

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088492

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 19 de enero de 2023

Sala 3.<sup>a</sup>

R.G. 7892/2022

#### SUMARIO:

**Procedimiento de revisión en vía administrativa. Reclamaciones económico-administrativas. Procedimiento económico-administrativo. Terminación. Resolución. Ejecución. Compensación de oficio de una deuda con el crédito reconocido en ejecución de la resolución. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** La cuestión controvertida consiste en determinar 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 por no resultar válida la notificación de las providencias de apremio.

De los arts. 73 de la Ley 58/2003 (LGT) y 58 del RD 939/2005 (RGR) se infiere sin dificultad que la regla general es que para proceder a la compensación de oficio la deuda tiene que estar ya en período ejecutivo. Es posible, como excepción a la regla general, la compensación de oficio en período voluntario en los casos señalados en dichos preceptos.

Encontrándose la deuda en período ejecutivo de cobro cuando se reconoció el crédito a favor del interesado cabría concluir, en principio, que la extinción de la deuda se produjo en el momento del reconocimiento del crédito, de conformidad con lo dispuesto en el art. 73.3 de la Ley 58/2003 (LGT), y que el acuerdo declarativo de la compensación de oficio se ajustó a Derecho.

No puede soslayarse, sin embargo, el hecho de que el acuerdo impugnado ante el TEAR declaró la compensación de oficio de la deuda a favor de la Hacienda Pública con el crédito reconocido a favor del interesado en ejecución de la resolución de la reclamación económico-administrativa que anulaba una diligencia de embargo dirigida al cobro de esa misma deuda por no resultar válida la notificación de la providencia de apremio. Dicho con otras palabras, la deuda fue compensada con el crédito generado en un procedimiento de recaudación ejecutiva de esa misma deuda.

Permitir la compensación de oficio de la deuda con un crédito que se reconoce como consecuencia de un 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*. El mecanismo de la compensación de oficio ha permitido, en definitiva, en los casos examinados, que un embargo contrario al ordenamiento jurídico produzca el mismo efecto de extinción de la deuda que el que derivaría de un embargo ajustado a Derecho.

Por otro lado, no cabe defender los principios de eficacia, eficiencia, celeridad y agilidad de la actividad administrativa a cualquier precio, ignorando la regla comentada de que nadie puede obtener ventaja de sus propios errores. Pudiendo, la interpretación de permitir la compensación de oficio en casos como el aquí examinado, ir en detrimento de la diligencia y buen hacer exigible a toda actuación administrativa, y ello porque podría llegar a favorecer el que la Administración no se viera incentivada para notificar con arreglo a Derecho las providencias de apremio, en cuanto tal circunstancia no iba a tener consecuencias para la extinción de la deuda.

Dicho esto, el Tribunal resuelve 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. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 59, 62, 71, 73, 104 y 161.

RD 939/2005 (RGR), arts. 33, 55, 58 y 59.

Ley 47/2003 (LGP), arts. 10 y 14.

En Madrid, en el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1. letra d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, incoado por acuerdo de la Vocal Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 26 de septiembre de 2022, por iniciativa propia.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

El Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Navarra ha dictado con fecha 28 de julio de 2022 resolución 31/00377/2019.

La cuestión controvertida consistía en determinar la procedencia de la compensación de oficio de una deuda de naturaleza pública con el crédito reconocido en ejecución de la resolución de 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.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Navarra considera conforme a derecho la compensación de oficio y desestima la reclamación.

Sobre la misma cuestión se ha pronunciado en sentido contrario anulando el acuerdo de compensación de oficio el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia en resolución de 15 de julio de 2016 (RG 15/3331/2016 y 15/3334/2016 ac.)

#### **Segundo.**

En vista de los hechos anteriores la Vocal Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central acordó el inicio del procedimiento para la adopción de la resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1.d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), otorgando trámite de alegaciones por plazo de un mes, con carácter previo a la adopción de tal resolución, a la Directora General de Tributos del Ministerio de Hacienda así como a la Directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

#### **Tercero.**

El TEAR de Navarra argumenta en su resolución de 28 de julio de 2022 (RG 31/00377/2019) del siguiente modo (la negrita y el subrayado son añadidos):

<<TERCERO.- Las deudas objeto de compensación son cinco sanciones de tráfico, que constituyen unas deudas de naturaleza pública a favor de la Hacienda Pública, respecto de las que el art. 14 de la Ley 47/2003, General Presupuestaria, en su apartado 1 establece:

"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.

Asimismo, podrán compensarse las deudas no comprendidas en el apartado anterior cuando lo prevean las normas reguladoras de los tributos y demás recursos de derecho público."

A su vez el artículo 10 de la referida Ley General Presupuestaria dedicado a las "Perrogativas correspondientes a los derechos de naturaleza pública a la Hacienda Pública estatal", en su apartado 1 dispone:

"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 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."

Se efectúa una remisión a la Ley 58/2003, General Tributaria, que en su artículo 59 relativo a la "Extinción de la deuda tributaria" señala:

"1.- Las deudas tributarias podrán extinguirse por pago, prescripción, compensación o condonación...

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".

Más en concreto, respecto a la compensación, los artículos 71 y 73 de la Ley General Tributaria estipulan:

## Artículo 71. *Compensación.*

"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.

3.- ...

## Artículo 73. *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, líquidas 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".

Y la última referencia normativa que haremos es al Reglamento General de Recaudación (RGR), aprobado por R.D. 939/2005, de 29 de julio, que en su artículo 55 bajo la rubrica "Deudas compensables" regula que:

"Las deudas de naturaleza pública a favor de la Hacienda pública, tanto en período voluntario como en ejecutivo, podrán extinguirse total o parcialmente por compensación con los créditos reconocidos por aquélla a favor del deudor en virtud de un acto administrativo."

Y que respecto a la compensación de oficio en el art. 58 establece en su apartado 1 que:

"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"

Para concluir en su artículo 59 respecto a los "Efectos de la compensación" que:

"1. Adoptado el acuerdo de compensación, se declararán extinguidas las deudas y créditos en la cantidad concurrente. Dicho acuerdo será notificado al interesado y servirá como justificante de la extinción de la deuda.

2. Si el crédito es inferior a la deuda, se procederá como sigue:

a) La parte de deuda que exceda del crédito seguirá el régimen ordinario, iniciándose el procedimiento de apremio, si no es ingresada a su vencimiento, o continuando dicho procedimiento, si ya se hubiese iniciado con anterioridad, siendo posible practicar compensaciones sucesivas con los créditos que posteriormente puedan reconocerse a favor del obligado al pago.

b) Por la parte concurrente se procederá según lo dispuesto en el apartado 1.

3. En caso de que el crédito sea superior a la deuda, declarada la compensación, se abonará la diferencia al interesado".

