

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ066133

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de marzo de 2017

Vocalía 11.^a

R.G. 6035/2014

SUMARIO:

Procedimiento de recaudación. Compensación. Procedimiento. Imputación de pagos en la compensación de oficio cuando existen deudas apremiadas garantizadas y sin garantizar. La cuestión objeto de debate es determinar si es ajustado a derecho considerar que una deuda apremiada y garantizada, debe ser objeto de compensación de oficio en primer lugar, respecto de otras que sin estar garantizadas y encontrándose también apremiadas, y por tanto habiéndose iniciado el procedimiento de ejecución, son de vencimiento posterior a la primera. Pues bien, la compensación de oficio prevista en el art. 73 de la Ley 58/2003 (LGT) tiene carácter imperativo para la Administración Tributaria en aquellos casos en los que existan deudas en periodo ejecutivo, sin que sea necesario que se haya iniciado el procedimiento de apremio mediante la notificación de la providencia de apremio: por lo tanto el deber de compensar de oficio se extiende a todas las deudas de la obligada en periodo ejecutivo, se haya iniciado o no el procedimiento de apremio, resultando en el presente caso que todas las deudas -garantizadas o no- habían sido providenciadas de apremio. Resultando claro la obligación de compensar de oficio de la Administración, nada dice la norma de cuál debe ser el criterio a seguir por la Administración respecto al orden de la compensación para los casos en los que exista concurrencia de varias deudas ejecutivas y el crédito a compensar no alcance para cubrir todas ellas. Entiende el órgano recurrente de la AEAT, que al no decir nada la norma tributaria en cuanto a la imputación de pagos en el supuesto de compensación de oficio, se debe acudir subsidiariamente, en aplicación de lo dispuesto en el art. 7.2 de la Ley 58/2003 (LGT) - «tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común» -, a lo dispuesto en el art. 1.174 del Código Civil que señala «cuando no pueda imputarse el pago según las reglas anteriores, se estimará satisfecha la deuda más onerosa al deudor entre las que estén vencidas», señalando así mismo que esta norma subsidiaria no es de aplicación para el supuesto concreto de ejecución forzosa en el caso de existencia de garantías, pues el art. 168 de la Ley 58/2003 (LGT), como norma específica obliga dentro del procedimiento de apremio a ejecutar las garantías. Dicho esto, considera el Tribunal Central, que el planteamiento debe de ser distinto: quedando acreditada la exigencia legal de compensación para todas las deudas en periodo ejecutivo, incluidas las apremiadas y garantizadas, no parece acertado que haya que acudir al criterio subsidiario señalado, cuando existe una norma específica, en el presente caso, la del art. 63.3 de la Ley 58/2003 (LGT), que determina que en aquellos casos en que exista ejecución forzosa, como en el presente en que todas las deudas han sido providenciadas de apremio, se debe seguir el criterio de imputación a la deuda más antigua, independientemente de que esta cuente o no con garantía, pues en el presente caso se está realizando un acto declarativo de compensación, que extingue la deuda en la cantidad concurrente, y no un acto de ejecución del patrimonio del deudor, ya que en ese caso si resultaría procedente la ejecución en primer lugar de la garantía otorgada. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (NFL008311) (LGT), arts. 7, 63, 71, 73 y 168.

RD 939/2005 (NFL009291) (RGR), arts. 55, 58 y 59.

Código Civil (NFL002487), art. 1.174.

En la Villa de Madrid, y en la fecha arriba señalada, en el recurso de alzada que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA** (en adelante AEAT), con domicilio, a efectos de notificaciones, en la calle San Enrique, 17, de Madrid, contra el acuerdo del Tribunal

Económico-Administrativo Regional de Valencia de fecha 18 de febrero de 2014 que resolvía la reclamación económica administrativa 46/13589/2013, promovida por **MCX, S.L.** con NIF: ..., en acuerdo de compensación de oficio. La cuantía del presente recurso de alzada es de 186.592,75 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1. El 12 de mayo de 2010, la Dependencia Regional de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT) en Valencia, dicto acuerdo por el que se concedía el aplazamiento / fraccionamiento solicitado por **MCX, S.L.**, respecto de varias deudas tributarias que ascendían a 406.971,14 euros de principal y 39.009,15 euros de intereses de demora. El acuerdo anterior estaba condicionado a la constitución de hipoteca unilateral a favor de la AEAT, condición que se cumplió mediante escritura de fecha 16 de junio de 2010, otorgada ante del Notario de Valencia D. **Fx...**, con número ... de su protocolo, donde se hipotecó la finca registral nº ... del Registro de la Propiedad de La hipoteca anterior fue aceptada por acuerdo de 6 de septiembre de 2010 del Delegado en Valencia de la AEAT, aceptación que fue inscrita en el susodicho Registro de la Propiedad el 30 de septiembre de 2010. Entre las deudas garantizadas se encontraba la relativa a la declaración anual del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007.

