

Tributación

«LA COMPENSACIÓN EN EL NUEVO REGLAMENTO GENERAL DE RECAUDACIÓN»

F.J. Palacio Ruiz de Azagra
Inspector de Hacienda del Estado

Una vez examinada en el número anterior de esta revista la posibilidad de solicitar aplazamiento de deudas tributarias, se aborda en este trabajo la posibilidad de solicitar la compensación de deudas tributarias cuando existan créditos a favor del mismo obligado tributario, acompañándose a la exposición teórica un supuesto práctico con la finalidad de aclarar las distintas cuestiones que plantea esta figura.

La aprobación del Reglamento General de Recaudación (RD 939/2005, de 29 de julio), cuya entrada en vigor ha tenido lugar el 1 de enero de 2006, obliga a revisar determinados procedimientos cuyo desarrollo la Ley General Tributaria encomienda al mencionado texto. Éste es el caso de la compensación de deudas regulado en los artículos 71 a 73 de la Ley General Tributaria y 55 a 59 del Reglamento General de Recaudación.

1. DEUDAS Y CRÉDITOS COMPENSABLES

Las deudas 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.

Debe tenerse en cuenta que para que proceda la compensación es necesario que deudas y créditos correspondan a una misma Administración pública, es decir, no sería posible compensar una deuda por el Impuesto sobre Sociedades con un crédito contra una Comunidad Autónoma. Por otra parte, el crédito tiene que estar reconocido a favor del deudor por un acto administrativo.

2. COMPENSACIÓN A INSTANCIA DEL OBLIGADO TRIBUTARIO

El obligado tributario podrá solicitar la compensación de las deudas tributarias que se encuentren tanto en período voluntario de pago como en período ejecutivo. Ahora bien, la solicitud de compensación parcial no impedirá la

solicitud de aplazamientos o fraccionamientos de la deuda restante.

2.1. Modelo de solicitud.

El obligado tributario que inste la compensación deberá dirigir al órgano competente para su tramitación la correspondiente solicitud, que contendrá los siguientes datos:

- a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio fiscal del obligado al pago y, en su caso, de la persona que lo represente.
- b) Identificación de la deuda cuya compensación se solicita, indicando, al menos, su importe, concepto y fecha de vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario.
- c) Identificación del crédito reconocido por la Hacienda pública a favor del solicitante cuya compensación se ofrece, indicando, al menos, su importe, concepto y órgano gestor.
- d) Lugar, fecha y firma del solicitante.

El modelo de solicitud puede obtenerse en la dirección de Internet www.aeat.es o bien en las Delegaciones y Administraciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

A la solicitud de compensación se acompañarán los siguientes documentos:

- a) Si la deuda tributaria cuya compensación se solicita ha sido determinada mediante autoliquidación, el modelo oficial de ésta debidamente cumplimentado, salvo que el interesado no esté obligado a presentarlo por obrar ya en poder de la Administración; en tal caso, señalará el día y procedimiento en que lo presentó.

- b) Justificación de haber solicitado certificado de la oficina de contabilidad del órgano u organismo gestor del gasto o del pago, en el que se refleje la existencia del crédito reconocido pendiente de pago, la fecha de su reconocimiento y la suspensión, a instancia del interesado, de los trámites para su abono en tanto no se comunique la resolución del procedimiento de compensación. Si el crédito ofrecido en compensación deriva de una devolución tributaria, en lugar de la certificación anterior se acompañará, en su caso, copia del acto, resolución o sentencia que lo reconozca.

Si la solicitud no reúne los requisitos o no se acompañan los documentos que se señalan, el órgano de recaudación para la tramitación del procedimiento requerirá al solicitante para que en el plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento subsane el defecto o aporte los documentos preceptivos, con indicación de que, si así no lo hiciera, se tendrá por no presentada la solicitud y se archivará sin más trámite.

