

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ056259

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 30 de octubre de 2014

Vocalía 12.^a

R.G. 5179/2013

SUMARIO:

Procedimiento de recaudación. Compensación. Otras cuestiones. Compensación de oficio: requisitos. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. Lo que aquí se analiza es la necesidad de dictar providencia de apremio como requisito previo o necesario para que pueda operar la compensación de oficio. Pues bien, la regla general para proceder a la compensación de oficio es que la deuda tiene que estar ya en período ejecutivo -salvo la excepción que el párrafo segundo del art. 73.1 de la Ley 58/2003 (LGT) recoge-. Asimismo se recoge en el art. 58 del RD 939/2005 (RGR) que señala que, con carácter general y salvo las excepciones previstas, la compensación de oficio solo será posible cuando las deudas se encuentren ya en período ejecutivo. La consecuencia de estar inmersos en el período ejecutivo es el devengo de recargos del período ejecutivo y en su caso de intereses de demora, lo que conlleva que no solamente se van a compensar las deudas sino también, como señala el mencionado art. 58.1 del RD 939/2005 (RGR) "los recargos del período ejecutivo que procedan", de manera que los recargos devengados deben incluirse en el acuerdo de compensación, y variarán en función del momento en que se produzca la extinción de la deuda por compensación de acuerdo con lo dispuesto en el art. 28 de la Ley 58/2003 (LGT) que regula el régimen de los recargos del período ejecutivo. Sin embargo, no es necesaria la notificación de la providencia de apremio para proceder a la compensación de oficio de una deuda siempre que haya transcurrido el período voluntario de ingreso. Debe reseñarse que de exigirse en todo caso la notificación previa de la providencia de apremio para que la Administración pudiera acordar de oficio la compensación, siempre sería una solución más desfavorable para los obligados tributarios, pues la deuda a compensar estaría ya incrementada en el recargo de apremio ordinario del 20 por 100 más los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 62, 73, 160, 161, 163 y 167.
RD 939/2005 (RGR), art. 58.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones en c/ San Enrique nº 17 (Madrid-28020), contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de fecha 27 de febrero de 2013, por la que se resuelve la reclamación número 14/491/2010.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

1. Con fecha 27 de julio de 2009, la entidad XXX S.L. presentó solicitud de aplazamiento en período voluntario de ingreso de la autoliquidación del Impuesto sobre sociedades ejercicio 2008, por importe de 120.966,12 euros.

2. Tras la práctica de requerimiento para subsanar la solicitud y no habiendo sido atendido en el plazo reglamentario de diez días, se archivó la solicitud de aplazamiento, lo que se comunica a la entidad advirtiéndole del inicio del período ejecutivo.

3. Con fecha 10 de diciembre de 2009, el Delegado de la AEAT de Córdoba, dictó acuerdo de compensación de oficio de la deuda de la entidad, por importe de 127.014,43 euros, correspondiente al concepto anteriormente señalado más el recargo ejecutivo del 5% por importe de 6.048, 31 euros, al estar la deuda en período ejecutivo y no haberse dictado la providencia de apremio. La compensación se realizó con parte del crédito reconocido con fecha 6 de octubre de 2009 por el concepto de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido.

4. Notificado el acuerdo de compensación, la entidad interpuso reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo de Andalucía (en adelante, TEAR).

Segundo.

El TEAR resuelve la reclamación objeto del presente recurso en los siguientes términos:

“SEGUNDO: La única cuestión que aquí procede resolver consiste en determinar si el acuerdo de compensación aquí impugnado es o no ajustado a Derecho. Para que pueda ser acordada de oficio por la Administración la compensación de una deuda de derecho público, tributaria o no, es presupuesto necesario (art. 58.1 del Reglamento General de Recaudación) que la deuda cuyo cobro se pretende se encuentre en período ejecutivo.

En el presente caso, no consta acreditado en el expediente enviado a este Tribunal que se haya practicado con anterioridad al acuerdo de compensación aquí impugnado notificación eficaz de la providencia de apremio dictada para el cobro de la liquidación, ni consta los antecedentes causantes de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008. A la vista de lo actuado, debe anularse el acuerdo impugnado al no quedar acreditado que la deuda se encuentra en período ejecutivo.

