAC, no podemos afirmar que se haya puesto punto final a la controversia. Con posterioridad a la Resolución objeto de análisis en este trabajo, el Tribunal Supremo ha admitido dos recursos de casación interpuestos por la Comunidad de Madrid en los que se requiere del Tribunal un pronunciamiento sobre esta misma cuestión.

El primero de ellos fue admitido mediante Auto de 20 de julio de 2023. En él se determina que «La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en: Determinar si es conforme a Derecho acordar la compensación de oficio de un crédito reconocido y una deuda en periodo ejecutivo, antes de notificar correctamente la providencia de apremio, en aquellos casos en los que el crédito a favor del deudor deriva de la anulación de una diligencia de embargo dirigida al cobro de la misma deuda que se pretende compensar, por no resultar válida la notificación de la providencia de apremio al amparo de la que se dictó la citada diligencia de embargo»⁷⁴.

El segundo de ellos se admitió mediante Auto de 5 de octubre de 2023. Dos son las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia: «1.1. Determinar si la compensación acordada, como modo de extinguir la deuda tributaria, está condicionada a que la deuda del contribuyente que se trata de compensar sea exigible, así como dirimir si la anulación judicial del procedimiento de apremio seguido frente a tal deuda le priva de tal carácter. 1.2. En relación con el punto anterior, precisar si es conforme a Derecho acordar la compensación de oficio de un crédito reconocido en favor del contribuyente –que no se controvierte– y una deuda debida por este, que ha seguido la vía ejecutiva, siendo así que se ha anulado una diligencia de embargo dirigida al cobro de la propia deuda que se pretende compensar, por no resultar válida la notificación de la providencia de apremio al amparo de la que se dictó la citada diligencia de embargo; de suerte que tal deuda no sería susceptible de compensación, por no ser exigible en tales términos»⁷⁵.

Manifiesta el Tribunal Supremo en ambos autos que la cuestión suscitada trasciende del caso concreto planteado y puede afectar a otros casos presentes y futuros. Y destaca que «No en vano, es constatable la existencia de múltiples

73 Cordero González, E. M^a (2023), «La expansión del principio de regularización íntegra en materia tributaria», *Revista Técnica Tributaria*, n^o 143, p. 29.

74 ATS, Sala de lo Contencioso, de fecha 20 de julio de 2023, Recurso 378/2023.

75 ATS, Sala de lo Contencioso, de fecha 5 de octubre de 2023, Recurso 724/2023.

resoluciones de Tribunales Económico-Administrativos Regionales que analizan cuestiones análogas con criterios dispares y que han motivado la tramitación, por parte del Tribunal Económico-Administrativo Central, de un procedimiento para la unificación de criterio, finalizado este mediante resolución de 19 de enero de 2023 (rec. 00-07892-2022) y en la que se ha sentado el siguiente criterio, lógicamente no vinculante para este Tribunal, pero que es procedente mencionar al objeto de proporcionar un contexto jurídico lo más completo posible: «[n]o procede la compensación de oficio de una deuda de naturaleza pública con el crédito reconocido a favor del deudor en ejecución de la resolución de la reclamación económico-administrativa que anuló una diligencia de embargo dirigida al cobro de esa misma deuda por no resultar válida la notificación de la providencia de apremio»⁷⁶.

Las manifestaciones vertidas en los citados Autos del Tribunal Supremo ponen en evidencia la importancia y trascendencia de la Resolución del TEAC que nos ha servido para reflexionar sobre determinados aspectos de la figura de la compensación de oficio de deudas públicas, cuyo criterio, si bien no vincula al Tribunal, será, sin ninguna duda, objeto de análisis por éste.

Debemos hacer una advertencia final, que es consecuencia de la doctrina fijada por el TEAC: en casos como el resuelto, nace la necesidad de que el deudor, una vez obtenida resolución favorable sobre la anulación de la diligencia de embargo por falta de la adecuada notificación de la providencia de apremio emitida, o bien proceda al pago de la deuda, o bien solicite, antes de la notificación de la nueva providencia de apremio, la compensación de la deuda principal con el derecho de crédito reconocido, consistente en la devolución de ingresos indebidos, a fin de evitar el devengo de los recargos de apremio (reducido u ordinario), ya que no se va a acordar tal compensación de oficio⁷⁷. Téngase en cuenta que, en este caso en concreto, al impedirse la compensación de oficio se niega la preferencia de esta sobre la vía del procedimiento de apremio.

Este efecto del criterio del TEAC nos debe llevar a reflexionar sobre la ponderación entre el principio general del derecho *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*, aplicado por el TEAC en su Resolución, y el principio de buena administración. Este último, recordemos, supone que la Administración no puede adoptar prácticas recaudatorias que le supongan un enriquecimiento injusto. Por ello, podemos plantearnos si la falta de ejercicio por parte del obligado tributario de su derecho subjetivo a la compensación, en definitiva, la no solicitud de esta ante la Administración antes de la notificación de la nueva providencia de apremio es un hecho suficientemente relevante para considerar que la exigencia a este de los recargos de apremio pueda ser estimada como una actuación administrativa acorde al principio de buena administración.

76 ATS, Sala de Contencioso, de fecha 20 de julio de 2023, Recurso 378/2023, Razonamiento Jurídico quinto. En el mismo sentido ATS, Sala de lo Contencioso, de fecha 5 de octubre de 2023, Recurso 724/2023, Razonamiento Jurídico tercero.