Si la solicitud de compensación se hubiese presentado en período voluntario de ingreso y el plazo para atender el requerimiento de subsanación finalizase con posterioridad al plazo de ingreso en período voluntario y aquél no fuese atendido, se iniciará el procedimiento de apremio mediante la notificación de la oportuna providencia de apremio.

Cuando el requerimiento de subsanación haya sido objeto de contestación en plazo por el interesado pero no se entiendan subsanados los defectos observados, procederá la denegación de la solicitud de compensación.

Dicho requerimiento no será efectuado cuando, examinada la solicitud y contrastados los datos indicados en ésta con los que obren en poder de la Administración, quede acreditada la

inexistencia del crédito ofrecido o cuando, tratándose dicho crédito de una devolución tributaria, se compruebe la inexistencia de su solicitud. En este supuesto se tendrá por no presentada la solicitud de compensación y se procederá a su archivo sin más trámite.

2.2. Lugar de presentación.

El deudor que inste la compensación presentará su solicitud, preferiblemente, en las Dependencias o Áreas de Recaudación de las Delegaciones y Administraciones de la AEAT del territorio en que se encuentre su domicilio fiscal.

Tratándose de contribuyentes adscritos a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, las solicitudes de compensación podrán presentarse en el Departamento de Recaudación.

2.3. Tiempo de solicitud.

- a) La solicitud de compensación se entenderá efectuada en período voluntario de recaudación cuando se presente dentro del plazo fijado para el ingreso de las deudas a que se refiera, según lo previsto en el apartado 2 del artículo 62 de la Ley General Tributaria.

Según el artículo 62.2, en el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, el pago en período voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos:

1. Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 1 y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

2. Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 5 del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

- b) Las solicitudes relativas a deudas derivadas de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones extemporáneas se entenderán efectuadas en el momento de presentación de las citadas autoliquidaciones.
- c) La solicitud de compensación se entenderá realizada en período ejecutivo cuando su presentación se efectúe una vez transcurrido el plazo para el pago en voluntaria.

2.4. Efectos de la solicitud.

- a) Cuando la solicitud de compensación se presente en período voluntario, si al término de dicho plazo estuviera pendiente de resolución, no se iniciará el procedimiento de apremio, pero ello no impedirá el devengo del interés de demora que pueda proceder, en su caso, hasta la fecha de reconocimiento del crédito.
- b) Cuando se trate de peticiones de compensación correspondientes a autoliquidaciones o declaraciones-liquidaciones presentadas voluntariamente una vez transcurrido el plazo reglamentario de presentación, y sin perjuicio de la liquidación de los recargos que, en su caso, los órganos de gestión tributaria pudieran proceder a practicar de acuerdo con lo previsto en el artículo 27 de la Ley General Tributaria, no se iniciará el procedimiento de apremio, en tanto no se resuelva el expediente de compensación.

El artículo 27 regula los recargos por presentación extemporánea sin requerimiento previo que son de conformidad con el mismo:

1. Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los 3, 6 ó 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del 5, 10 ó 15 por 100, respectivamente. Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.
2. Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20 por 100 y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.
- c) Cuando la solicitud de compensación se presente en período ejecutivo, sin perjuicio de la no suspensión del procedimiento, podrán paralizarse las actuaciones de enajenación de bienes y derechos embargados hasta la resolución del procedimiento de compensación.

2.5. Acuerdo de compensación.

El órgano competente para resolver acordará la compensación cuando deudas y créditos estén vencidos, y sean líquidos y exigibles.

La extinción de la deuda tributaria se producirá en el momento de la presentación de la solicitud o cuando se cumplan los requisitos exigidos para las deudas y los créditos, si este momento fuera posterior a dicha presentación.

Si la resolución dictada fuese denegatoria, los efectos serán los siguientes:

- a) Si la solicitud fue presentada en período voluntario de ingreso, con la notificación del acuerdo denegatorio se iniciará el plazo de ingreso voluntario regulado en el artículo 62.2 de la Ley General Tributaria.