F A L L O

EL TRIBUNAL ACUERDA EN ÚNICA INSTANCIA: ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acuerdo de compensación impugnado.”

Tercero.

Frente a la anterior resolución, la Directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria interpone el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al estimarla, de un lado, gravemente dañosa y errónea, y, de otro, por entender además que no se adecua a la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central.

En síntesis, expone la recurrente:

- Hay que distinguir dos conceptos distintos: el período ejecutivo y el procedimiento de apremio.

El período ejecutivo se inicia, de acuerdo con lo señalado en el artículo 161.1 de la LGT, al día siguiente del plazo en período voluntario de ingreso señalado en las letras a) y b), según se trate de deudas liquidadas por la Administración Tributaria o deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin ingreso.

Por su parte, el procedimiento de apremio se inicia como establece el artículo 167.1 LGT mediante la providencia de apremio notificada al obligado tributario, que es un acto administrativo que ordena la ejecución contra el patrimonio del obligado al pago como define el artículo 70 del RGR y que tiene la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial.

- El criterio objeto del presente recurso es el relativo a la necesidad de dictar providencia de apremio como requisito previo o necesario para que pueda operar la compensación de oficio.

Tanto del contenido del artículo 73 LGT, como de su desarrollo reglamentario en el artículo 58.1 RGR, se deduce que el período ejecutivo se inicia de forma automática una vez transcurrido el período voluntario de pago, como señala el artículo 161 LGT, y que en la compensación que se practique se incluirán los recargos del período ejecutivo que procedan sin que sea necesario a tal efecto que se haya dictado la providencia de apremio.

-Se citan resoluciones del TEAC favorables a esta tesis, como son la resolución 2043-09-50 de 28 de abril de 2011 y RG 5961-2011 de 10 de mayo de 2012.

Por ello, se considera errónea la interpretación realizada de la normativa tributaria en el sentido de mantener que para que opere la compensación de oficio sea necesario que la deuda que se pretende compensar haya sido providenciada de apremio, por lo que se solicita de este Tribunal Económico-Administrativo Central que dicte resolución estimatoria confirmando los argumentos expuesto por este Centro Directivo en el sentido de declarar que para que opere la compensación de oficio no es preceptivo que se haya dictado previamente la providencia de apremio de la deuda que se pretende compensar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo.

La cuestión controvertida consiste en determinar si para que pueda acordarse por la Administración la compensación de oficio de créditos y deudas, es preciso o no que se haya dictado previamente la providencia de apremio de la deuda que se pretende compensar.

Tercero.

Para resolver la cuestión planteada es preciso distinguir el inicio del período ejecutivo del inicio del procedimiento de apremio.

La regulación de ambos conceptos la encontramos en los artículos 160, 161 y 167 de la LGT.

El artículo 160 LGT dispone que:

“1. La recaudación tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas conducentes al cobro de las deudas tributarias.

2. La recaudación de las deudas tributarias podrá realizarse:

a) En período voluntario, mediante el pago o cumplimiento del obligado tributario en los plazos previstos en el artículo 62 de esta ley.

b) En período ejecutivo, mediante el pago o cumplimiento espontáneo del obligado tributario o, en su defecto, a través del procedimiento administrativo de apremio.”

Por su parte, según el artículo 161, *“1. El período ejecutivo se inicia:*

a) En el caso de deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en el artículo 62 de esta ley.

b) En el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación.

(...)

4. El inicio del período ejecutivo determinará la exigencia de los intereses de demora y de los recargos del período ejecutivo en los términos de los artículos 26 y 28 de esta ley y, en su caso, de las costas del procedimiento de apremio.”

A lo anterior añade el artículo 167 cuándo ha de entenderse iniciado el procedimiento de apremio:

“1. El procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al obligado tributario en la que se identificará la deuda pendiente, se liquidarán los recargos a los que se refiere el artículo 28 de esta ley y se le requerirá para que efectúe el pago.