77 Sobre el devengo de los recargos del periodo ejecutivo en el cobro de deudas públicas de naturaleza no tributarias se ha pronunciado el Tribunal Supremo en sentencia de 19 de junio de 2023, en la que ha establecido como doctrina que «En los procedimientos para el cobro de deudas públicas de naturaleza no tributaria, el inicio del periodo ejecutivo conlleva el devengo de los recargos del periodo ejecutivo de la misma forma que si se tratase de una deuda tributaria» (STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 19 de junio de 2023, Recurso 7531/2021, Fundamento de Derecho quinto).

Tengamos presente que, como ha manifestado el Tribunal Supremo en su sentencia de 28 de febrero de 2023, la Administración no es dueña del procedimiento ni de los tributos, sino que es un mero servidor instrumental de los unos y los otros, recalcando que es un deber legal de esta actuar de oficio, también, en aquello que le pueda ser favorable al obligado tributario⁷⁸. Es evidente que, de considerar acorde a derecho la compensación de oficio en el supuesto que nos ocupa se excluye, en todo caso, la posible exigencia al obligado tributario de los recargos de apremio.

A nuestro entender, la decisión que finalmente adopte el Tribunal Supremo tendrá en cuenta estos aspectos.

A la espera del fallo del Tribunal Supremo en orden al asunto planteado, a nuestro juicio, mucho queda por decir sobre la compensación de deudas de naturaleza pública acordada de oficio. *Verbi gratia*, sobre la exigencia de solicitud «presunta» de compensación como condición para la concesión de aplazamientos o fraccionamientos del pago de deudas tributarias, aun en el momento en que no existe derecho de crédito compensable, exigencia que, de manera encubierta, amplía, a nuestro parecer, el ámbito de la compensación de deudas de oficio a un supuesto no regulado legalmente; o bien sobre la necesaria reciprocidad entre el deudor y el acreedor a efectos de la compensación de deudas tributarias, requisito deslucido y en algunos casos incumplido, en los supuestos en que la Administración encargada de la gestión recaudatoria de la deuda no es la titular del crédito tributario.

Pero estas materias, como algunas más, tendrán que ser elucidadas en otro momento.

8. Bibliografía

AGUALLO AVILÉS, A. (2001), «La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero. Hacia un Derecho Financiero Constitucional» , *Civitas REDF*, nº 109-110, p. 45-109.

ALARCÓN GARCÍA, E. (20 enero 2023) Principios generales del derecho tributario. *Fiscal Blog*. <https://fiscalblog.es/?p=8221>

CORDERO GONZÁLEZ, E.M^a. (2002), *La compensación como forma de extinción de la deuda tributaria*, Lex Nova.

CORDERO GONZÁLEZ, E. M^a. (2023), «La expansión del principio de regularización íntegra en materia tributaria» , *Revista Técnica Tributaria*, nº 143, p. 25-80.

DEL VALLE VILLAR. J.M. (2002), *La protección legal de la suficiencia del salario*, Ed. Dykinson.

78 STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 28 de febrero de 2023, Recurso 4598/2021, Fundamento de Derecho quinto.

DÍEZ-PICAZO, L. (1972), *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial*, Ed. Tecnos.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.-R. (2000), *Curso de Derecho Administrativo*, tomo II, Civitas-Thomson Reuters.

GARCÍA GÓMEZ, A.J. (2000), *La compensación de las deudas tributarias: régimen general y cuenta corriente fiscal*, Aranzadi Thomson-Reuters.

GARCÍA NOVOA, C. (19 febrero 2016) La reforma de la Ley General Tributaria. Novedades en relación con las reclamaciones económico-administrativas. Monográfico sobre las importantes novedades introducidas por la reforma de la Ley General Tributaria respecto a las reclamaciones económico-administrativas. *Boletín Jurídico GTT*. <https://www.gtt.es/boletinjuridico/la-reforma-de-la-ley-general-tributaria-novedades-en-relacion-con-las-reclamaciones-economico-administrativas/>

LOZANO SERRANO, C. (1989), «Participaciones y Subvenciones» , *Palau 14, RVHP*, nº 8, p. 60 y ss.

MATEO RODRÍGUEZ, L. (1991) «Extinción de la obligación tributaria por compensación», en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Libro Homenaje al Profesor Fernando Sáinz de Bujanda, vol. II, Instituto de Estudios Fiscales.

MARTÍN TIMÓN, M. (1979), «La extinción de las deudas tributarias por compensación» , en la obra colectiva *Estudios de Derecho Tributario*, vol. I, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.

MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S. (1981) «La exigibilidad de los Tributos» , *Civitas REDF*, nº 30, p. 219-264.

MORENO SERRANO, B. (2019), «¿Por qué nos resistimos a apremiar a otras Administraciones Públicas?», *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, nº 9.

SALINAS GIMÉNEZ, R. (2002), «Comentarios sobre el Sistema de Cuenta Corriente en materia tributaria y su posible aplicación a la Administración Local (Real Decreto 1108/1999, de 25 de junio (LA LEY 2841/1999))» , *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, nº 5, p. 883-885.

SESMA SÁNCHEZ, B. (1998), *Las subvenciones públicas*, Lex Nova.

SOLÉ FELIU, J. (2017), «La compensación de deudas. Propuestas de reforma de Derecho español a la luz de los textos de soft law europeos» , *InDret revista para el análisis del Derecho*, nº 3, p. 1-42.

VARONA ALABERN, J.E. (30 enero 2008) Compensación de deudas tributarias entre entes públicos. *Legal Today*. <https://www.legaltoday.com/practica-juridica/derecho-fiscal/fiscal/compensacion-de-deudas-tributarias-entre-entes-publicos-2008-01-30/>