CUARTO.- Del marco normativo expuesto, aplicable al caso, resulta que la Hacienda Pública compensará de oficio las deudas de naturaleza pública de las que resulte acreedora, que se encuentren en período ejecutivo, cuando el deudor a la Hacienda Pública sea, a su vez, acreedor de aquella por un crédito reconocido. En este caso, una vez transcurrido el período voluntario de pago de las deudas sin que estas se hayan satisfecho, se compensará de oficio la deuda y los recargos del período ejecutivo que procedan con el crédito. Adoptado el acuerdo de compensación, se declarará extinguida la deuda y crédito en la cantidad concurrente. Dicho acuerdo que será notificado a la parte interesada, servirá como justificante de la extinción de la deuda.

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, o sea, la extinción de la deuda y sólo en el supuesto de que la compensación resultase insuficiente, habría de seguirse el procedimiento de apremio.

La compensación es un modo de extinción de las obligaciones distinto del pago. Su efecto es la extinción de crédito y deuda en la cantidad concurrente y opera con automatismo. Siendo la Administración y el particular recíprocamente deudor y acreedor, cuando la deuda no se ha ingresado dentro del período voluntario, se compensará de oficio la deuda más el recargo que corresponda, notificándose al interesado la compensación realizada y declarando la extinción de la deuda y crédito en la cantidad concurrente, de tal forma que si el crédito es superior a la deuda se abonará la diferencia al interesado y si es inferior se continuará el procedimiento ejecutivo.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en sus artículos 71 a 73 regula la compensación de una forma más extensa que la anterior Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, estableciendo expresamente el carácter declarativo del acuerdo de compensación, pues en el artículo 73.3 determina expresamente que la extinción de la deuda tributaria 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. El acuerdo de compensación declarará dicha extinción. Acuerdo declarativo de compensación que supone una declaración de una extinción ya producida por la compensación.

Conforme a las normas citadas, la compensación de oficio opera en cuanto se inicia el período ejecutivo, circunstancia que se produce al día siguiente a la finalización del período 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 período voluntario de ingreso sin que sea necesaria la notificación de la providencia de apremio al deudor.

En el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Superior de Justicia de Navarra, entre otras, en sentencias 404/12 de 21/06/2012 y 708/12 de 30/12/2012, señalando que: "El embargo precisa inexcusablemente el inicio de la vía de apremio que se produce con la providencia de apremio. La compensación procede, de oficio (artículo 73 LGT), desde el momento mismo en que transcurre el período de pago voluntario y se inicia el ejecutivo (artículo 14 L.47/2003 G.P.) momento que puede preceder al de inicio de la vía de apremio (por la cantidad no compensada) o ser posterior como aquí ha sucedido. Lo trascendente es que la compensación opera imperativa y automáticamente sin necesidad de apremio, lo que hace irrelevante los defectos que puedan afectar a este procedimiento en los supuestos en que por insuficiencia de la compensación o cualquier otra causa llegan a instruirse".

QUINTO.- En el caso que nos ocupa la parte reclamante resulta deudora a la Hacienda Pública por las sanciones de tráfico referidas en hechos y a la vez resulta acreedora frente a la Hacienda Públicas por el crédito que a su favor deriva de la devolución de cantidades ingresadas en ejecución de una resolución estimatoria de una reclamación económico administrativa interpuesta frente a una diligencia de embargo.

La diligencia de embargo se anula respecto a las cantidades embargadas relativas a las providencias de apremio K...025 , K...015, K...523 y K...080 referidas en hechos, por no haberse apreciado por este Tribunal la validez de la notificación edictal de las referidas providencias de apremio que trataban de hacerse efectivas con el embargo, siendo dichas providencias las relativas a las cuatro primeras deudas que son objeto de la compensación impugnada en la presente reclamación.

La parte reclamante entiende que el proceder de la oficina gestora constituye un fraude de Ley, compensando 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, evitando de esa forma la ejecución de la resolución de la reclamación económico-administrativa que hubiera comportado la devolución total de la cantidad embargada.

Dicha argumentación no puede ser compartida por este Tribunal por las razones que pasamos a exponer:

1) La resolución de la reclamación económico-administrativa dictada por este Tribunal de cuya ejecución resulta la anulación de la diligencia de embargo con la que trataba de hacerse efectivas las cuatro primeras deudas que son objeto de compensación en el acuerdo ahora impugnado, no comporta la anulación ni de los acuerdos

sancionadores del que resultan las deudas compensadas, ni de las providencias de apremio dictadas para iniciar los procedimientos de apremio con los que puedan hacerse efectivas las deudas no satisfechas por la parte reclamante. Dicha resolución circunscribe sus efectos a la anulación de la diligencia de embargo impugnada ante la falta de válida notificación de las providencias de apremio sin que cuestione la validez de las providencias de apremio ni de los acuerdos sancionadores. Dicha resolución se limita a reconocer que no puede reputarse conforme a derecho la notificación edictal de las providencias de apremio, por no haberse intentado la notificación personal de las mismas con los requisitos señalados en el artículo 59.2 de la Ley 30/1992, por cuanto el segundo intento de notificación personal no se realizó dentro de los tres días siguientes al primer intento, ya que como se ha expuesto en hechos ambos intentos se realizaron el mismo día.

Como es bien sabido, la notificación es una condición de eficacia del acto administrativo, y así resulta de lo dispuesto en el apartado 2 del art. 39 de la vigente Ley 39/2005 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, que en los mismos términos que el apartado 2 del art. 57 de la precedente Ley 30/1992, estipula que la eficacia del acto queda demorada cuando esté supeditada a su notificación. Y en este sentido la L.G.T. en su artículo 167.1 supedita el inicio del procedimiento de apremio a la notificación de la providencia de apremio. Pero sin que en ningún caso el defecto que pueda apreciarse en la notificación de las providencias de apremio afecte a la validez de las mismas, por lo que no comporta por sí mismo la invalidez y anulación de la providencia de apremio. Dicha falta de notificación conlleva que no puede iniciarse el procedimiento de apremio hasta que la providencia de apremio, cuya validez no se ha visto afectada, sea debidamente notificada al deudor, lo que a su vez comporta la anulación de las diligencias de embargo que hayan podido dictarse con anterioridad a la válida notificación de la providencia de apremio.

2) La compensación y el embargo son instituciones jurídicas distintas, cuya naturaleza y régimen jurídico difieren, aunque ambas pretendan la extinción de las deudas. Como ya se ha indicado la compensación de oficio requiere que la deuda que es objeto de compensación se encuentre en período ejecutivo de recaudación por no haberse satisfecho la misma en el período voluntario de pago. A diferencia del embargo, en ningún caso, la compensación requiere que se haya iniciado el procedimiento de apremio con la válida notificación de la providencia de apremio. Y es una institución jurídica que ope legis opera de forma automática en cuanto la Hacienda Pública y un tercero resultan recíprocamente acreedores y deudores, siempre que la deuda que se adeude a la Hacienda Pública se encuentre en período ejecutivo de recaudación y el crédito que el tercero ostente frente a la Hacienda Pública se halle reconocido. Como ya hemos señalado así resulta de los términos en que el legislador se expresa de los transcritos artículos 73.1 de la LGT y 58.1 del RGR en los que de forma imperativa establece que la Hacienda Pública "compensará de oficio".