2. La providencia de apremio será título suficiente para iniciar el procedimiento de apremio y tendrá la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados tributarios.

3. Contra la providencia de apremio sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.

b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.

c) Falta de notificación de la liquidación.

d) Anulación de la liquidación.

e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada.

4. Si el obligado tributario no efectuara el pago dentro del plazo al que se refiere el apartado 5 del artículo 62 de esta ley, se procederá al embargo de sus bienes, advirtiéndose así en la providencia de apremio”.

Esto es, el ejercicio de las funciones de recaudación se puede llevar a cabo en dos períodos de tiempo: bien en el período voluntario de pago, dentro de los plazos legalmente establecidos y que no conlleva consecuencias adversas para el obligado tributario; y en el período ejecutivo, que se inicia de manera automática,

ex lege, por el mero transcurso del tiempo, es decir, una vez transcurrido el plazo voluntario de ingreso, salvo que concurra alguna causa de suspensión, y que conlleva consecuencias adversas para el obligado tributario como puede ser el devengo de recargos, de intereses de demora e incluso de costas.

Sin embargo, el procedimiento de apremio es un procedimiento administrativo, tal y como se define en los artículos 163 y siguientes de la LGT, que se inicia en los términos señalados en el artículo 167 LGT y que requiere la emisión de un acto administrativo expreso con el contenido establecido legalmente, el cual habrá de ser notificado al obligado tributario.

El procedimiento de apremio se inicia una vez ya comenzado el período ejecutivo y tiene por objeto la realización de los bienes y derechos del obligado tributario para conseguir el cobro de la deuda tributaria en virtud del privilegio de autotutela ejecutiva de la Administración, razón por la que necesita un acto administrativo de inicio como es la providencia de apremio.

La providencia de apremio es un acto administrativo que se notifica al obligado tributario con la identificación de la deuda pendiente, se liquidan los recargos del período ejecutivo y se le requiere para que efectúe el pago en el plazo del período ejecutivo; es título suficiente para iniciar el procedimiento de apremio y tiene la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados tributarios.

El apartado 4 del artículo 167 de la LGT señala las consecuencias del impago de los conceptos contenidos en la providencia de apremio en el plazo del período ejecutivo del artículo 62.5, de lo que se hará advertencia en la providencia de apremio.

Cuarto.

Sentado lo anterior y entrando ya en el tema de fondo que nos ocupa, relativo a la necesidad de dictar providencia de apremio como requisito previo o necesario para que pueda operar la compensación de oficio, debe hacerse referencia a la normativa que regula y desarrolla esta institución como forma de extinción de pago.

Así, el artículo 73 de la LGT regula en los siguientes términos la compensación de oficio:

“1. La Administración tributaria compensará de oficio las deudas tributarias que se encuentren en período ejecutivo.

Asimismo, se compensarán de oficio 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 de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 26 de esta ley.

2. Serán compensables de oficio, una vez transcurrido el plazo de ingreso en período voluntario, las deudas tributarias vencidas, liquidadas y exigibles que las comunidades autónomas, entidades locales y demás entidades de derecho público tengan con el Estado.

3. La extinción de la deuda tributaria se producirá en el momento de inicio del período 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.

En el supuesto previsto en el párrafo segundo del apartado 1 de este artículo, la extinción se producirá en el momento de concurrencia de las deudas y los créditos, en los términos establecidos reglamentariamente.”

Así pues, la regla general para proceder a la compensación de oficio es que la deuda tiene que estar ya en período ejecutivo (salvo la excepción que el propio párrafo segundo del 73.1 LGT recoge). Asimismo se recoge en el artículo 58 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante, RGR) que señala que, con carácter general y salvo las excepciones previstas en el apartado 2 de este artículo, la compensación de oficio solo será posible cuando las deudas se encuentren ya en período ejecutivo.

“Artículo 58 RGR. Compensación de oficio de deudas de otros acreedores a la Hacienda pública.