De no producirse el ingreso en dicho plazo, comenzará el período ejecutivo y se iniciará el procedimiento de apremio.

De realizarse el ingreso en dicho plazo, procederá la liquidación de los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario hasta la fecha del ingreso realizado durante el plazo abierto con la notificación de la denegación. De no realizarse el ingreso, los intereses se liquidarán hasta la fecha de vencimiento de dicho plazo, sin perjuicio de los que puedan devengarse con posterioridad en la vía ejecutiva.

- b) Si la solicitud fue presentada en período ejecutivo de ingreso, deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley General Tributaria, de no haberse iniciado con anterioridad.

Según el artículo 167.1 el procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al obligado tributario en la que se identificará la deuda pendiente, se liquidarán los recargos de la vía ejecutiva y se le requerirá para que efectúe el pago.

La resolución deberá notificarse en el plazo de seis meses. Transcurrido dicho plazo sin que haya notificado la resolución, los interesados podrán considerar desestimada la solicitud a los efectos de interponer el recurso correspondiente o esperar la resolución expresa.

3. COMPENSACIÓN DE OFICIO

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

Dentro de la compensación de oficio pueden distinguirse la compensación de oficio de deudas de entidades públicas y la compensación de oficio de deudas de otros acreedores a la Hacienda pública.

3.1. Compensación de oficio de deudas de entidades públicas.

Las deudas vencidas, líquidas y exigibles a favor de la Hacienda pública estatal que deba satisfacer un ente territorial, un organismo autónomo, la Seguridad Social o una entidad de derecho público serán compensables de oficio, una vez transcurrido el plazo de ingreso en período voluntario.

La compensación se realizará con los créditos de naturaleza tributaria reconocidos a favor de las entidades citadas y con los demás créditos reconocidos en su favor por ejecución del presupuesto de gastos del Estado o de sus organismos autónomos y por devoluciones de ingresos presupuestarios.

El inicio del procedimiento de compensación se notificará a la entidad correspondiente indicando la deuda y el crédito que van a ser objeto de compensación en la cantidad concurrente.

3.2. Compensación de oficio de deudas de otros acreedores a la Hacienda pública.

Cuando un deudor a la Hacienda pública 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.

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 General Tributaria. En este supuesto, procederá la liquidación de los intereses de demora devengados, intereses que serán objeto de compensación en el mismo acuerdo.

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.

4. EFECTOS DE LA COMPENSACIÓN

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.

No obstante lo anterior, pueden producirse dos situaciones:

- Que el crédito sea inferior a la deuda, en cuyo caso 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.
- Que el crédito sea superior a la deuda, en cuyo caso declarada la compensación, se abonará la diferencia al interesado.

5. EL SISTEMA DE CUENTA CORRIENTE EN MATERIA TRIBUTARIA

Está regulado en el Real Decreto 1108/1999, de 25 de junio. Podrán acogerse al sistema de cuenta corriente en materia tributaria los sujetos pasivos que reúnan los siguientes requisitos:

- a) Que ejerzan actividades empresariales o profesionales y que deban presentar, como consecuencia de las mismas, periódicamente, autoliquidaciones por el IVA y por retenciones a cuenta del IRPF o del IS.

- b) Que el importe de los créditos reconocidos durante el ejercicio inmediatamente anterior al de la solicitud de la cuenta corriente sea equivalente, al menos, al 40 por 100 de las deudas tributarias devengadas durante el mismo período de tiempo.
- c) Que se encuentren al corriente de sus obligaciones tributarias.
- d) Que no hayan renunciado a la aplicación de la cuenta corriente en los dos ejercicios anteriores a aquel en el que se presente la solicitud.