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. Siempre que las deudas subsistan y su validez y eficacia no se vean afectadas por la anulación de la diligencia de embargo, la Hacienda Pública deberá proceder a su compensación con el crédito que resulte de la anulación de la diligencia de embargo. La ley dispone la "compensación con créditos reconocidos por acto administrativo a favor del mismo obligado", sin establecer ninguna excepción que permita excluir de la compensación aquellos créditos reconocidos por acto administrativo que traigan causa en una anulación de un acto administrativo previo.

3) Este proceder no sólo resulta de la literalidad de los preceptos que regulan la compensación de oficio sino que el mismo es el único 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).

Reconocida la existencia de la deuda en período ejecutivo, la observancia de los principios referidos impide prescindir de la compensación de oficio que de una forma eficaz, eficiente, racional, con celeridad y agilidad permite la cancelación de la deuda, cuya existencia, insistimos, no se cuestiona, y lo que resulta especialmente trascendente, y explicaremos seguidamente, de una forma mas beneficiosa para el deudor.

Como estipula el art. 161.4 de la LGT

"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 su vez el art. 58 del RGR en su apartado 1 dispone:

"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".

Por tanto, la consecuencia de que una deuda se encuentre con el período ejecutivo iniciado es el devengo de recargos del período ejecutivo y en su caso intereses de demora, lo que conlleva que no solamente se van a compensar las deudas sino también como señala el art. 58.1 RGR los recargos del período ejecutivo y estos variarán en función del momento en que se produzca la extinción de la deuda por compensación, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 28 de la LGT que regula el régimen de los recargos del período ejecutivo.

Como ya se ha expuesto, para proceder a la compensación de oficio de una deuda no satisfecha en el período voluntario de ingreso no se precisa ni la expedición ni la notificación de la providencia de apremio. Circunstancia que acaece respecto de las cuatro primeras deudas que se compensan, comportando la compensación de oficio el devengo y exigencia del recargo del período ejecutivo del 5 %, por extinguirse la deuda con anterioridad a la notificación de la providencia de apremio (art. 28.2 LGT). Lo que supone una situación más favorable para la parte reclamante que la de volver a notificar las providencias de apremio para a continuación proceder a los embargos si la deuda no es satisfecha en el plazo estipulado en el art. 62.5 de la LGT, pues el sólo hecho de notificar las providencias de apremio comporta el devengo de recargo de apremio que según establecen los apartados 3 y 4 del art. 28 de la LGT, será del 10 % si la deuda se paga en el plazo del art. 62.5 de la LGT, o del 20 % mas los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo si la deuda no se paga en dicho plazo del art. 62.5 LGT.

4) La ejecución de la resolución de la reclamación económico-administrativa que anula la diligencia de embargo, comporta la devolución de las cantidades trabadas con la diligencia anulada mas los correspondientes intereses de demora, y en el caso que nos ocupa tal ejecución se ha llevado a cabo con plena efectividad reconociendo a favor de la parte reclamante la devolución de la cantidad embargada mas los intereses de demora devengados desde el ingreso de la cantidad embargada hasta el acuerdo de devolución. Sin que la aplicación de la institución de la compensación, que deviene imperativa ope legis, haya menoscabado la ejecución de la resolución que anula la diligencia de embargo, pues el crédito a favor de la parte reclamante que resulta de dicha ejecución ha sido debidamente reconocido, incluida la liquidación de los correspondientes intereses de demora a favor de la parte reclamante. Por lo que, en el caso que nos ocupa, cabe apreciar una plena ejecución de la resolución de la reclamación que anuló la diligencia de embargo.

En consecuencia, la existencia de unas deudas en periodo ejecutivo, y en el caso que nos ocupa la subsistencia de las deudas no se cuestiona, pues las mismas no se ven afectadas por la anulación de la diligencia de embargo, comporta la obligación de pago de las mismas por el deudor, en este caso la parte reclamante. Y la Hacienda Pública debe procurar la extinción de las deudas por todos los cauces legales articulados, entre los que se contempla, si concurren los presupuestos para ello, con carácter imperativo y preferente, la compensación de oficio. Institución que de forma más eficaz y eficiente, rápida y racional permite la extinción de la deuda evitando la realización de un rosario de actuaciones posteriores (notificación de providencias de apremio, emisión y notificación de diligencias de embargo y en su caso acuerdos de ejecución, etc.) que comportarían empeorar la situación del deudor con el devengo del recargo de apremio y en su caso de los intereses de demora y las costas del procedimiento de apremio.

SEXTO.- Por último, cabe analizar por constituir un requisito esencial para que pueda procederse a la compensación de oficio, que las deudas que son objeto de compensación se encuentren en período ejecutivo de recaudación, por no haber sido satisfechas en el período voluntario de recaudación. Lo que inexcusablemente comporta que las deudas hayan sido objeto de la debida notificación, para que desplieguen sus efectos y se abra el período voluntario de pago de las mismas.

Como se ha expuesto en antecedentes de hecho dicha circunstancia concurre respecto de las deudas por sanciones de tráfico ...480, ...630, ...240 y ...729, pues cuando se dictó el acuerdo de compensación el 20/11/2018, las resoluciones sancionadoras ya habían sido notificadas edictalmente habiendo transcurrido ampliamente el plazo de ingreso voluntario e iniciado el período ejecutivo. Debiendo señalarse la validez de la notificación edictal de las referidas sanciones de tráfico, por haber resultado infructuosos los intentos de notificación personal llevados a cabo en el domicilio del reclamante en días y horas distintos con observancia de las previsiones legales contempladas en la Ley 30/1992, habiéndose dejado aviso en el buzón domiciliario, tras lo cual se publicó anuncio en el B.O.E para su notificación edictal.

Respecto de la deuda por sanción de tráfico ...040 , la misma se encontraba no sólo en período ejecutivo sino que dentro del mismo ya se había iniciado el procedimiento de apremio al haberse notificado la providencia de apremio el 05/10/2018, por tanto antes de dictarse el acuerdo de compensación (20/11/2018). Debiendo señalarse la validez de la notificación edictal de la referida providencia por haber resultado infructuosos los intentos de notificación personal llevados a cabo en el domicilio del reclamante en días y horas distintos con observancia de las

previsiones legales contempladas en la Ley 58/2003 y en la Ley 39/2015, habiéndose dejado aviso en el buzón domiciliario, tras lo cual se publicó anuncio en el B.O.E para su notificación edictal.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

#### ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado>>.

#### Cuarto.

Sobre la misma cuestión se pronunció el TEAR de Galicia en sentido contrario en su resolución de 15 de julio de 2016 (RG 15/3331/2016 y acumulada 15/3334/2016) razonando del modo siguiente:

<<La primera cuestión planteada consiste en determinar si se ajusta o no a derecho el acuerdo de compensación de oficio nº ...023B, impugnado mediante la reclamación número 15/3331/2016. En este caso la compensación se realiza con un crédito reconocido a favor del deudor como consecuencia de la ejecución de la resolución dictada por este Tribunal en la reclamación económico-administrativa número número 15/1396/2014, por la que se acuerda anular la diligencia de embargo de cuentas bancarias número ...29E, lo que implica la devolución al interesado de las cantidades embargadas, junto con los intereses de demora correspondientes. Sin embargo, la Agencia Tributaria no devuelve dicho importe al interesado sino que compensa de oficio la deuda que dio lugar al embargo con el crédito generado como consecuencia de la anulación del mismo.