En el expediente administrativo remitido a este Tribunal, consta una providencia de apremio dictada el 16 de abril de 2009, de la que no consta notificación, en la que la AEAT apremia la autoliquidación anual del Impuesto sobre Sociedades de 2007, por un importe total de 288.590,02 euros, incluido el 20% del recargo de apremio ordinario.

2.-El 15 de mayo de 2013 la Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT en Valencia, dicto acuerdo de compensación de oficio respecto de la sociedad **MCX, S.L.**, declarando extinguidas por compensación desde la fecha de reconocimiento del crédito, las siguientes deudas y sanciones tributarias por importe total de 186.592,75 euros, de las que en todas ellas se había dictado y notificado la providencia de apremio:

DEUDA / SANCION	PERIODO	VTO. VOLUNTARIA	IMPORTE PENDIENTE	IMPORTE COMPENSADO
IMPUESTO SOCIEDADES 2007 - PAGO FRACCIONADO	3º P	20-12-2007	14.091,76	14.091,76
IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 2009 - PAGO FRACCIONADO	1º P	05-01-2010	63.228,29	63.228,29
IVA 2010	4º T	20-04-2011	50.337,13	50.337,13
IVA 2010 - LIQUIDACIÓN PROVISIONAL	4º T	05-11-2012	14.024,68	14.024,68
SANCION NO ATENCIÓN REQ. MODELO 203		20-11-2012	270,00	270,00
SANCION NO ATENCIÓN REQ. MOD.303 4T 2010		20-11-2012	270,00	270,00
IVA 2012	4ºT	05-04-2013	56.208,22	44.370,89

3. Disconforme con el acuerdo de compensación, que le fue notificado el 10 de junio de 2013, la interesada

interpuso el 5 de julio siguiente, recurso de reposición, que fue desestimado por resolución de fecha 15 de octubre de 2013, notificada el día 16 del mismo mes y año.

4. No estando de acuerdo con la resolución del recurso, la sociedad presentó el 13 de noviembre de 2013 reclamación económico administrativa ante el TEAR de Valencia, que tras los trámites oportunos, ha sido seguida con el número 46/13589/2013.

El 18 de febrero de 2014, el TEAR de Valencia dictó resolución estimando la reclamación, al considerar que la compensación de oficio se produce respecto de las deudas que se encuentren en periodo ejecutivo por lo que esta forma de extinción de las deudas se inserta dentro de la ejecución forzosa del patrimonio del deudor, ya que no ha sido el interesado el que voluntariamente ha pedido la compensación, sino que ésta se ha producido forzosamente por acto administrativo: una vez determinado que la compensación de oficio forma parte de la ejecución forzosa del patrimonio del deudor, no cabe sino aplicar el artículo 63.3 de la LGT en donde se establece la obligación de compensar, en primer lugar, las deudas más antiguas en función de la fecha de exigibilidad. Dado que la compensación de oficio se produce desde que, existiendo crédito reconocido, la deuda se encuentra en periodo ejecutivo, sin que sea necesario el inicio del procedimiento de apremio, se entiende que la compensación, si es posible, se realiza antes del inicio del procedimiento de apremio y, por tanto, antes de la ejecución de garantías a que se refiere

Segundo.

Disconforme con la resolución del TEAR de Valencia, la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT interpuso el día 5 de mayo de 2014, el presente recurso de alzada. Puesto de manifiesto el expediente para alegaciones con fecha 29 de mayo de 2014, estas fueron formuladas mediante escrito presentado el lunes 30 de junio siguiente, en el que el órgano recurrente aducía, en síntesis, las siguientes alegaciones:

- Son dos las cuestiones a debatir: si la compensación de oficio debe encuadrarse en el procedimiento de ejecución forzosa, y en segundo término si resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 63.3 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT de 2003), referido a la imputación de pagos, en relación con lo establecido en el artículo 168 de la misma Ley que exige antes de realizar actuaciones ejecutivas, la ejecución de garantías cuando las haya.