Serán objeto de anotación en la cuenta corriente tributaria, a efectos de proceder a su compensación, los siguientes créditos y deudas tributarias:

- 1.º Los créditos reconocidos a los sujetos pasivos acogidos a este sistema por devoluciones tributarias de oficio acordadas o que se hayan solicitado después de su inclusión en dicho sistema y mientras les sea aplicable, correspondientes a los siguientes tributos: IRPF, IS e IVA.
- 2.º El importe de las deudas tributarias que resulten de las declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, cuyo plazo de declaración o ingreso finalice durante el período en que resulte aplicable el sistema de cuenta corriente en materia tributaria, practicadas por los mismos sujetos pasivos y correspondientes a los siguientes conceptos tributarios: IRPF, IS, IVA y retenciones y otros pagos a cuenta del IRPF e IS.

No podrán ser objeto de anotación en la cuenta corriente tributaria los créditos y deudas tributarias que, a continuación, se indican:

- a) Los que se deriven de declaraciones-liquidaciones presentadas fuera de plazo.

- b) Las deudas que se deriven de liquidaciones provisionales o definitivas practicadas por los órganos de la Administración tributaria.
- c) Las devoluciones reconocidas en los procedimientos especiales de revisión contemplados en la Ley General Tributaria y en la resolución de recursos y reclamaciones.
- d) Las deudas tributarias devengadas en concepto del IVA en las operaciones de importación.

A efectos de determinar el saldo de la cuenta corriente tributaria, se extinguirán los créditos y deudas tributarias, por compensación, surgiendo un nuevo crédito o deuda tributaria, por el importe del saldo deudor o acreedor de la cuenta.

La determinación del saldo de la cuenta corriente tributaria se efectuará los días 31 de marzo, 30 de junio, 30 de septiembre y 31 de

diciembre de cada ejercicio en los que se encuentre vigente.

El crédito o deuda tributaria resultante de la determinación del saldo por el órgano competente se notificará al sujeto pasivo, quien dispondrá de un plazo de 10 días para formular alegaciones en relación con dicha determinación, pudiendo aportar los documentos y justificantes que estime pertinentes.

Transcurrido este plazo, el órgano competente dictará liquidación provisional en el plazo de 15 días. En el caso de que de la misma resultara una cantidad a devolver, la Administración acordará su pago. En el caso de que de la misma resultase una cantidad a ingresar, el sujeto pasivo procederá a su ingreso en los plazos previstos en el artículo 62.2 de la Ley General Tributaria.

En los casos de falta de ingreso de la deuda tributaria resultante de la determinación del saldo de la cuenta corriente tributaria se iniciará el período ejecutivo.

EJEMPLO:

La Entidad «LA DEVOTA, S.A.», residente en Madrid, está atravesando una fuerte crisis de liquidez, a pesar de que sus resultados son positivos.

Para paliar el problema, ha realizado dos actuaciones paralelas: de una parte, ha solicitado un crédito al banco aportando como garantía del mismo el importe de una devolución del IVA que espera recibir a finales de julio de 2006. Para ello ha notificado a la Agencia Tributaria de su domicilio la cesión de sus derechos de crédito al banco, señalando una cuenta del banco para el ingreso de la citada devolución. De otra parte, ha pedido a la Delegación de la Agencia Tributaria que compense el importe de su devolución por el IS del ejercicio 2005 con el importe de la autoliquidación por retenciones correspondiente al segundo trimestre de 2006, hasta absorber la totalidad del ingreso.

.../...

.../...

Cuestiones planteadas:

- 1.^a ¿Puede ser objeto de cesión el crédito por devolución del IVA?
- 2.^a ¿Puede «LA DEVOTA, S.A.» designar una cuenta de un tercero para la devolución?
- 3.^a ¿Qué condiciones deben cumplirse para la compensación?
- 4.^a ¿Puede denegar la Administración la solicitud de compensación?
- 5.^a ¿Pueden compensarse deudas tributarias de distintos conceptos?
- 6.^a ¿En qué momento se solicitaría la compensación? ¿Qué ocurriría si al vencimiento del plazo en período voluntario la solicitud no se hubiese contestado?