La Ley General Tributaria solo contempla dos supuestos de compensación de oficio por deudas derivadas de un mismo expediente, ninguno de los cuales concurre en el caso que nos ocupa, habida cuenta que dichos supuestos, regulados en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 73 de la Ley General Tributaria, se refieren únicamente a "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." 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 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>>.

#### Quinto.

En el trámite concedido en el presente procedimiento, la Directora del Departamento de Gestión de la AEAT formuló, en 27 de octubre de 2022, las alegaciones siguientes:

1.- Este Departamento de Recaudación anticipa que se alinea -y hace suyo- con el criterio del TEAR de Navarra recogido en su resolución de 28 de julio de 2022, sin perjuicio de lo que resuelva ese Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en el presente procedimiento.

2.- El TEAR de Galicia afirma, refiriéndose al artículo 73.1 segundo párrafo de la LGT, que "La Ley General Tributaria solo contempla dos supuestos de compensación de oficio por deudas derivadas de un mismo expediente, ninguno de los cuales concurre en el caso que nos ocupa". Considera el TEAR que la Administración tributaria no ha respetado el límite establecido en ese apartado, lo que "implicaría de facto la posibilidad de dejar de ejecutar cualquier resolución que decidiese anular una diligencia de embargo".

El artículo 73 de la LGT regula las compensaciones de oficio. En su apartado 1, que es el interesa aquí, se dice en su párrafo primero que "La Administración Tributaria compensará de oficio las deudas tributarias que se encuentren en periodo ejecutivo". Esta es la regla general, porque la compensación de oficio solo procede cuando la deuda no se ha satisfecho en periodo voluntario o no se ha obtenido la suspensión antes de la compensación.

Ahora bien, hay un supuesto especial en el que la compensación de oficio no se produce en periodo ejecutivo, sino voluntario, y es el que regula ese mismo artículo 73.1 de la LGT, pero en su párrafo segundo, en el que se dice: "Se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en periodo voluntario las cantidades a ingresar y 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".

Este supuesto parte de la idea de 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.

Esto se ve con más claridad quizá en el desarrollo reglamentario de este artículo, esto es, el artículo 58 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación:

"Artículo 58. *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 aquélla por un crédito reconocido, una vez transcurrido el período voluntario, se compensará de oficio la deuda y los recargos del período ejecutivo que procedan con el crédito.

2. No obstante, se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en período 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.

(...;)"

Ese TEAC también distingue entre regla general y especial, expresándolo de esta forma en el fundamento de derecho cuarto de su resolución de 30 de octubre de 2014, recurso 5179-13:

"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".

El supuesto especial de compensación en plazo voluntario de pago no es el caso que revisa el TEAR de Galicia, como él mismo reconoce en su resolución. 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 período voluntario, sino ejecutivo, y como ya ha quedado expuesto, responde a la regla general de la compensación de oficio.

3.- Por otra parte, el TEAR de Galicia rechaza que la deuda resultante de un procedimiento de gestión pueda ser compensada con el crédito generado en un procedimiento de recaudación ejecutiva de esa misma deuda, entendiéndolo que de ese modo se dejaría de ejecutar cualquier resolución que decidiese anular una diligencia de embargo.

Ha de tenerse en cuenta que la norma no establece ninguna clase de limitación para la compensación de oficio de la regla general, porque de lo que se trata es de saldar deudas y créditos de un mismo deudor, sin más. Si la norma no establece ninguna limitación, el TEAR tampoco puede hacerlo.

Por otra parte, no se incumple la resolución que anula la diligencia de embargo; esta resolución se ejecuta y por eso se genera el crédito a favor del interesado. No es contrario a derecho compensar ese crédito generado con la deuda en ejecutiva, porque esa deuda está viva, es líquida y es exigible; no es la deuda lo que estaba en cuestión y fue anulada, sino un determinado acto de recaudación ejecutiva -la diligencia de embargo-. La causa de esa anulación fue la incorrecta notificación de la providencia de apremio de la que la diligencia de embargo traía su causa, pero a pesar de esta circunstancia, resulta claro que la deuda estaba en período ejecutivo cuando se

acordó la compensación de oficio, dado que el inicio del periodo ejecutivo se produce una vez finalizado el periodo voluntario. Tal y como se dice en la citada resolución de ese TEAC de 30 de octubre de 2014, recurso 5179-13, fundamento de derecho tercero (la negrita es añadida):

"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.

(...)

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. (...)"

4.- En su resolución de 28 de julio de 2022, el TEAR Navarra razona su criterio recogiendo en primer lugar todas las normas aplicables, así como citando a ese TEAC y al Tribunal Superior de Justicia de Navarra, haciendo a partir de todo ello las siguientes afirmaciones ciertas, incontrovertibles (la negrita es añadida):

"CUARTO.- Del marco normativo expuesto, aplicable al caso, resulta que la Hacienda Pública compensará de oficio las deudas de naturaleza pública de las que resulte acreedora, que se encuentren en periodo ejecutivo, cuando el deudor a la Hacienda Pública sea, a su vez, acreedor de aquella por un crédito reconocido.

(...)

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.

(...)

La compensación es un modo de extinción de las obligaciones distinto del pago. Su efecto es la extinción de crédito y deuda en la cantidad concurrente y opera con automatismo.

(...)

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en sus artículos 71 a 73 regula la compensación de una forma más extensa que la anterior Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, estableciendo expresamente el carácter declarativo del acuerdo de compensación (...) El acuerdo de compensación declarará dicha extinción. Acuerdo declarativo de compensación que supone una declaración de una extinción ya producida por la compensación".

A partir de esta exposición, el TEAR de Navarra contesta a la alegación del interesado de que la compensación hecha constituye un fraude de ley, razonando que la anulación de la diligencia de embargo no supone la anulación de las deudas, ni que éstas dejen de encontrarse en periodo ejecutivo, recordando que compensación y embargo son instituciones jurídicas distintas y resaltando que (la negrita es añadida): "Lo relevante es la existencia de unas deudas de naturaleza pública en periodo 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. Siempre que las deudas subsistan y su validez y eficacia no se vean afectadas por la anulación de la diligencia de embargo, la Hacienda Pública deberá proceder a su compensación con el crédito que resulte de la anulación de la diligencia de embargo. La ley dispone <la compensación con créditos reconocidos por acto administrativo a favor del mismo obligado>, sin establecer ninguna excepción que permita excluir de la compensación aquellos créditos reconocidos por acto administrativo que traigan causa en una anulación de un acto administrativo previo."