- La institución de la compensación es una forma de extinción de las obligaciones, diferente de la ejecución forzosa, que el legislador vincula a la providencia de apremio: *“por tanto, siendo la compensación de oficio una forma de extinción de las deudas sin vinculación con el procedimiento de apremio, no puede mantenerse que se trate de un supuesto de ejecución forzosa, aunque no opere a instancia del deudor y requiera un acto administrativo, acto que el TEAR parece considerar constitutivo de la compensación (...), si bien la Ley deja claro que mediante este acto administrativo o acuerdo, tan solo se declarará la extinción de la deuda. El acuerdo de compensación tiene exclusivamente efectos declarativos y no constitutivos de la extinción de la deuda.*

-El TEAR incurre en el error de desvincular la ejecución forzosa con la providencia de apremio, confundiendo los efectos del periodo ejecutivo con las consecuencias del procedimiento de apremio, al señalar en su Fundamento de derecho Cuarto “la compensación de oficio se produce respecto de las deudas que se encuentren en periodo ejecutivo por lo que esta forma de extinción de las deudas se inserta dentro de la ejecución forzosa del patrimonio del deudor, ya que no ha sido el interesado el que voluntariamente ha pedido la compensación sino que ésta se ha producido forzosamente por acto administrativo. Una vez ha quedado claro que la compensación de oficio forma parte de la ejecución forzosa del patrimonio del deudor, no cabe sino aplicar el artículo 63.3 de la LGT en donde se establece la obligación de compensar, en primer lugar, las deudas más antiguas en función de la fecha de exigibilidad, en este caso, la deuda más antigua es efectivamente la liquidación ... por el concepto Impuesto sobre Sociedades 2007”. En consecuencia la compensación de oficio no está vinculada a la providencia de apremio, por lo que no debe encuadrarse en el procedimiento de ejecución forzosa.

- Puesto que sin providencia de apremio no puede haber ejecución forzosa, la conclusión del TEAR es errónea, pues extiende más allá de sus propios términos el contenido del artículo 63.3 de la LGT de 2003, aplicable solo al procedimiento de apremio, como consecuencia de ser ese el momento de concurrencia de crédito y débito. Si se trata de supuestos de ejecución forzosa, se establece como criterio de imputación de los pagos que puedan realizarse, el de la antigüedad de las deudas según la fecha de su exigibilidad: nada precisa la LGT en cuanto a la

imputación de pagos en el supuesto concreto de compensación de oficio, por lo que al amparo del artículo 7.2 de LGT se debe aplicar de forma subsidiaria lo establecido en el artículo 1.174 del Código Civil la imputación del pago a la deuda mas onerosa entre las que estén vencidas, sin que ello implique otorgar prevalencia al precepto de aplicación subsidiaria sobre lo dispuesto en el artículo 168 de la LGT, como norma específica, que de forma imperativa obliga al procedimiento de apremio a iniciar la ejecución forzosa mediante la ejecución de las garantías cuando las haya.

- De conformidad con lo expuesto, las deudas apremiadas por incumplimiento de un acuerdo de fraccionamiento y garantizadas con hipoteca inmobiliaria aceptada e inscrita, deben ser solventadas mediante la ejecución de la garantía, sin que el dato de la antigüedad pueda motivar la anulación de un acuerdo de compensación de oficio por el que se extinguen otras deudas en periodo ejecutivo del mismo obligado tributario.

Tercero.

El 26 de mayo de 2014 se notificó por el TEAR de Valencia a la interesada la interposición del recurso de alzada, siendo puesto de manifiesto el expediente para alegaciones el 9 de abril de 2015, sin que conste que ésta las haya formulado.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren en el presente recurso de alzada los requisitos procedimentales de competencia, legitimación, formulación en plazo y cuantía establecidos en la LGT de 2003, para su toma en consideración por este Tribunal Central.

Segundo.

En el presente caso, la cuestión objeto de debate es determinar si es ajustada a derecho la resolución del TEAR de Valencia al considerar que una deuda apremiada y garantizada, debe ser objeto de compensación de oficio en primer lugar, respecto de otras que sin estar garantizadas y encontrándose también apremiadas, y por tanto habiéndose iniciado el procedimiento de ejecución, son de vencimiento posterior a la primera.

Tercero.

La compensación de oficio de deudas a favor de la Hacienda Pública, con créditos reconocidos a favor de deudores, es un acto recaudatorio con identidad propia, cuya regulación se encuentra en la LGT de 2003, en sus artículos 71 y 73 y en el Reglamento General de Recaudación, en sus artículos 55, 58 y 59, aprobado por Real Decreto 939/2005 de 29 de julio

La compensación, que se acordará una vez vencido el período voluntario de pago, y la extinción se producirá en el momento del inicio del período ejecutivo o cuando se cumplan los requisitos exigidos para las deudas y los créditos, si este momento fuera posterior.

En este sentido, el artículo 73 de la LGT de 2003, que establece:

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

(...)

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 lo relativo a la extinción de la deuda tributaria, dispone el artículo 59 de la LGT de 2003:

“1. Las deudas tributarias podrán extinguirse por pago, prescripción, compensación o condonación, por los medios previstos en la normativa aduanera y por los demás medios previstos en las leyes.

2. El pago, la compensación, la deducción sobre transferencias o la condonación de la deuda tributaria tiene efectos liberatorios exclusivamente por el importe pagado, compensado, deducido o condonado”

En consecuencia, la compensación es una forma de extinción de la deuda tributaria, que como se ha visto, la Administración deberá imperativamente efectuar de oficio en los supuestos previstos legalmente, entre los que se encuentra el regulado en el transcrito artículo 73 de la misma Ley.