*1. 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.***

2. No obstante, se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en periodo voluntario:

a) Las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de un mismo procedimiento de comprobación limitada o inspección, debiéndose producir el ingreso o la devolución de la cantidad diferencial que proceda.

b) *Las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior. En este caso, en la notificación de la nueva liquidación se procederá a la compensación de la cantidad que proceda y se notificará al obligado al pago el importe diferencial para que lo ingrese en los plazos establecidos en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En este supuesto, procederá la liquidación de los intereses de demora devengados según lo dispuesto en el artículo 26.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, intereses que serán objeto de compensación en el mismo acuerdo.”*

La consecuencia de estar inmersos en el período ejecutivo es, como se ha señalado anteriormente, el devengo de recargos del período ejecutivo y en su caso de intereses de demora, lo que conlleva que no solamente se van a compensar las deudas sino también, como señala el apartado 1 del artículo 58 del RGR “los recargos del período ejecutivo que procedan”, de manera que los recargos devengados deben incluirse en el acuerdo de compensación, y variarán en función del momento en que se produzca la extinción de la deuda por compensación (cuando concurren los requisitos exigidos para las deudas y los créditos) de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 28 de la LGT que regula el régimen de los recargos del período ejecutivo.

Sin embargo, ya ha confirmado por este Tribunal Económico-Administrativo Central en varias ocasiones que no es necesaria la notificación de la providencia de apremio para proceder a la compensación de oficio de una deuda siempre que haya transcurrido el período voluntario de ingreso. Debe reseñarse que de exigirse en todo caso la notificación previa de la providencia de apremio para que la Administración pudiera acordar de oficio la compensación, siempre sería una solución más desfavorable para los obligados tributarios, pues la deuda a compensar estaría ya incrementada en el recargo de apremio ordinario del 20 por 100 más los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo.

Podemos citar la resolución de RG 60/2004 de fecha 5 de mayo de 2005 dictada en unificación de criterio, que si bien aplicaba la anterior Ley 230/1963 General Tributaria, su argumento es perfectamente trasladable al caso que nos ocupa. Se establecía en el Fundamento de Derecho Tercero:

*“TERCERO.- Efectuando una interpretación conjunta de lo dispuesto en los preceptos que acaban de citarse, el criterio de este Tribunal es el de que **la compensación de oficio puede efectuarse a partir de la finalización del período voluntario de ingreso sin que sea necesaria la notificación de la providencia de apremio al deudor**[1], aunque en el caso de que dicha notificación no se haya efectuado, no procederá el recargo de apremio ordinario del 20% sino el reducido del 10% y tampoco se exigirán intereses de demora. Este criterio, es coincidente con el mantenido en el expediente R. G. 1431/00 de este Tribunal referente a otro recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto también por el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT, en el que, entre otra cuestiones, se planteó la misma que la que es objeto del presente recurso.*

(...) “

En el mismo sentido pueden también invocarse las resoluciones de este Tribunal Central 2043/2009/50/A y 2044/2009/50/A de fecha 28 de abril de 2011 y RG 5961/2011 de 10 de mayo de 2012.

En virtud de todas las consideraciones anteriores, se estima el recurso de unificación de criterio interpuesto.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**,

ACUERDA

ESTIMARLO, fijando como criterio el siguiente:

Como regla general para proceder a la compensación de oficio de una deuda, no es necesario que previamente al acuerdo de compensación se haya dictado y notificado al deudor la providencia de apremio. Lo que es necesario es que se haya iniciado el período ejecutivo.

En los casos de compensación de oficio de deudas y créditos, la consecuencia de que ya se haya iniciado el período ejecutivo de la deuda es el devengo de recargos del período ejecutivo y de intereses de demora, lo que conlleva que no solamente se puedan compensar las deudas sino también, como señala el apartado 1 del artículo

58 del Reglamento General de Recaudación "los recargos del período ejecutivo que procedan", de manera que los recargos devengados se pueden incluir en el acuerdo de compensación.

La regla anterior encuentra su excepción en el párrafo segundo del artículo 73.1 de la Ley 58/2003 General Tributaria, que permite la compensación de oficio de determinadas deudas en período voluntario.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.