Además, el TEAR de Navarra hace una observación muy pertinente y que procede de un mandato legal (la negrita es añadida):

"3) Este proceder no sólo resulta de la literalidad de los preceptos que regulan la compensación de oficio sino que el mismo es el único 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).

Reconocida la existencia de la deuda en período ejecutivo, la observancia de los principios referidos impide prescindir de la compensación de oficio que de una forma eficaz, eficiente, racional, con celeridad y agilidad permite la cancelación de la deuda, cuya existencia, insistimos, no se cuestiona, y lo que resulta especialmente trascendente, y explicaremos seguidamente, de una forma más beneficiosa para el deudor".

Esta forma más beneficiosa para el deudor es indiscutible, 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.

5.- Puede invocarse, en este sentido, como argumento jurisprudencial, la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de julio de 2019, recurso de casación 4872/2017, que, referida a un caso de estimación parcial y compensación en la práctica de la nueva liquidación, dice lo siguiente: "A la hora de calcular los intereses de demora, habiéndose ingresado inicialmente la cantidad girada, la Administración tributaria puede compensar los intereses de demora resultantes de una y otra liquidación, devolviendo al obligado tributario la cantidad que surja a su favor de esa compensación, más los correspondientes intereses de demora."

Adicionalmente al anterior argumento, procede recalcar que la compensación que recoge la LGT no es un instrumento peculiar, es la herramienta civil de los artículos 1196 y siguientes del Código Civil. Es por ello que la compensación (tanto la civil como la que consagra en el ámbito Tributario la LGT) es algo que sucede necesariamente, esto es, sucede por la mera concurrencia de crédito y deuda entre dos sujetos recíprocamente obligados, y luego simplemente se declara.

En este sentido, la compensación no puede dejar de suceder. Nótese que la regulación legal de la compensación de oficio reza que la Administración "compensará", de manera tal que no cabe ninguna opción, por lo que la ejecución del fallo debe efectuarse en esos términos. Y es que la Administración, de ser acreedora y deudora al mismo tiempo y recíprocamente de un obligado tributario, no puede no compensar, está obligada a ello.

Finalmente, debe invocarse lo dispuesto en el artículo 70 del RGRVA, sobre ejecución de resoluciones, pues la ejecución se entiende que se produce con el acuerdo de reconocimiento de la devolución. Lo dispuesto en el RGRVA en materia de ejecución y, en particular, en lo relativo a la compensación en el ámbito de las ejecuciones, no se opone a lo dispuesto en la LJCA, porque nada contiene esta norma en relación con esa posibilidad y, en concreto, nada tampoco en relación con la posibilidad de compensación en caso de deudas tributarias.

Y en ese sentido, se considera que la compensación ordenada no va en contra de lo dispuesto en el artículo 103 LJCA, en la medida en que la Administración ha cuantificado y reconocido el derecho a la devolución, sin perjuicio de que el pago material no se haya producido por mediar compensación de oficio.

Adicionalmente, puede citarse la siguiente sentencia de la AN:

SAN de 26 de febrero de 2018, Sala de lo Contencioso sección 7ª, recurso 39/2017; El instituto de la compensación se configura como una forma de extinción de las obligaciones en el ámbito tributario, al igual que en el ámbito jurídico-privado y se prevé en los artículos 1195 a 1202 del Código Civil. En uno y otro caso la compensación (etimológicamente de "cum pensare", pesar juntos) extingue en la cantidad concurrente las obligaciones de aquellas personas que por derecho propio sean recíprocamente acreedoras y deudoras las unas de las otras (artículos 1195 y 1202 del Código Civil) y requiere, según el artículo 1196.2 del propio Texto Legal, que tales obligados sean recíprocamente acreedor y deudor el uno del otro en una cantidad concurrente que ha de ser vencida, líquida y exigible.

Por último, es conveniente señalar que el propio TEAC ha reconocido en una resolución en unificación de doctrina el automatismo y el efecto declarativo del acuerdo de compensación; es la resolución 00/6035/2014 de 23/03/2017, en la que se indica (la negrita es añadida):

"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 período 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 período ejecutivo, se haya iniciado o no el procedimiento de apremio, resultando en el presente caso que todas las deudas (garantizas o no) habían sido providenciadas de apremio.

(...;)

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."

Y fija el siguiente criterio:

"Siendo ineludible la compensación de oficio para la AEAT, resulta improcedente acudir al 1174 del CC cuando el 63.3 LGT establece que en caso de ejecución forzosa la Administración debe imputar primero el pago a la deuda mas antigua, independientemente de que la deuda se encuentre o no garantizada, pues en este caso se está realizando un acto de compensación (acto declarativo), que no tiene nada que ver con un acto ejecutivo, lo que sí requeriría que la Administración en primer lugar ejecutase la garantía."

En conclusión, y como antes se indicó, este Departamento de Recaudación considera que la argumentación desplegada por el TEAR de Navarra en su resolución es la correcta, y la única congruente con el criterio ya manifestado por el TEAC en su resolución citada, de modo que este criterio es el que entiende que debería ser adoptado por ese TEAC en su resolución del procedimiento iniciado en aplicación del artículo 229.1 de la LGT.

SEXTO: Por su parte, en el trámite concedido en el presente procedimiento, la Directora General de Tributos del Ministerio de Hacienda formuló, en 1 de diciembre de 2022, las alegaciones siguientes:

No se comparte el parecer del TEAR de Galicia al invocar el artículo 73.1 de la LGT, pues este se expresa en los siguientes términos:

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

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.

Asimismo, se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en periodo voluntario 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 esta Ley."

De modo que cuando la compensación de oficio se efectúe durante el plazo de ingreso en período voluntario de la deuda tributaria a compensar, la Ley solo reconoce tres supuestos en los que admite la compensación de oficio. Mientras que si ésta se efectúa cuando la deuda tributaria se encuentra en período ejecutivo, la Ley no hace distinción alguno, y puede ser compensada sin mayores requisitos. Por lo que no se puede afirmar, como hace el TEAR de Galicia, que estemos en el plazo de ingreso en período voluntario de la deuda compensada.

Pues, debe recordarse que la cuestión se plantea en relación con la anulación de una diligencia de embargo por falta de notificación de la providencia de apremio, lo que, por sí solo, no afecta a la validez de la providencia, sino solo a su eficacia frente al obligado tributario como adecuadamente indica el TEAR de Navarra, y es acorde con el principio de conservación de actos y trámites; ni tampoco afecta a la subsistencia de período ejecutivo, que, como resulta del artículo 161 de la LGT, se inició al día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en período voluntario, que sería este, tratándose de una liquidación de la Administración por IVA, el establecido en el artículo 62.2 de la LGT.