Con respecta a la imputación de pagos, la LGT establece en su artículo 63

“1. Las deudas tributarias son autónomas. El obligado al pago de varias deudas podrá imputar cada pago a la deuda que libremente determine.

2. El cobro de un débito de vencimiento posterior no extingue el derecho de la Administración tributaria a percibir los anteriores en descubierto.

3. En los casos de ejecución forzosa en que se hubieran acumulado varias deudas tributarias del mismo obligado tributario y no pudieran extinguirse totalmente, la Administración tributaria, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente, aplicará el pago a la deuda más antigua. Su antigüedad se determinará de acuerdo con la fecha en que cada una fue exigible.

(...)”

Cuarto.

Entiende la AEAT que sin providencia de apremio no puede existir ejecución forzosa, por lo que la interpretación que hace el TEAR va mas allá de los estrictos términos del artículo 63.3 de la LGT de 2003, considerando que la compensación de oficio no debe encuadrarse dentro de la ejecución forzosa, y además que la imputación de pagos establecida en el artículo 63.3 de la LGT de 2003 no puede aplicarse en aquellos casos en los que, como en el presente, exista una garantía, pues, según el órgano de la Administración resultaría procedente, a la vista de lo preceptuado en el artículo 168 de la misma norma, antes de realizar actuaciones ejecutivas, debe ejecutar las garantías si las hay.

El mencionado artículo 168 de la LGT de 2003, dispone:

“Si la deuda tributaria estuviera garantizada se procederá en primer lugar a ejecutar la garantía a través del procedimiento administrativo de apremio.

No obstante, la Administración tributaria podrá optar por el embargo y enajenación de otros bienes o derechos con anterioridad a la ejecución de la garantía cuando ésta no sea proporcionada a la deuda garantizada o cuando el obligado lo solicite, señalando bienes suficientes al efecto. En estos casos, la garantía prestada quedará sin efecto en la parte asegurada por los embargos.”

Quinto.

De las transcritas disposiciones, se inquiera que la compensación de oficio prevista en el artículo 73 de la LGT de 2003 tiene carácter imperativo para la Administración Tributaria en aquellos casos en los que existan deudas en periodo ejecutivo, sin que sea necesario, como correctamente afirma la Directora recurrente, que se haya iniciado el procedimiento de apremio mediante la notificación de la providencia de apremio: por lo tanto el deber de compensar de oficio se extiende a todas las deudas de la obligada en periodo ejecutivo, se haya iniciado o no el procedimiento de apremio, resultando en el presente caso que todas las deudas (garantizadas o no) habían sido providenciadas de apremio.

Resultando claro la obligación de compensar de oficio de la Administración, nada dice la norma de cual debe ser el criterio a seguir por la Administración respecto al orden de la compensación para los casos en los que exista concurrencia de varias deudas ejecutivas y el crédito a compensar no alcance para cubrir todas ellas. Entiende el

órgano recurrente de la AEAT, que al no decir nada la norma tributaria en cuanto a la imputación de pagos en el supuesto de compensación de oficio, se debe acudir subsidiariamente, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 7.2 de la LGT de 2003 (*“tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común”*), a lo dispuesto en el artículo 1.174 del Código Civil que señala *“ cuando no pueda imputarse el pago según las reglas anteriores, se estimará satisfecha la deuda más onerosa al deudor entre las que estén vencidas.”*, señalando así mismo que esta norma subsidiaria no es de aplicación para el supuesto concreto de ejecución forzosa en el caso de existencia de garantías, pues el artículo 168 LGT de 2003, como norma específica obliga dentro del procedimiento de apremio a ejecutar las garantías.

Considera este Tribunal, que el planteamiento debe de ser distinto: quedando acreditada la exigencia legal de compensación para todas las deudas en periodo ejecutivo, incluidas las apremiadas y garantizadas, no parece acertado que haya que acudir al criterio subsidiario señalado, cuando existe una norma específica, en el presente caso, la del artículo 63.3 de la LGT, que determina que en aquellos casos en que exista ejecución forzosa, como en el presente en que todas las deudas han sido providenciadas de apremio, se debe seguir el criterio de imputación a la deuda mas antigua, independientemente de que ésta cuente o no con garantía, pues en el presente caso se está realizando un acto declarativo de compensación, que extingue la deuda en la cantidad concurrente, y no un acto de ejecución del patrimonio del deudor, ya que en ese caso si resultaría procedente la ejecución en primer lugar de la garantía otorgada.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el presente recurso de alzada,

ACUERDA:

DESESTIMARLO, confirmando la resolución impugnada.

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