Soluciones propuestas:

1.^a Nuestro ordenamiento jurídico no excluye la traslación voluntaria de la deuda tributaria por vía convencional. Tales pactos son lícitos y válidos, pero carecen de eficacia para alterar la posición jurídica configurada por la ley. Esto significa, en suma, que si bien la cesión del crédito por devolución del IVA es válida entre las partes, la Entidad «LA DEVOTA, S.A.» seguirá siendo a todos los efectos obligado tributario en sus relaciones con la Hacienda pública respecto a dichas relaciones jurídico-tributarias.

2.^a A nuestro juicio no existe impedimento alguno en que la cuenta asignada designada para la devolución sea la cuenta de un tercero, con dos matizaciones: de una parte, que el sujeto pasivo o el obligado tributario podrá en cualquier momento alterar la designación de dicha cuenta y sustituirla por otra cuenta propia o de otro tercero; y, en segundo lugar, todo ello sin perjuicio de las consecuencias fiscales que tal cesión o pago a terceros pudieran derivarse.

3.^a Los requisitos para que se pueda producir la compensación son los siguientes:

.../...

.../...

En cuanto al objeto de la compensación pueden tratarse de deudas tanto en período voluntario como en vía ejecutiva. En este caso, habrá que incluir a efectos de la compensación el recargo de apremio y los intereses de demora. Tienen que ser deudas vencidas, líquidas y exigibles tanto para la Administración como para los particulares.

En nuestro caso, el deudor «LA DEVOTA, S.A.», al instar la compensación, ha de dirigir al órgano competente una solicitud y el modelo oficial de autoliquidación cumplimentado.

Asimismo, deberá adjuntarse un certificado de la oficina de contabilidad del departamento centro, un organismo gestor del gasto o del pago, en el que se refleje la existencia del crédito reconocido pendiente de pago, y la suspensión de los trámites de abono.

4.^a En la medida en que la compensación es una forma de extinción de la deuda tributaria y que la ley permite al obligado tributario instar la misma, no se trata aquí, a diferencia de lo que ocurre con el aplazamiento de las deudas tributarias, de un supuesto de actuación discrecional de la Administración sino de una actuación reglada, que por lo tanto deberá reconocer el derecho a la compensación en el caso de que se cumplan los requisitos reglamentariamente establecidos.

5.^a En principio, es indiferente que se trate de deudas tributarias o de otra naturaleza para su compensación, por lo que podemos afirmar que tratándose en ambos casos de deudas tributarias, tampoco debe existir ningún problema para la compensación.

Ahora bien, no será posible la compensación cuando la recaudación la asuma el Estado respecto de deudas de otros entes con personalidad jurídica propia, como sería el caso de los organismos autónomos, sociedades estatales y demás entes públicos con personalidad propia. En definitiva, lo que se requiere es la reciprocidad entre acreedor y deudor.

6.^a La solicitud de compensación puede realizarse tanto en período voluntario como en período ejecutivo. Ahora bien, si presentada en período voluntario al término de dicho plazo no se hubiese dictado resolución, no se expedirá título ejecutivo. En el caso del acuerdo de concesión, si en el momento

.../...

.../...

de formular la solicitud el crédito ya se encontraba reconocido por acto administrativo en las condiciones reglamentariamente establecidas, estando pendiente de pago a la fecha de resolución del procedimiento, procederá el acuerdo estimatorio declarando extinguida la deuda con la Hacienda pública por la parte concurrente, con los mismos efectos que se derivarían del pago realizado al tiempo de presentar la solicitud.

Si, por el contrario, el crédito por la devolución del IS no se encontrara reconocido al tiempo de presentarse la solicitud, pero el reconocimiento del mismo se produjera con anterioridad a la fecha del correspondiente acuerdo, y de ello tuviera constancia el órgano de recaudación competente para la tramitación, en aras al principio de eficacia administrativa, procederá el acuerdo estimatorio, especificando, no obstante, que los efectos de la compensación sólo tienen lugar desde el momento en que se produce la concurrencia efectiva de créditos y débitos.