Además, tampoco se comparte la opinión del TEAR de Galicia de que la compensación de oficio implique la posibilidad de dejar de ejecutar cualquier resolución que decidiese anular una diligencia de embargo.

Cuando un órgano revisor acuerda anular un acto como es una diligencia de embargo, de acuerdo con el artículo 66.1 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, (BOE de 27 de mayo), -en adelante RGRVA-, el acto resolutorio del procedimiento de revisión será ejecutado en sus propios términos. Por lo que siempre habrá de atenderse a los términos concretos en que se haya expresado la resolución revisora, para determinar los posibles derechos que, en su caso, resultaren para el obligado tributario.

Así, el apartado 5 del citado artículo 66 del RGRVA declara:

"5. Cuando la resolución estime totalmente el recurso o la reclamación y no sea necesario dictar un nuevo acto, se procederá a la ejecución mediante la anulación de todos los actos que traigan su causa del anulado y, en su caso, a devolver las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora."

Por lo que, habiéndose ejecutado una diligencia de embargo en cuenta bancaria que se anula por una resolución revisora, procede declarar el ingreso indebido de la cantidad ingresada en el Tesoro Público, y su devolución al obligado tributario, tal como establece el artículo 32.1 de la LGT, el cual se remite al artículo 221 del mismo cuerpo legal, y éste, en su apartado 2, establece:

"2. Cuando el derecho a la devolución se hubiera reconocido mediante el procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo o en virtud de un acto administrativo o una resolución económico-administrativa o judicial, se procederá a la ejecución de la devolución en los términos que reglamentariamente se establezcan."

Términos reglamentarios que se recogen en el artículo 20 del RGRVA:

"Reconocido el derecho a la devolución mediante cualquiera de los procedimientos previstos en el artículo 15 o cuando mediante ley se declare la condonación de una deuda o sanción, se procederá a la inmediata ejecución de la devolución."

Y para su inmediata ejecución, debe partirse de la consideración de que de la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales para el obligado tributario y para la Administración, conforme al artículo 17.2 de la LGT; estableciendo el artículo 30.1 de dicho cuerpo legal que la Administración tributaria está sujeta al cumplimiento de las obligaciones de contenido económico establecidas en la LGT teniendo esta naturaleza la obligación de realizar la devolución de ingresos indebidos.

O sea, lo que es un derecho del obligado tributario, la devolución del ingreso indebido, a su vez, es una obligación de la Administración tributaria. Y las obligaciones de la Administración tributaria estatal se extinguen 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.

En este sentido, no es descartable que el obligado tributario pudiera manifestar ante el órgano revisor su pretensión de que la devolución se ejecutara mediante su pago, y que, por las razones que fueran, el órgano revisor acuerde acceder a la pretensión, resolución que debe ser cumplida en sus propios términos en cuanto crea una situación jurídica individualizada. Pero si el obligado tributario nada manifestó en el procedimiento revisor, su falta de diligencia, no debe suplirse en un procedimiento posterior. Ello, es acorde con lo dispuesto en el apartado 8 del artículo 241 ter de la LGT cuando establece que el Tribunal declarará la inadmisibilidad del recurso contra la ejecución respecto de aquellas cuestiones que se planteen sobre temas que hubieran podido ser planteados en la reclamación cuya resolución se ejecuta.

Por lo demás, indicar que se comparten los razonamientos jurídicos de la resolución del TEAR de Navarra.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Dispone el artículo 229.1.d) de la Ley 58/2003, General Tributaria:

"Artículo 229. *Competencias de los órganos económico- administrativos.*

1. El Tribunal Económico- Administrativo Central conocerá:

(.....)

d) Como consecuencia de su labor unificadora de criterio, de los recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio previstos en el artículo 242 de esta Ley.

Asimismo y, como consecuencia de esta labor unificadora, 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, el Presidente o la Vocalía Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central, por iniciativa propia o a propuesta de cualquiera de los Vocales del Tribunal Económico-Administrativo Central o de los Presidentes de los Tribunales Económico- Administrativos Regionales o Locales, podrán promover la adopción de una resolución en unificación de criterio por la Sala o por el Pleno del Tribunal Económico- Administrativo Central, que tendrá los mismos efectos que la resolución del recurso regulado en el artículo 242 de esta Ley. 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".

A la vista del precepto citado y por virtud del acuerdo de la Vocal Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central de 26 de septiembre de 2022 esta Sala de dicho Tribunal es competente para adoptar resolución en unificación de criterio en el presente procedimiento.

## **Segundo.**

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 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.

## **Tercero.**

El artículo 59 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), concerniente a la extinción de la deuda tributaria, dispone lo siguiente:

"Artículo 59. *Extinción de la deuda tributaria*

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

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

A la compensación como modo de extinción de la deuda tributaria se refiere el artículo 71 de la LGT en los términos siguientes:

"Artículo 71. *Compensación*

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.

3. 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"

El artículo 73 de la LGT regula la compensación de oficio por la Administración tributaria y dispone en la redacción actualmente vigente lo que sigue:

"Artículo 73. *Compensación de oficio*

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

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.

Asimismo, se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en período voluntario 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 esta Ley.

2. Serán compensables de oficio, una vez transcurrido el plazo de ingreso en período voluntario, las deudas tributarias vencidas, líquidas 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".

La redacción transcrita del artículo 73 de la LGT, dada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, era la aplicable a los hechos examinados en la resolución del TEAR de Navarra. En la resolución del TEAR de Galicia la redacción aplicable era la originaria. La diferencia de redacciones no es relevante, sin embargo, a efectos de resolver la cuestión aquí controvertida.

El Reglamento General de Recaudación (RGR), aprobado mediante Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, se ocupa de la compensación, por lo que aquí interesa, en los términos siguientes:

"Artículo 32. *Formas de extinción de la deuda*

Las deudas podrán extinguirse por pago, prescripción, compensación, deducción sobre transferencias, condonación, por los medios previstos en la normativa aduanera y por los demás medios previstos en las leyes".

"Artículo 55. *Deudas compensables*

Las deudas de naturaleza pública a favor de la Hacienda pública, tanto en período voluntario como en ejecutivo, podrán extinguirse total o parcialmente por compensación con los créditos reconocidos por aquélla a favor del deudor en virtud de un acto administrativo".

El artículo 58 del RGR en la redacción actualmente vigente, dada por el Real Decreto 1071/2017, de 29 de diciembre, dispone:

"Artículo 58. *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 aquélla por un crédito reconocido, una vez transcurrido el período voluntario, se compensará de oficio la deuda y los recargos del período ejecutivo que procedan con el crédito.

2. No obstante, se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en período 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.

c) Las cantidades a ingresar y a devolver relativas a obligaciones tributarias conexas que resulten de la ejecución de la resolución del recurso o reclamación económico-administrativa a la que se refieren los artículos 225.3 y 239.7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, debiéndose producir el ingreso o la devolución del importe diferencial que proceda. En este supuesto, procederá igualmente la liquidación de los intereses de demora devengados según lo dispuesto en el artículo 26.5 de dicha Ley, intereses que serán objeto de compensación en el mismo acuerdo.

3. La suspensión del procedimiento de apremio asociado al cobro de una liquidación vinculada a delito, tanto en sede del deudor principal como en sede del responsable, se tramitará y resolverá de acuerdo con el régimen regulado en los artículos 255, 256 y 258.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

La redacción transcrita del artículo 58 del RGR era la vigente en el caso examinado en la resolución del TEAR de Navarra. La redacción originaria, aplicable al caso del TEAR de Galicia, no contenía los apartados 2.c) y 3 del precepto, que fueron añadidos por el Real Decreto 1071/2017, de 29 de diciembre. La diferencia de redacciones no afecta, sin embargo, a la controversia examinada en el presente procedimiento.

El artículo 59 del RGR aborda los efectos de la compensación en los términos que siguen:

#### "Artículo 59. Efectos de la compensación

1. Adoptado el acuerdo de compensación, se declararán extinguidas las deudas y créditos en la cantidad concurrente. Dicho acuerdo será notificado al interesado y servirá como justificante de la extinción de la deuda.

2. Si el crédito es inferior a la deuda, se procederá como sigue:

a) La parte de deuda que exceda del crédito seguirá el régimen ordinario, iniciándose el procedimiento de apremio, si no es ingresada a su vencimiento, o continuando dicho procedimiento, si ya se hubiese iniciado con anterioridad, siendo posible practicar compensaciones sucesivas con los créditos que posteriormente puedan reconocerse a favor del obligado al pago.

b) Por la parte concurrente se procederá según lo dispuesto en el apartado 1.

3. En caso de que el crédito sea superior a la deuda, declarada la compensación, se abonará la diferencia al interesado".

De los artículos 73 de la LGT y 58 del RGR se infiere sin dificultad que la regla general es que para proceder a la compensación de oficio la deuda tiene que estar ya en período ejecutivo. Es posible, como excepción a la regla general, la compensación de oficio en período voluntario en los casos señalados en dichos preceptos.

En los casos examinados por los TEAR de Navarra y Galicia la Administración tributaria dictó sendos acuerdos de compensación de oficio de la deuda a favor de la Hacienda Pública con el crédito reconocido a favor del particular en ejecución de resolución de la reclamación económico-administrativa que anulaba una diligencia de embargo dirigida al cobro de esa misma deuda por no resultar válida la notificación de la providencia de apremio.

El TEAR de Galicia anuló el acuerdo de compensación afirmando que <<La Ley General Tributaria solo contempla dos supuestos de compensación de oficio por deudas derivadas de un mismo expediente, ninguno de los cuales concurre en el caso que nos ocupa, habida cuenta que dichos supuestos, regulados en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 73 de la Ley General Tributaria, se refieren únicamente a "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.">>. Consideró que la compensación se había producido en período voluntario de pago de la deuda y que no encajaba en ninguno de los supuestos previstos en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 73 de la Ley General Tributaria. La postura del TEAR de Galicia resulta errónea porque la deuda a favor de la Hacienda Pública se encontraba en período ejecutivo cuando fue reconocido el crédito. No cabe duda, en efecto, de que cuando se reconoció el crédito a favor del particular en ejecución de la resolución de la reclamación económico-administrativa, la deuda a favor de la Hacienda Pública estaba en período ejecutivo de cobro que, tal como señala el artículo 161.1 de la LGT, se había iniciado el día siguiente al de vencimiento del plazo establecido para el ingreso de la deuda en el artículo 62 de la LGT. Los TEAR de Navarra y Galicia conocieron de la impugnación de las

diligencias de embargo dictadas para el cobro de las deudas y las anulaban por falta de notificación de las providencias de apremio de que traían causa. La resolución de los TEAR conllevó la ineficacia de las providencias de apremio -por no haber sido adecuadamente notificadas- pero no su invalidez.

Así pues, el razonamiento del TEAR de Galicia para anular el acuerdo de compensación no se ajustó a Derecho.

Encontrándose la deuda en período ejecutivo de cobro cuando se reconoció el crédito a favor del interesado cabría concluir, en principio, tal como sostienen el TEAR de Navarra, la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT y la Directora General de Tributos del Ministerio de Hacienda, que la extinción de la deuda se produjo en el momento del reconocimiento del crédito, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 73.3 de la LGT, y que el acuerdo declarativo de la compensación de oficio se ajustó a Derecho.

No puede soslayarse, sin embargo, el hecho de que el acuerdo impugnado ante los TEAR declaró la compensación de oficio de la deuda a favor de la Hacienda Pública con el crédito reconocido a favor del interesado en ejecución de la resolución de la reclamación económico-administrativa que anulaba una diligencia de embargo dirigida al cobro de esa misma deuda por no resultar válida la notificación de la providencia de apremio. Dicho con otras palabras, la deuda fue compensada con el crédito generado en un procedimiento de recaudación ejecutiva de esa misma deuda.

Es cierto, como apunta el TEAR de Navarra que <<La ley dispone la "compensación con créditos reconocidos por acto administrativo a favor del mismo obligado", sin establecer ninguna excepción que permita excluir de la compensación aquellos créditos reconocidos por acto administrativo que traigan causa en una anulación de un acto administrativo previo>>. Igualmente, la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT afirma que "la norma no establece ninguna clase de limitación para la compensación de oficio de la regla general, porque de lo que se trata es de saldar deudas y créditos de un mismo deudor, sin más".

Sin embargo, permitir la compensación de oficio de la deuda con un crédito que se reconoce como consecuencia de un 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*. El mecanismo de la compensación de oficio ha permitido, en definitiva, en los casos examinados por los TEAR, que un embargo contrario al ordenamiento jurídico produzca el mismo efecto de extinción de la deuda que el que derivaría de un embargo ajustado a Derecho.

A título de ejemplo, el Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso) ha aplicado tal principio en su sentencia de 31 de octubre de 2017 (rec. cas. 572/2017) en la que las cuestiones que presentaban interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia según su fundamento de derecho primero, eran las siguientes:

1ª) Determinar si, anulada en la vía económico-administrativa una comprobación de valores por falta de motivación y, por consiguiente, la liquidación derivada de la misma, ordenando retrotraer las actuaciones para que se practique nueva comprobación y se apruebe otra liquidación, estas últimas comprobación y liquidación deben reputarse producidas en un procedimiento de gestión tributaria del artículo 134 LGT o en uno de ejecución de resoluciones económico-administrativas regido por el artículo 66 RGRVA.

2ª) Si se concluye que se trata de un procedimiento de ejecución, procede determinar si las pertinentes providencias deben ser adoptadas en el plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 RGRVA y, si en caso de incumplimiento, cabe extraer las mismas consecuencias que la jurisprudencia del Tribunal Supremo anudó al incumplimiento del plazo equivalente del derogado artículo 110.2 RPREA .

3ª) En el supuesto de que se llegue al desenlace de que las nuevas comprobación de valores y liquidación tienen lugar en un procedimiento de gestión, procede indagar si el plazo aplicable es el del artículo 104 LGT o, por analogía, el previsto en el actual artículo 150.7 LGT (artículo 150.5, al tiempo de los hechos del litigio) para los procedimientos de inspección, con las consecuencias que un precepto y otro vinculan a su incumplimiento".

Tras señalar que los nuevos actos que han de adoptarse para dar cumplimiento a la resolución anulatoria con retroacción de actuación por razones formales (comprobación de valores y subsiguiente liquidación) deben reputarse producidos en un procedimiento de gestión tributaria y que el artículo 104.1 de la LGT es la norma a tomar en consideración, concluye el Tribunal Supremo que la Administración no dispone para tramitar tales actos de todo el plazo previsto inicialmente sino tan solo del que reste desde que se realizó la actuación procedimental causante de la indefensión del interesado y que determinó la anulación del acto administrativo que puso fin al procedimiento. Entre los argumentos que emplea para alcanzar tal conclusión está el de que reconocer todo el plazo previsto inicialmente "desconocería la regla de que nadie puede obtener ventaja de sus propios errores como manifestación del principio general del Derecho *nemo auditur propriam turpitudinem allegans* (nadie puede ser escuchado, invocando su propia torpeza)".

Afirma el TEAR de Navarra, en defensa de la actuación de la Administración, que:

"Este proceder no sólo resulta de la literalidad de los preceptos que regulan la compensación de oficio sino que el mismo es el único 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).

Reconocida la existencia de la deuda en período ejecutivo, la observancia de los principios referidos impide prescindir de la compensación de oficio que de una forma eficaz, eficiente, racional, con celeridad y agilidad permite la cancelación de la deuda, cuya existencia, insistimos, no se cuestiona, y lo que resulta especialmente trascendente, y explicaremos seguidamente, de una forma mas beneficiosa para el deudor".

A juicio de este Tribunal Central no cabe defender tales principios de eficacia, eficiencia, celeridad y agilidad de la actividad administrativa a cualquier precio, ignorando la regla comentada de que nadie puede obtener ventaja de sus propios errores. Pudiendo, la interpretación de permitir la compensación de oficio en casos como el aquí examinado, ir en detrimento de la diligencia y buen hacer exigible a toda actuación administrativa, y ello porque podría llegar a favorecer el que la Administración no se viera incentivada para notificar con arreglo a Derecho las providencias de apremio, en cuanto tal circunstancia no iba a tener consecuencias para la extinción de la deuda.

Por otra parte, no puede aceptarse tampoco el argumento del TEAR de Navarra (apoyado también por la Directora del Departamento de Recaudación 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 período ejecutivo del 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.

Hemos de concluir, por tanto, 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.

La conclusión anterior fue asimismo a la que llegó el Tribunal Superior de Justicia de Navarra en sentencia de 14 de marzo de 2019 (rec. contencioso 341/2018) . Señalaba la sentencia en sus Fundamentos de Derecho Primero y Segundo:

"PRIMERO .- Acto impugnado y pretensiones de las partes.

(...)

El recurrente explica que se le impuso sanción por importe de 200 euros, que no abonó voluntariamente, por lo que se practicó embargo por dicha cantidad junto a los recargos correspondientes. Posteriormente por resolución del TEAR de 15 de marzo de 2017 se anuló la diligencia de embargo practicada sobre sus bienes y por importe de 240 euros, al no habersele notificado correctamente la providencia de apremio dictada. La citada resolución anula el embargo y reconoce el derecho de devolución por importe de 240 euros más intereses. Se anula también la providencia de apremio de la citada liquidación. En esta situación se le devolvió al recurrente parte del recargo de apremio, y se retuvo el resto (210 euros) en concepto de compensación.

(...)

SEGUNDO .- Sobre la compensación de deudas y créditos

El artículo 71 de la Ley general tributaria dispone:

(...)

"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.

Y el artículo 73 establece:

(...)

En desarrollo de tales preceptos, el artículo 58 del Reglamento general de recaudación establece:

(...)

De los preceptos transcritos se deduce que la compensación de créditos reconocidos se puede realizar de oficio cuando ha terminado el período voluntario para pago de la deuda sin haberse verificado habiendo aclarado la jurisprudencia, de la que son muestra las sentencias citadas por la demandada, que no es preciso para ello el dictado de providencia de apremio.

En el caso que nos ocupa, la sanción de 200 euros impuesta al recurrente por la comisión de una infracción de tráfico devino firme y no se abonó en período voluntario que finaba el 29 de abril de 2014, según se hace constar en la resolución impugnada. Por ello se inició la vía de apremio, embargando la Agencia estatal tributaria al recurrente la cantidad de 240 euros. Ahora bien, tanto la providencia de apremio como la posterior diligencia de embargo fueron anuladas por resolución de 15 de marzo de 2017, acordándose la devolución de la cantidad embargada. Es decir, que la administración no puede retener esa cantidad, pues ella misma ha declarado que se embargó indebidamente y debe devolverla, sin que sea aplicable compensación alguna, que de ser aplicada en este caso supondría eliminar todo el procedimiento de apremio. Al anularse la providencia de apremio y el embargo, la demandada carece de título sobre la cantidad retenida, sin que pueda compensarlo porque no se trata de dos créditos autónomos y reconocidos, sino que uno de ellos deriva de un procedimiento anulado, con obligación de devolución. El artículo 58.1 antes citado permite la compensación de deudas pero se refiere a créditos reconocidos, y en este caso no existen, pues el crédito que alega la administración no es tal, ya que deriva de una actuación administrativa anulada.

A lo razonado no son oponibles las sentencias de esta Sala de lo contencioso administrativo citadas por la demandada dado que simplemente recuerdan que no es preciso iniciar vía de apremio si existen créditos compensables reconocidos, situación que no concurre en este supuesto."

Finalmente, aun cuando no se trata del supuesto concernido en el presente procedimiento, un caso paradigmático que refuerza la conclusión alcanzada es aquel en que la diligencia de embargo de cuenta bancaria es anulada por afectar al salario mínimo inembargable ex lege, supuesto al que se refiere la resolución del TEAR de Madrid de 17 de septiembre de 2020 (RG 28/11362/2018) que 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. Y es que constituiría realmente un sinsentido que el embargo de una cantidad inembargable por ley para el cobro de una deuda produzca, por el mecanismo de la compensación de oficio, la extinción de dicha deuda.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1. letra d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, incoado por acuerdo de la Vocal Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 26 de septiembre de 2022, por iniciativa propia,

## ACUERDA

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.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas