

VNIVERSITAT ID VALÈNCIA

() Facultat de Dret

Departamento de Derecho Financiero e Historia del Derecho

PROGRAMA DE DOCTORADO EN DERECHO, CIENCIA POLÍTICA I CRIMINOLOGÍA



VNIVERSITAT
ID VALÈNCIA

TESIS DOCTORAL

**La compensación como mecanismo de cumplimiento de las obligaciones tributarias.
Identificación de las deudas y créditos que pueden ser objeto de extinción y delimitación de
los sujetos intervinientes**

Presentada por:

M^a Carmen Ballesteros Soler

Dirigida por:

Prof. Dr. Francisco J. Magraner Moreno

Abril, 2022

ÍNDICE

LISTA DE ABREVIATURAS Y SIGLAS	9
INTRODUCCIÓN	13
1. El contexto social y jurídico de la investigación.	13
2. Objetivo del estudio y estructura del trabajo.....	16
3. Metodología y fuentes.....	19
4. Carácter multidisciplinar del trabajo de investigación.	20
CAPÍTULO I. Análisis de los antecedentes de la regulación actual de la compensación de deudas compilada en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en sus normas de desarrollo y reflexiones en torno a las razones por las que es forzoso su reconocimiento en el ámbito de la aplicación de los tributos. Naturaleza jurídica de esta forma de extinción de las obligaciones en el derecho tributario español y distinción de otras figuras afines.	23
1. Un recorrido histórico: del origen del reconocimiento de la figura de la compensación de deudas en el ordenamiento tributario español hasta su regulación actual.	27
2. Razones por las que es forzoso el reconocimiento de este mecanismo en el ámbito de la aplicación de los tributos: justificación de la admisión de la compensación de deudas en el actual ordenamiento tributario español.	38
2.1. El cumplimiento del principio constitucional de eficacia por parte de la Administración tributaria, a la vista de los últimos pronunciamientos jurisprudenciales y administrativos, y el derecho de los ciudadanos al despliegue del principio de buena administración, configurado, fundamentalmente, en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (2009) y desarrollado por la jurisprudencia española reciente.	39
2.2. La exigencia constitucional de justicia tributaria y su relación con la compensación de deudas en materia tributaria.	47
2.3. La compensación de deudas como consecuencia de la potestad de autotutela de la Administración tributaria y como medio de garantía en el cobro de las deudas.	51
3. Naturaleza jurídica de la compensación de deudas en el derecho tributario español.	55
4. La confrontación del concepto de compensación de deudas establecido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, con la regulación de ciertas figuras afines; obligado análisis a la luz de la naturaleza polisémica de este término.....	62
4.1. La extinción de la deuda tributaria mediante el procedimiento previsto en el artículo 97,6 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el Patrimonio.	64
4.2. La extinción por compensación de una deuda tributaria, previa cesión por parte de un tercero de un crédito por devolución tributaria. <i>Excursus</i> a propósito de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava.	68
4.3. El procedimiento de extinción de deudas de las entidades de derecho público mediante deducciones sobre transferencias y su reconocimiento formal como modo singular de extinción de deudas en el artículo 74 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.	71

4.4. La retención con cargo a la participación de los municipios en los tributos del Estado, prevista en el artículo 134, 5 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y la determinación de su naturaleza jurídica a través de la interpretación de la doctrina del Tribunal Constitucional establecida en la sentencia 41/2016, de 3 de marzo.	77
4.5. La retención en contabilidad prevista en el artículo 14,3 de la Ley 1/2015, de 6 de febrero, de Hacienda Pública, del Sector Público Instrumental y de Subvenciones de la Generalitat Valenciana.	80
4.6. La compensación de deudas en materia de ejecución de sentencias en el orden contencioso-administrativo. Especial atención a las previsiones del artículo 106.6 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa: delimitación de la normativa, civil o tributaria, aplicable a cada caso.	84

CAPÍTULO II. Estudio de los elementos centrales de la compensación, como mecanismo de cumplimiento de las obligaciones: identificación de las deudas y de los créditos que pueden ser objeto de extinción mediante compensación tributaria. 91

1. De las deudas susceptibles de extinción por compensación en su delimitación por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.	91
1.1. La necesaria identificación del concepto de deuda extingible mediante compensación.	97
1.1.1. La deuda tributaria definida en la LGT y la determinación de sus componentes como primera aproximación al concepto de deuda compensable.	98
1.1.1.1. Componentes básicos de la deuda tributaria: la cuota, o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal, o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta.	100
1.1.1.1.1. El caso “Telefónica de España S.A.U.”, los tributos locales y la inexistencia de cuota diferencial.	103
1.1.1.1.2. La exacción del tributo mediante efectos timbrados y los problemas derivados de su aceptación como deuda compensable.	113
1.1.1.1.3. La mutación en el tiempo del concepto de tributo: el recurso cameral permanente y su naturaleza tributaria.	117
1.1.1.2. Las obligaciones tributarias accesorias como deudas a extinguir mediante el mecanismo de la compensación.	123
1.1.1.2.1. El interés de demora exigible al obligado tributario: su naturaleza jurídica de deuda tributaria, intransmutable en el caso de que la obligación principal, de la que es accesorio, sea una sanción y no una deuda tributaria.	124
1.1.1.2.2. Los recargos por declaración extemporánea: análisis de su naturaleza, especialmente tras la regulación contenida en la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de trasposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.	130
1.1.1.2.3. Los recargos del período ejecutivo y su parcial desnaturalización, en su regulación por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Especialidades en la compensación de oficio de deudas de entidades públicas.	136
1.1.2. La nueva configuración de las sanciones como elemento ajeno a la deuda tributaria en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: consecuencias en cuanto a su capacidad para ser consideradas deuda compensable.	139
1.1.3. La regulación de la deuda aduanera por el Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión y la determinante trascendencia de esta norma a los efectos de que aquella pueda ser extinguida mediante el instituto de la compensación regulado en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.	144

1.2. Caracteres definitorios de las deudas susceptibles de extinción mediante compensación tributaria.....	146
1.2.1. La necesaria liquidez de las deudas a compensar: cuantificación de la deuda.	149
1.2.2. La concepción de la deuda como exigible: el concepto de exigibilidad propio del derecho tributario y la consecuente imposibilidad de extinción mediante compensación de aquellas deudas que tengan acordada la suspensión de su ejecución.	151
1.2.3. El concepto de vencimiento. Consecuencias del reconocimiento de la posibilidad de compensación de deudas no vencidas: análisis del régimen de solicitud “presunta” de compensación de deudas, ligada al supuesto de concesión por parte de la Administración tributaria de aplazamiento o fraccionamiento del pago. Su regulación en el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación y la posible desviación de poder en su aplicación por parte de la Administración tributaria.	155
1.2.4. La innecesaria firmeza de las deudas compensables: análisis de los antecedentes y de la construcción de la última doctrina jurisprudencial por el Tribunal Supremo en su sentencia de fecha 19 de junio de 2020 (Recurso 3412/2017).	161
1.3. Las vicisitudes en materia de compensación tributaria de la deuda y de las sanciones tributarias afectadas por un procedimiento concursal, y la influencia de la normativa contenida en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y en el posterior Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal, en la posibilidad de extinción de tales deudas por este medio.....	164
2. De los créditos susceptibles de extinción por compensación en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.....	182
2.1. Origen de las obligaciones económicas que la Administración tributaria debe afrontar al asumir la posición deudora en una relación jurídica: clases de créditos que se pueden oponer para la extinción de deudas y sanciones tributarias.....	182
2.1.1. Créditos que nacen como consecuencia del cumplimiento de las obligaciones de contenido económico impuestas a la Administración tributaria en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.	186
2.1.1.1. Las devoluciones propias de cada tributo como origen de créditos compensables..	188
2.1.1.1.1. La pignoración y cesión en favor de tercero del crédito por devolución en el IVA y sus consecuencias en orden a la extinción de deudas y sanciones tributarias por compensación. Análisis crítico de las SSTS, Sala de lo Contencioso, de 11 de julio de 2011 y 21 de septiembre de 2011.....	190
2.1.1.1.2. La utilización de normas tributarias con fines sociales: la paulatina introducción desde 2003 de deducciones reembolsables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Su capacidad para ser consideradas crédito compensable, al margen del mecanismo de liquidación propio del impuesto del que nacen.....	198
2.1.1.1.3. La posibilidad de monetización de deducciones, introducida por Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de Apoyo a los Emprendedores y su internacionalización, y la conversión de activos por impuesto diferido en créditos fiscales, regulada por primera vez en el Real Decreto Ley 14/2013, de 29 de noviembre, de medidas urgentes para la adaptación del derecho español a la normativa de la Unión Europea en materia de supervisión y solvencia de entidades financieras, en el Impuesto sobre Sociedades. Su capacidad para generar créditos compensables, al margen del mecanismo de liquidación propio del impuesto del que nacen.	206
2.1.1.2. La devolución de ingresos indebidos como generadora de créditos compensables. 213	
2.1.1.2.1. La condonación de deudas y sanciones tributarias y su aptitud para la generación de créditos compensables. Especial referencia al apartado segundo de la Disposición adicional única de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.	221

2.1.1.2.2. Consecuencias de la declaración de inconstitucionalidad de una norma sobre los actos administrativos firmes que determinaron el ingreso de deudas y sanciones tributarias: inexistencia de créditos compensables <i>versus</i> el derecho a la devolución de ingresos indebidos o el derecho a obtener una indemnización por exigencia de responsabilidad patrimonial al Estado legislador. Vías de generación de un posible crédito compensable.	228
2.1.1.2.3. Consecuencias sobre los actos administrativos firmes, que determinaron el ingreso de deudas y sanciones tributarias, de los pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea declarando la incompatibilidad de una norma tributaria con el derecho de la Unión. La dudosa generación de crédito compensable y sus condiciones. El Recurso por Incumplimiento interpuesto por la Comisión Europea contra el Reino de España el 24 de junio de 2020, asunto C-278/20.	249
2.1.1.2.4. Devolución de ingresos indebidos y anulación de normas reglamentarias. Efectos sobre actos administrativos firmes que determinaron el ingreso de deudas y sanciones tributarias. Generación de crédito compensable: reflexiones a propósito del ATS de fecha 23 de julio de 2020.	258
2.1.1.3. El reembolso de los costes de las garantías aportadas para la suspensión de la ejecución de deudas tributarias y sanciones, así como para la obtención del aplazamiento o fraccionamiento del pago de aquellas, obligaciones que son posteriormente declaradas improcedentes por sentencia o resolución administrativa firme. Posible inexistencia de derecho de crédito oponible a la Administración tributaria para la compensación regulada en la LGT: costes no reembolsables <i>atque</i> gastos no reembolsables.	264
2.1.1.4. El interés de demora exigible a la Administración tributaria, crédito que nace como consecuencia del cumplimiento de las restantes obligaciones de contenido económico impuestas a la Administración tributaria en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Intereses moratorios y correspectivos: la importancia de determinar la obligación origen de la exigencia del interés de demora. Anatocismo de intereses a la luz de las SSTs de 5 de junio de 2018 y de 5 diciembre de 2018: independencia de los créditos para su aportación al procedimiento de compensación.	272
2.1.2. Créditos que nacen como consecuencia del cumplimiento de las obligaciones de contenido económico impuestas a la Administración pública, distintas a las reguladas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.	280
2.1.2.1. El paradigma de los créditos de origen contractual: las certificaciones de obra como crédito compensable. Los intereses generados por el retraso en su pago como crédito independiente a los efectos de su extinción al confluir con deudas y sanciones tributarias.	282
2.1.2.2. Créditos por subvenciones concedidas y su posible compensación con deudas y sanciones tributarias debidas por el beneficiario de la subvención. Disparidad entre la regulación estatal y las regulaciones autonómicas y forales: a propósito del Decreto Legislativo 3/2002, de 24 de diciembre, por el que aprueba el Texto refundido de la Ley de finanzas públicas de Cataluña y de la Ley Foral 11/2005, de 9 de noviembre, de Subvenciones, de la Comunidad Foral de Navarra.	287
2.1.2.3. Créditos por retribuciones de los funcionarios públicos y por salarios del personal laboral, debidos por la Administración tributaria: límites a su compensación con deudas y sanciones tributarias derivados de la protección legal de la suficiencia del salario.	296
2.2. Condiciones predicables de los créditos susceptibles de compensación: la liquidez, el vencimiento y la exigibilidad. La exigibilidad de las obligaciones públicas: “pagabilidad” de los créditos adeudados por las Administraciones públicas. La relación entre la obligación de pago y la exigencia de reconocimiento del crédito por acto administrativo.	302
2.2.1. Especial análisis del requisito de exigibilidad de los créditos representados por certificaciones de obra, a la luz de las disposiciones de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014.	312

2.2.2. Aptitud de los créditos objeto de retención cautelar, en aplicación de las previsiones del artículo 81, 4, a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria para su compensación con deudas y sanciones tributarias: exigibilidad del crédito y preferencia de la compensación sobre el mantenimiento de la medida cautelar. Naturaleza jurídica de la medida prevista en el artículo 118 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido: la conversión en créditos no exigibles de aquellos que tienen su origen en la solicitud de devolución mediante autoliquidación en el IVA, en los supuestos en los que se exige la garantía prevista legalmente en la normativa del Impuesto y esta no se formaliza.....	317
2.2.3. La extinción del crédito señalado por el obligado tributario al instar la compensación, como consecuencia de su pago por la Administración tributaria, estando pendiente de resolución la compensación solicitada. Reiterada doctrina del Tribunal Supremo desde su sentencia de fecha 12 de julio de 2005.....	337

3. Elección de la deuda y del crédito a compensar en el supuesto de compensación de oficio de una o varias deudas con uno o varios créditos aptos para su extinción: libertad de la Administración tributaria en la elección de las deudas a extinguir *versus* aplicación del orden previsto para el cumplimiento de las obligaciones tributarias mediante su pago. Determinación de los créditos a extinguir.

343

4. Análisis de las deudas y créditos susceptibles de anotación en el sistema de cuenta corriente tributaria regulado en los artículos 138 y siguientes del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

350

CAPÍTULO III. Análisis de los sujetos legitimados para extinguir sus deudas y créditos recíprocos a través de la compensación de deudas regulada en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

365

1. La reciprocidad como característica predicable de los sujetos que extinguen sus deudas y créditos mutuos; naturaleza jurídica en el derecho privado y su proyección en el derecho tributario.....

365

1.1. El concepto de reciprocidad, acuñado en el derecho común, como requisito inherente a la compensación de deudas.	366
1.2. Significado del término reciprocidad desde el análisis de la compensación de deudas y sanciones tributarias.....	373

2. La Administración tributaria investida de la potestad de compensar.....

378

2.1. Identificación de los sujetos que conforman el concepto de Administración tributaria y que son titulares de la potestad de compensar de conformidad con las previsiones de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.....	378
2.1.1. Las administraciones tributarias autonómicas como sujetos investidos de la potestad de compensar deudas y sanciones tributarias. Análisis de la STC 65/2020, de 18 de junio: determinación del ámbito de la Hacienda general (artículo 149, 1, 14º de la CE).....	381
2.1.2. La Administración tributaria local como titular de la potestad para compensar deudas y sanciones tributarias y su reconocimiento jurisprudencial.....	388
2.2. Determinación de la Administración tributaria investida de la potestad de compensar y/o ante la que debe ejercitarse el derecho a la compensación en aquellos supuestos en que no existe coincidencia entre el sujeto titular del crédito tributario y el organismo que tiene encomendada su recaudación: las delegaciones y las encomiendas de gestión recaudatoria.	392
2.2.1. Las fórmulas de colaboración entre Administraciones tributarias en materia de recaudación.....	394

2.2.2. Incidencia de las distintas fórmulas de colaboración en la recaudación para la determinación de la Administración tributaria investida de la potestad de compensar deudas y sanciones tributarias.	399
2.3. Asistencia mutua en la recaudación: la Administración tributaria investida de la potestad de compensar y/o ante la que debe ejercitarse el derecho a la compensación.	403
2.4. La Administración tributaria investida de la potestad de compensar y/o ante la que debe ejercitarse el derecho a la compensación en aquellos supuestos de cesión del tributo y de cesión del rendimiento del tributo.	408
2.4.1. Consideraciones previas en torno a la distinción entre la cesión del tributo y la cesión del rendimiento del tributo.	408
2.4.2. La cesión del tributo y sus consecuencias en materia de compensación de deudas y sanciones tributarias en orden a determinar la Administración tributaria investida de la potestad de compensar deudas y sanciones tributarias.	411
2.4.3. La cesión del rendimiento del tributo y sus consecuencias en la identificación de la Administración tributaria que ocupa la posición de deudora/acreedora en materia de compensación de deudas y sanciones tributarias.	414
2.4.4. La cesión en materia del Impuesto sobre el Patrimonio: un aparente <i>tertius genus</i> a la hora de determinar la Administración tributaria acreedora de la deuda compensable. Análisis de la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 26 de noviembre de 2020 (Recurso 4264/2018). .	416

3. El obligado al pago que voluntaria o coactivamente está afectado por la compensación de deudas regulada en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. 419

3.1. El concepto de obligado tributario y su falta de adecuación para definir al sujeto titular del derecho subjetivo a la compensación de deudas y sanciones tributarias. Necesario acercamiento al concepto de obligado al pago que es, a su vez, acreedor de la Hacienda pública.	419
3.2. Posiciones subjetivas respecto de las que no existe controversia en cuanto a la admisión de su cualidad como titulares del derecho subjetivo a la compensación de deudas y sanciones tributarias.	427
3.3. Figuras subjetivas respecto de las que su configuración, <i>prima facie</i> , no evidencia su capacidad a efectos de extinguir sus deudas y sanciones tributarias mediante la figura de la compensación: grupos fiscales, grupos de entidades e infractores.	432
3.4. Posiciones subjetivas merecedoras de un análisis específico en orden a la posible compensación de sus deudas y sanciones tributarias, a la luz del derecho común y su aplicación supletoria en materia de compensación de deudas y sanciones tributarias.	438
3.4.1. La figura del responsable: responsabilidad subsidiaria y solidaria. La posibilidad del responsable de oponer un crédito del deudor principal a su deuda tributaria a efectos de su compensación en la cantidad concurrente <i>versus</i> la obligación de la Administración tributaria de proceder a la compensación de oficio de la deuda y del derecho de crédito titularidad deudor principal (el artículo 1197 del Código Civil y la figura del fiador).	438
3.4.1.1. El declarado responsable subsidiario y su capacidad para accionar un derecho de crédito del deudor principal para la extinción por compensación de su deuda tributaria.	440
3.4.1.2. La capacidad del responsable solidario para accionar un derecho de crédito del deudor principal para la extinción por compensación de su deuda tributaria.	442
3.4.2. La cesión a tercero del crédito ostentado frente a la Administración tributaria y determinación del obligado al pago que puede acceder o debe soportar la compensación (la regulación en el artículo 1198 del Código Civil de los efectos de la cesión de créditos en la compensación de deudas).	445
3.4.2.1. La cesión del derecho de crédito y su posible compensación por el cesionario con sus propias deudas y sanciones tributarias.	445
3.4.2.2. La oposición de la Administración tributaria a la cesión del derecho de crédito y sus consecuencias en materia de compensación de deudas y sanciones tributarias.	448
3.4.3. Obligaciones solidarias y compensación de deudas: la compensación del crédito por devolución o de la deuda tributaria, generados en el supuesto de declaración conjunta en el	

IRPF, con deudas y/o créditos de uno de los miembros de la unidad familiar (la solidaridad activa y pasiva ex artículo 1143 y 1148 del Código Civil y sus efectos en la compensación de deudas).	451
3.4.3.1. El problema de la pluralidad de sujetos en las relaciones obligacionales y las soluciones aportadas por el derecho común.	451
3.4.3.2. Las obligaciones solidarias en el derecho tributario: el régimen de tributación conjunta en el IRPF.	457
3.4.3.2.1. La solidaridad activa y pasiva de los miembros de la unidad familiar en el supuesto del ejercicio de la opción por la tributación en el IRPF en el régimen de tributación conjunta: nuestra propuesta.	458
3.4.3.2.1.1. La solidaridad activa y la compensación del derecho de crédito solidario con deudas y sanciones tributarias titularidad de cualquier miembro de la unidad familiar.	461
3.4.3.2.1.2. La solidaridad pasiva y la compensación de la deuda solidaria con derechos de crédito que cualquier miembro de la unidad familiar ostente frente a la Hacienda pública estatal.	464
3.4.3.2.2. El abandono de la opción por la tributación conjunta durante el periodo reglamentario de presentación de la autoliquidación, con la consiguiente presentación de la declaración por el IRPF en la modalidad de tributación individual. Efectos sobre la eficacia de la compensación de deudas acordada con anterioridad a la modificación de la opción.	469
CONCLUSIONES	473
BIBLIOGRAFÍA	489
RELACIÓN DE LAS SENTENCIAS Y RESOLUCIONES DE LOS TRIBUNALES CITADAS.	513

LISTA DE ABREVIATURAS Y SIGLAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
CAU	Código aduanero de la Unión.
CCAA	Comunidades Autónomas
CE	Constitución Española
CTNE	Compañía Telefónica Nacional de España
DCFR	Proyecto de Marco Común de Referencia (<i>Draft Common Frame of Reference</i>)
EELL	Entidades Locales
ET	Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
ICIO	Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IRNR	Impuesto sobre la Renta de no Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
LCSP	Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014
LEC	Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil
Ley Concursal	Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal
Ley 40/2015	Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público
LGP	Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria
LGS	Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

LGT de 1963	Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes del Impuesto sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
LIVA	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido
LJCA	Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa
LOFCA	Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas
LRBRL	Ley 7/1985, Reguladora de Bases de Régimen Local
LSF	Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias
PCC	Propuesta de Código Civil
PECL	Principios de Derecho Contractual Europeo
PICC UNIDROIT	Principios de UNIDROIT sobre contratos Comerciales Internacionales
PMCC	Propuesta de Modernización del Libro IV del Código Civil
Reglamento de revisión	Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa
RGAGI	Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos
RGR	Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación
SAN	Sentencia de la Audiencia Nacional
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional

STS	Sentencia del Tribunal Supremo
STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TRLC	Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal
TRLHL	Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales
UNIDROIT	Instituto Internacional para la Unificación del Derecho Privado

INTRODUCCIÓN

La tesis doctoral titulada “La compensación como mecanismo de cumplimiento de las obligaciones tributarias. Identificación de las deudas y créditos que pueden ser objeto de extinción y delimitación de los sujetos intervinientes” tiene por objeto de estudio el análisis de los aspectos materiales de la compensación como forma de extinción de las obligaciones tributarias pecuniarias.

Esta institución, ya conocida por el derecho romano, es el medio de liberarse de una deuda cuando quien tiene que cumplir es acreedor del sujeto que debe recibir satisfacción.

La prolija construcción doctrinal y jurisprudencial de la compensación de deudas en derecho común no tiene igual reflejo en el derecho tributario, por lo que detectamos la necesidad de una reformulación de esta figura a la luz de la transformación del sistema de aplicación de los tributos desde la gestión tributaria pública a la gestión semiprivada en masa y de la generalización de la Administración tributaria electrónica.

1. El contexto social y jurídico de la investigación.

En el siglo XX, como pone de manifiesto CALVO ORTEGA, las normas tributarias estaban dirigidas a la protección de los derechos de la Administración tributaria y, por consiguiente, del crédito tributario. La existencia de normas muy complejas en su aplicación y que ahondaban en las desigualdades entre los obligados tributarios y la propia Administración tributaria, los plazos de prescripción bastante largos o la ausencia de circunstancias eximentes que modularan la responsabilidad en la comisión de infracciones tributarias eran claros ejemplos de esta tendencia ¹.

Con la aprobación de la LGT se consagró una nueva vocación legislativa, mucho más respetuosa con los derechos de los obligados tributarios, como se reconoce en su propia exposición de motivos, en la que se afirma que los principales objetivos que se pretende conseguir con su aprobación son el reforzamiento de las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica, el impulso de la unificación de criterios en la

¹ Cfr. CALVO ORTEGA, R: “Hacia un nuevo derecho tributario”, *Foro: Revista de ciencias jurídicas y sociales*, nº 0, 2004, p. 60.

actuación administrativa, la apertura a la utilización de las nuevas tecnologías, modernizando los procedimientos tributarios, así como el establecimiento de mecanismos que refuercen la lucha contra el fraude, el control tributario y el cobro de las deudas tributarias, todo ello para disminuir los niveles de litigiosidad en materia tributaria.

La regulación en la LGT de la figura de la compensación de deudas respondió a estos objetivos, equilibrando las posiciones de la Administración tributaria y los obligados al pago, que son acreedores y deudores mutuos.

No obstante, las modificaciones que desde entonces se han llevado a cabo en la LGT parecen, desde nuestro punto de vista, estar revertiendo esta tendencia. La Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego, es el último exponente de la deriva del derecho tributario, iniciada ya hace varios años, hacia los caracteres que denunciaba CALVO ORTEGA, propios de las normas tributarias del siglo pasado. Así, la exposición de motivos de esta última norma se aleja diametralmente de la propia de la LGT, con afirmaciones tales como la relación entre la aparición de avances tecnológicos, calificados de disruptivos, y la necesidad de una Administración Tributaria dotada de los medios necesarios para optimizar sus resultados. Y estos resultados no son otros que la recaudación.

Entre las medidas para hacer efectiva la recaudación de los tributos se enmarca la compensación de deudas, figura que facilita el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los administrados.

Esta forma de extinción de la deuda tributaria alcanza en la actualidad una enorme importancia. Vivimos una crisis económica mundial, causada por el COVID-19, que ha sido calificada por el Banco Mundial como la peor crisis desde la Segunda Guerra

Mundial. El año 2020 ha sido el primero desde 1870 en que se ha producido una caída del producto per cápita generalizado en todas las economías avanzadas ².

Las normas tributarias aprobadas en España durante el ejercicio 2020 tendieron al mantenimiento, en lo posible, de las ratios de recaudación, instaurando, en el mejor de los casos, medidas que suponían un diferimiento de la tributación, pero no una reducción de la presión fiscal, dejando poco margen a empresas y ciudadanos para afrontar la crisis. En la actualidad seguimos en un escenario poco halagüeño para la economía española, como demuestra el dato oficial del IPC de 2021.

En este contexto de crisis, la posibilidad de que los obligados al pago y la Administración tributaria puedan compensar sus deudas recíprocas se convierte en una medida fundamental. Teniendo en cuenta que los estudios doctrinales más completos en torno a esta figura se realizaron con anterioridad a la aprobación de la LGT, entendemos que actualmente es necesaria una reformulación de esta categoría tributaria por varias razones.

En primer lugar, en los últimos tiempos, y respondiendo a la necesidad de sostenimiento financiero de las diferentes Administraciones territoriales, se detecta un aumento de las figuras impositivas que generan créditos tributarios. Valga como ejemplo el catálogo de nuevos impuestos medioambientales y digitales. Por otra parte, también se han visto ampliadas, como envés de esta misma moneda, las posibilidades de generación de derechos de crédito en favor de los obligados al pago, *verbi gratia*, por la regulación normativa de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador o por la incansable labor del Tribunal Supremo en la generación de doctrina jurisprudencial, a raíz de la aplicación de la nueva normativa del recurso de casación. Por ello se ha ampliado considerablemente el campo de aplicación de esta forma de extinción de las deudas y créditos recíprocos.

En segundo lugar, la aprobación de la normativa concursal, actualmente recogida en el Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal, cuya aplicación práctica ha sido foco de numerosos conflictos que han afectado al desarrollo por parte de la Administración tributaria de su

² <https://www.bancomundial.org>.

función recaudatoria, también exige nuestra atención en orden a determinar las consecuencias que, para las deudas tributarias y derechos de crédito ostentados frente a aquella, tiene el desarrollo del procedimiento concursal, con miras a la posible extinción de todos ellos por compensación.

En tercer lugar, la deriva legislativa, ya comentada, hacia un ordenamiento tributario cuyo foco de preocupación es la defensa de los ingresos, nos exige delimitar muy claramente los derechos de los obligados tributarios y, entre ellos, el derecho a la buena recaudación del que, desde nuestro punto de vista, es representativa, sin ninguna duda, la figura de la compensación de deudas tributarias.

2. Objetivo del estudio y estructura del trabajo.

La tesis tiene por objeto el estudio de los aspectos materiales de la figura de la compensación de deudas regulada en la LGT. En concreto, este trabajo está dedicado al análisis de las deudas y derechos de crédito que son susceptibles de extinción en la cantidad concurrente, así como a la naturaleza de los sujetos que van a ocupar las posiciones de deudor y acreedor mutuo.

Para ello realizamos en el capítulo I un breve análisis histórico de la regulación de este mecanismo en el derecho tributario español, ya que entendemos que la constante modificación que sufre la normativa tributaria hace necesaria una especial atención al factor histórico en la interpretación jurídica. Este análisis nos lleva a determinar un concepto de compensación de deudas, propio del derecho tributario y a determinar cuáles son las razones por la que entendemos que es necesario que el ordenamiento tributario español recoja esta figura como forma de extinción de las deudas. El concepto de compensación nos exige fijar su naturaleza jurídica ya que de ella va a depender el funcionamiento de este modo de extinción de las obligaciones. Una vez delimitada la figura de la compensación regulada en la LGT, podemos detectar en nuestro ordenamiento jurídico tributario determinados mecanismos de extinción de deudas tributarias que, *prima facie*, pueden ser identificados como formas especiales de compensación de deudas, pero cuya verdadera naturaleza debe concluirse disímil.

En el capítulo II identificamos las deudas y derechos de créditos que son susceptibles de extinción a través de la aplicación de la figura de la compensación de deudas regulada en la LGT. Respecto de las deudas, detectamos la necesidad de formular un concepto de deuda compensable. Esta necesidad nace como consecuencia de las diferentes acepciones que al término deuda tributaria le confiere el articulado de la LGT, que nos exige analizar la posible extinción por compensación de las sanciones tributarias o de la deuda aduanera. Ahora bien, una vez identificadas las deudas compensables es necesario fijar si las características intrínsecas que de estas predica el derecho común para su compensación, es decir, la liquidez, la exigibilidad y el vencimiento, son exigibles de las deudas compensables de conformidad con la LGT, para lo cual debemos definir tales conceptos en derecho tributario. Finalmente, analizamos las consecuencias que para tales deudas compensables tiene su afectación por un procedimiento concursal.

Respecto de los derechos de crédito oponibles a tales deudas compensables para su extinción en la cantidad concurrente, analizamos, en primer lugar, el concepto de derecho de crédito compensable. Distinguimos para su identificación aquellos derechos de crédito que nacen como consecuencia de las obligaciones de contenido económico que impone la LGT a la Administración tributaria, de aquellos otros que nacen por cualquier otra causa. Como consecuencia de este análisis debemos detectar aquellos derechos de crédito que pueden surgir de la utilización de las normas tributarias con fines sociales o de impulso económico e, incluso, de las relaciones estatutarias o laborales que puedan entablarse con la Hacienda pública. Las características predicables de estos derechos de crédito en materia tributaria tienen especialidades respecto de las exigidas en derecho común, fundamentalmente por la previsión del reconocimiento del crédito por acto administrativo, por lo que debemos determinar el alcance y determinación de este requisito.

Identificadas las deudas y los derechos de crédito susceptibles de compensación de conformidad con las disposiciones de la LGT, la posible falta de coincidencia de la cuantía de unas y otros para su extinción, nos exige determinar cuál es la norma aplicable para la determinación de aquellos que van a verse afectados, para lo que

debemos analizar si existe previsión al efecto en nuestro ordenamiento jurídico tributario o debemos acudir, supletoriamente, a las normas del derecho común.

Finalmente, nos planteamos el sistema de cuenta corriente tributaria, su naturaleza jurídica y sus especialidades en cuanto a las deudas y derechos de crédito que pueden verse afectados por este.

El capítulo III está dedicado al estudio de los sujetos que van a ser titulares de las deudas y derechos de crédito compensables. El requisito de reciprocidad entre aquellos sujetos que extinguen sus deudas y créditos mutuos ha sido objeto de estudio por el derecho civil en profundidad. Determinaremos su exigencia en materia de compensación de deudas tributarias, así como la concepción propia de este concepto en el derecho tributario.

Dos son los sujetos intervinientes para la compensación de deudas tributarias y uno de ellos es, necesariamente, una Administración pública. Desde la perspectiva de la Administración interviniente, hemos determinado cuál es la Administración tributaria investida de la potestad de compensar, tanto desde un punto de vista territorial, como en los casos de cooperación en las funciones de recaudación del tributo o de cesión de tributos o de parte del rendimiento de estos.

Por otra parte, se ha identificado y definido al sujeto que puede instar o ser destinatario, según los casos, de la compensación de deudas regulada por la LGT. Para ello se determina un concepto de deudor de la Administración tributaria, que no puede ser coincidente con el de obligado tributario, y definimos su posición como acreedor, en aras del cumplimiento de la necesaria reciprocidad entre acreedor y deudor.

Finalmente, ponemos de manifiesto que el derecho común admite la compensación de deudas en determinados casos, aun no existiendo la debida reciprocidad entre acreedores y deudores mutuos: son los supuestos del fiador, los relativos a la cesión de créditos y los casos de solidaridad activa o pasiva en las obligaciones. Analizamos si tales excepciones son aplicables en materia tributaria.

3. Metodología y fuentes.

Una vez delimitado el objetivo de este trabajo de investigación, se abordan a continuación las cuestiones metodológicas a raíz de la formulación de la hipótesis jurídica. En concreto, nuestra hipótesis es la siguiente: reconocida en nuestro ordenamiento jurídico tributario la compensación como forma de extinción de las deudas tributarias, no está definido con claridad el concepto y las características de las deudas y derechos de crédito que pueden confluir para su extinción en la cantidad concurrente, así como tampoco está claramente delimitada la naturaleza jurídica de los sujetos que, recíprocamente, son deudores y acreedores mutuos, por lo que debemos realizar una interpretación jurídica integradora de todo el sistema jurídico español y de la doctrina constitucional y jurisprudencial para determinar con claridad tales extremos.

La palabra método proviene del latín *methodus* y significa “el camino a seguir”. Así el método científico se identifica con el camino seguido para una investigación. En este trabajo se han seguido diferentes métodos jurídicos de investigación.

En primer lugar, el método histórico- lógico. En consecuencia, hemos elegido utilizar las informaciones históricas con relación a la figura de la compensación de deudas tributarias mediante su contextualización en el derecho preexistente.

A través de los distintos capítulos de este trabajo también se ha utilizado el método jurídico-descriptivo y el método jurídico propositivo. Realizamos una sistematización del derecho que regula esta figura, valorando el conjunto de normas jurídicas aplicables. Delimitamos cuáles son las principales fallas que presenta la regulación actual de esta institución en derecho tributario y, por otro lado, cuáles son nuestras propuestas interpretativas.

Para dar contenido a los citados métodos jurídicos nos basamos en el análisis de la normativa, la jurisprudencia y la doctrina científica, relativas a esta materia.

Respecto a la normativa, nuestro análisis se centra en la LGT y sus normas de desarrollo. En concreto el RGR y el RGAGI, por su conexión con la materia de estudio.

No obstante, también la LGP es tenida en cuenta, en tanto en cuanto el tema de estudio debe abordarse desde la perspectiva de la posición deudora de la Hacienda pública.

En cuanto a la jurisprudencia, analizamos tanto la doctrina del Tribunal Constitucional, como la establecida por el Tribunal Supremo, tanto en materia civil como contencioso-administrativa, y por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. No obstante, por la especialidad del tema tratado, también debemos referirnos a la doctrina emanada de resoluciones judiciales de tribunales de un nivel inferior, así como a las resoluciones emanadas de órganos administrativos.

En tercer lugar, los trabajos doctrinales, si bien son escasos en la materia concreta de este trabajo de investigación, han sido determinantes para la configuración de las diferentes categorías jurídicas que hemos analizado.

4. Carácter multidisciplinar del trabajo de investigación.

Por multidisciplinar nos referimos al estudio de una materia comprendiendo varias disciplinas. El Derecho es una ciencia propicia para el enfoque multidisciplinar, ya que la práctica evidencia la forma en la que se interrelacionan las distintas ramas en las que este se divide. Lo habitual es que un asunto jurídico implique cuestiones de distintas disciplinas y, lógicamente, no pueda dársele una solución óptima mediante una visión exclusiva desde una sola de las citadas ramas.

Por ello, si bien nuestro trabajo tiene su referencia en las previsiones de la LGT y sus normas de desarrollo, lo cierto es que la mayor construcción doctrinal y jurisprudencial de la figura de la compensación como forma de extinción de las obligaciones es la realizada por el derecho civil. Ello nos obliga a un estudio profundo de las normas del Código Civil, vigentes en la materia, así como de la jurisprudencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo. Hemos acudido, también, a las normas internacionales en materia de contratos, así como hemos analizado las distintas propuestas, nacionales e internacionales, de modificación del derecho civil nacional en materia de compensación de deudas, y hemos atendido a la doctrina científica de

derecho común y sus conclusiones sobre el derecho de las obligaciones y la compensación de deudas.

El derecho concursal ha sido otra fuente de estudio. Este análisis ha sido necesario para determinar el alcance de las normas de la LGT en materia de compensación de deudas tributarias, una vez estas y los derechos de crédito ostentados por el obligado al pago, están afectadas por el procedimiento concursal.

El análisis del derecho administrativo, tanto en materia de contratos públicos, como en materia de colaboración entre Administraciones públicas en la consecución de sus fines o en la regulación de las subvenciones públicas, ha sido una necesidad a lo largo de todos los capítulos de este trabajo.

También hemos profundizado en las normas internacionales y nacionales relativas al derecho del trabajo, aspecto necesario para concretar la existencia y límites de los derechos de crédito compensables en el supuesto de retribuciones de las distintas Administraciones públicas a su personal laboral.

Entendemos que este estudio multidisciplinar es el adecuado y necesario para poder llegar a conclusiones válidas sobre el objeto de estudio de este trabajo de investigación.

CAPÍTULO I. Análisis de los antecedentes de la regulación actual de la compensación de deudas compilada en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en sus normas de desarrollo y reflexiones en torno a las razones por las que es forzoso su reconocimiento en el ámbito de la aplicación de los tributos. Naturaleza jurídica de esta forma de extinción de las obligaciones en el derecho tributario español y distinción de otras figuras afines.

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

Por otra parte, al término compensación se le adjudican hasta cinco acepciones, de las cuales las cuatro primeras se acercan bastante al sentido jurídico del vocablo: 1ª. Acción y efecto de compensar; 2ª. Intercambio de cheques, letras u otros valores, entre entidades de crédito, con liquidación periódica de los créditos y débitos recíprocos; 3ª. Modo de extinguir obligaciones vencidas, dinerarias o de cosas fungibles, entre personas que son recíprocamente acreedoras y deudoras. Consiste en dar por pagada la deuda de cada uno por la cantidad concurrente; 4ª. Sistema de ejecución de planes urbanísticos en virtud del cual los propietarios de terrenos de un mismo polígono asumen la gestión de dicha ejecución, repartiéndose los beneficios y las cargas de esta.

La expresión proviene del término latino *compensare*. En el Digesto, Modestino lo define como el balance de un crédito y una deuda entre sí³.

SOLÉ FELIU afirma que, aunque la doctrina ha utilizado diversas expresiones como “compensación de obligaciones”, “compensación de créditos” o “compensación de deudas”, entiende que la última denominación es la correcta, por reflejar mejor la forma en la que el Código Civil regula la figura, teniendo en cuenta la posición jurídica del deudor y por entender que aquello que se extingue son las deudas contrapuestas⁴.

³ *Compensatio est debiti et crediti inter se contribution*, MODESTINO, Digesto 16.2.1. (Cfr. ORTEGA CARRILLO DE ALBORNOZ, A.: *Derecho privado romano*, Promotor Cultural malagueño, Málaga, 1999, p. 240-242).

⁴ Cfr. SOLÉ FELIU, J.: “La compensación de deudas. Propuestas de reforma de Derecho español a la luz de los textos de soft law europeos”, *InDret revista para el análisis del Derecho*, nº 3, 2017, p. 1. Así también lo defiende PARRA LUCÁN, Mª A.: “La compensación en Derecho Español y en los Principios del Derecho Contractual Europeo. Una comparación”, ANTONI VAQUER (ED), *la tercera parte de los Principios de Derecho Contractual Europeo. The Principles of European Contract Law Part III*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2005, p. 309-310. Tal parece ser de nuevo el enfoque de la PPC presentada por la ASOCIACIÓN DE PROFESORES DE DERECHO CIVIL, cuyos Arts. 516-1 a 516-11, a pesar de llevar el título genérico “De la Compensación”, parecen partir de la posición de que aquello que se extingue son las deudas (*Propuesta de Código Civil*, obra colectiva de la Asociación de Profesores de Derecho Civil, Tecnos, Madrid, 2018). En el ordenamiento tributario español el término utilizado es el de “compensación de deudas tributarias”.

Estamos completamente de acuerdo con esta reflexión, por lo que, en este trabajo, utilizaremos la expresión compensación de deudas.

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

Así, la compensación queda definida, en palabras de DÍEZ-PICAZO, como el medio de liberarse de una deuda que se produce por la mutua neutralización de dos obligaciones, cuando quien tiene que cumplir es, al mismo tiempo, acreedor de quien tiene que recibir satisfacción ⁵.

Tres son, pues, los elementos fundamentales que integran el concepto de compensación de deudas en el derecho civil: su efecto extintivo de las obligaciones, que es el elemento propio y distintivo de esta figura, por lo que la mayor parte de su régimen jurídico se dirige a determinar cuándo, cómo y en qué circunstancias se va a producir tal efecto; la reciprocidad de los créditos, que supone una extinción simultánea de las obligaciones, de tal manera que solamente se produce la compensación cuando los sujetos intervinientes son mutuamente deudor y acreedor el uno del otro; y el hecho de que cada uno de los deudores debe serlo por derecho propio, es decir, solamente se compensan créditos propios y no ajenos aunque se tenga encomendada su gestión o representación ⁶.

Esta figura se cataloga como un subrogado del cumplimiento, es decir, como una forma de extinción de las obligaciones distinta a la de su cumplimiento, pero que produce los mismos efectos ⁷.

En el ordenamiento tributario español no se contiene una definición propia de la figura de la compensación de deudas, por lo que debemos plantearnos si podemos aplicar de manera directa el concepto elaborado por el derecho civil.

Para responder a esta cuestión podemos afirmar, en primer lugar, que la obligación tributaria pertenece a la categoría jurídica general de las obligaciones, por lo que no

⁵ DÍEZ-PICAZO, L.: *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial*, Ed. Tecnos, Madrid, 1972, p. 643.

⁶ Matizamos esta afirmación en los apartados 3.4.2. y 3.4.3. del capítulo III, al proceder al estudio de la cesión de créditos y de las obligaciones tributarias solidarias, respectivamente.

⁷ DÍEZ-PICAZO, L y GULLÓN, A.: *Sistema de Derecho Civil*, vol. II, Tecnos, Madrid, 1995, p.188.

debería existir impedimento en aplicarle, con ciertos matices, las disposiciones generales que las regulan en materia de derecho civil⁸. Y ello porque la obligación tributaria conserva una estructura básica idéntica a la de cualquier otra relación obligatoria⁹.

Como señala CORTÉS DOMÍNGUEZ, no hay otra materia en la que exista más paralelismo entre la obligación civil y la tributaria que en materia de extinción de las obligaciones¹⁰.

Además, existe otra razón para tal admisión, esta de derecho positivo: el artículo 7 de la LGT, el cual regula las fuentes normativas del ordenamiento tributario y establece, en su apartado 2, que tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común. No existe en derecho administrativo una regulación general de este instituto por lo que podremos acudir al derecho común.

Por ello y siguiendo en este punto a CORDERO GONZÁLEZ podemos afirmar que “la obligación tributaria se configura como una obligación especial, de Derecho Público y regulada por específicas normas tributarias, que tiene su Derecho común en las normas contempladas a este respecto en el Código Civil”¹¹.

Concluimos, pues, que la norma tributaria ha asumido la definición de la compensación de deudas elaborada en el Derecho común. Quizá por ello la doctrina no se ha preocupado en construir un concepto propio de esta institución distinto al establecido en el derecho civil.

⁸ Tenemos muy presentes las reflexiones de CORDERO GONZÁLEZ, “La concepción de la relación tributaria como una relación jurídica obligacional *ex lege* y de Derecho público fue formulada en los años veinte del siglo pasado por la doctrina alemana y desarrollada por la doctrina italiana posterior, que la configuró como una relación obligatoria de contenido complejo integrada por un núcleo central, la deuda tributaria, y una serie de derechos y deberes accesorios derivados de la aplicación de los tributos. Con el tiempo esta tesis fue revisada con la pretensión de sustituir, en la construcción teórica del fenómeno tributario, el uso de conceptos jurídicos propios del derecho privado por otros de carácter jurídico-público. Surge así, una nueva perspectiva “dinámica” de la relación tributaria basada en conceptos como los de potestad de imposición, función tributaria o procedimiento de imposición, que pretenden abarcar un conjunto de relaciones jurídicas heterogéneas, no siempre de naturaleza obligacional.” (*La compensación como forma de extinción de la deuda tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2002, p. 80).

⁹ En este sentido BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH admiten la aplicación del derecho privado a la obligación tributaria siempre que se tenga en cuenta su carácter jurídico público y la ausencia del principio de autonomía de la voluntad que la condiciona, de tal modo que solamente en el caso que las disposiciones civiles resultasen incompatibles con estos principios no deberían ser aplicadas (Cfr. BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M^a.T.: *Compendio de Derecho Financiero*, ed. Librería Compás, Alicante, 1991, p. 276). En este mismo sentido, VARONA ALABERN, J.E.: *Extinción de la obligación tributaria. Novación y confusión*, Lex Nova, Valladolid, 1998, p. 19.

¹⁰ CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: *Ordenamiento Tributario Español I*, Civitas, Madrid, 1977, p. 450.

¹¹ CORDERO GONZÁLEZ, E. M^a: *La compensación como forma ...*, ob. cit., p. 82.

No obstante, una vez examinada la definición que del instituto de la compensación de deudas lleva a cabo el derecho común, es el momento de intentar elaborar un concepto del instituto de la compensación de deudas en materia tributaria. Podemos definir la compensación de deudas, siguiendo a MATEO RODRÍGUEZ, uno de los primigenios autores que se preocupó en determinar en el derecho tributario un concepto propio de esta figura, como el modo de extinguir, en la cantidad concurrente, las deudas tributarias de aquellos obligados tributarios que, por derecho propio, sean acreedores del ente público, sujeto activo de la correspondiente obligación tributaria ¹².

Esta forma de extinción de las deudas tributarias ¹³, cuya regulación se encuentra en la LGT y en su normativa de desarrollo, es la que va a ser el objeto del presente trabajo de investigación.

En su momento fue discutida por la doctrina la idoneidad de la figura de la compensación de deudas como forma de extinción de las obligaciones tributarias, y ello con base en sus especiales características, por tratarse de una obligación de Derecho Público.

Autores tales como DUVERGER en la doctrina francesa ¹⁴, y PUGLIESE y TESORO ¹⁵ en la doctrina italiana, han defendido la postura de la imposibilidad de la aplicación de la teoría de la compensación de deudas en materia tributaria. Así, este último autor concreta la defensa de su postura en tres argumentos fundamentales: en primer lugar, la necesidad de que el Estado y los restantes entes públicos recauden rápidamente los tributos que le son debidos; en segundo término, la distinta naturaleza del derecho del Estado al impuesto (crédito de naturaleza pública) y del derecho del particular (crédito eminentemente privado); y en tercer lugar, el hecho de que el particular, incluso provisto de un título ejecutivo, no puede proceder contra el Estado, sino que debe seguir el procedimiento administrativo normal.

¹² Cfr. MATEO RODRÍGUEZ, L.: "Extinción de la obligación tributaria por compensación", en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Libro Homenaje al Profesor Fernando Saínz de Bujanda, Instituto de Estudios Fiscales, vol. II, Madrid, 1991, p. 1052.

¹³ Aunque empleamos este término de "deuda tributaria" también las sanciones tributarias y la deuda aduanera son susceptibles de extinción por compensación, como constatamos en el apartado 1.1.2. y 1.1.3., respectivamente, del capítulo II.

¹⁴ DUVERGER, M: *Finances Publiques* (9ª Ed.), P.U.F., París, 1978, p. 375.

¹⁵ Argumentos cifrados por BERLIRI, A: *Principios de Derecho Tributario*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1971, volumen II, p. 472-475.

Esta tesis fue contestada en su momento por diversos autores, entre ellos BERLIRI, y ha quedado superada por la evolución normativa que ha llevado al reconocimiento explícito en los distintos ordenamientos jurídicos modernos de la figura de la compensación como instrumento hábil para producir los efectos extintivos de las obligaciones de naturaleza tributaria.

1. Un recorrido histórico: del origen del reconocimiento de la figura de la compensación de deudas en el ordenamiento tributario español hasta su regulación actual.

El factor histórico en la interpretación jurídica es el punto de vista que toma en consideración datos del pasado relevantes para determinar el contenido de las disposiciones del presente ¹⁶.

El profesor CALVO ORTEGA puso de manifiesto la gran importancia de este análisis para los estudios propios del derecho financiero y tributario debido a la constante renovación de sus normas ¹⁷.

Los dos principales cánones interpretativos que rigen en el Derecho español son la Constitución española, a cuya luz ha de interpretarse todo el ordenamiento jurídico, y el artículo 3,1 del Código Civil según el cual “Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas”.

De esta forma podemos afirmar, siguiendo a RODRÍGUEZ-TOUBES MUÑIZ, que este análisis nos permite colocarnos en el lugar del legislador de tal forma que “los antecedentes históricos revelan qué es lo que quiso cambiar o mantener del derecho precedente; y los antecedentes legislativos revelan qué es lo que se propuso, lo que discutió y las conclusiones a las que llegó” ¹⁸.

¹⁶ Cfr. ALEXY, R: *Teoría de la argumentación jurídica. La teoría del discurso racional como teoría de la fundamentación jurídica*, Centro de estudios Constitucionales, Madrid, 1989.

¹⁷ Cfr. CALVO ORTEGA, R: *Curso de Derecho Financiero I, Derecho Tributario (Parte General)*, Civitas, Madrid, 2001.

¹⁸ RODRÍGUEZ-TOUBES MUÑIZ, J: “El criterio histórico en la interpretación jurídica”, *Dereito, Revista xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, Vol.22, nº 1, 2013, p. 599-632.

Por todo ello, hemos elegido utilizar las informaciones históricas con relación a la figura de la compensación de deudas tributarias mediante su contextualización en el derecho preexistente.

En este sentido, la Cédula de 20 de septiembre de 1780 permitía la entrega de vales “en pago de contribuciones Reales y de cualquiera otra deuda o crédito” en favor de la Real Hacienda ¹⁹. Los vales reales son la primera figura de deuda pública emitida en España para sufragar los gastos de las guerras contra Francia e Inglaterra. Así, estos vales representaban un crédito frente al Estado. También se autorizó su utilización para hacer frente a la contribución extraordinaria del cuatro por cien y del seis por cien sobre las rentas líquidas de los propietarios en la Circular de 8 de junio de 1798. Sin embargo, aunque autores como CORDERO GONZÁLEZ afirman que estas normas no estaban dictadas con la finalidad de establecer un sistema por el que se compensasen créditos y deudas frente al Estado, sino más bien lo que se pretendió es que tales vales circularan como dinero en efectivo, lo cierto es que en la práctica se producen los mismos efectos extintivos ²⁰.

En la primera mitad del siglo XIX se suceden en España periodos constitucionales con otros de reinstauración del Antiguo Régimen. Entre los primeros destaca la labor realizada por las Cortes de Cádiz. Parte de la legislación dictada en este momento va dirigida a la compensación de deudas tributarias con los créditos que nacen a favor de “los pueblos” durante la Guerra de la Independencia. Durante esta época, ni los tributos existentes ni los que se crearon de nuevo cuño, generaron suficientes recursos para abastecer al ejército, por lo que este se financió de los suministros que de manera directa le proporcionaban “los pueblos”. Evidentemente, fue tan grande la crisis económica que se hizo imposible su reintegro, dando lugar a reclamaciones durante años de “los pueblos” y de los campesinos que habían prestado tales recursos. Por ello, mediante Decreto de 3 de febrero de 1811 se ordenó que el importe de los créditos que

¹⁹ *Colección de Pragmáticas, Cédulas, provisiones, Autos Acordados, y otras Providencias generales expedidas por el Consejo Real en el Reynado del Sr. D. Carlos III (años 1760-1788)*, imprenta de la viuda é hijo de Marín, Madrid, 1799, p. 81.

²⁰ Cfr. CORDERO GONZÁLEZ, E. M^a: *La compensación como forma ...*, ob. cit., p. 38.

por suministros ostentasen los particulares y “los pueblos” fueran admitidos en pago de la tercera parte de las contribuciones corrientes ²¹.

CANGA ARGÜELLES, ministro de Hacienda en esta época, describe un supuesto de compensación realizado de la siguiente manera: “Los comerciantes de Alicante han logrado de los gobernadores la facultad de reintegrarse de sus préstamos por el total de los adeudos que hacen en la aduana. De donde resulta que, ingiriendo en los pagos de los derechos los papeles de crédito que tienen, los ingresos totales para la cuenta de la tesorería son como 6, y para la caja, como 2. Y como los que se entrega a las tropas es el dinero líquido que resulta y no los papeles de crédito del dinero ya consumido anteriormente, de aquí nace la diferencia que Vmd. advierte y que alucinará al que no sepa esto, que es bien conocido de todas las gentes de la Hacienda. La casa de Sereix, por exemplo, se interesó en el último préstamo por 20.000 reales, que ya se han consumido. La llega un cargamento cuyos derechos ascienden a 20.000 reales; entregando el documento del crédito los satisface, y estos 20.000 aparecen como ingresos en la cuenta y no se hallan en la caja ni pueden pasar a las tropas. Por esta razón, en el estado de la depositaría de rentas del mes de junio aparecen 143.234 reales, importe de los descuentos de los comerciantes, los cuales no pasaron á ejército porque no eran metálico entrado, aunque componían parte de la suma de 449.615 del total ingreso en dinero y papel” ²².

Este sistema suponía, como acabamos de poner de manifiesto, una merma de ingresos insostenible, por lo que el Decreto de 30 de agosto de 1813 suspendió la ejecución del Decreto de 3 de febrero de 1811.

En mayo de 1814 se reinstaura el Antiguo Régimen con Fernando VII al frente, que vuelve a implantar el sistema de compensaciones, pero limitado a los créditos privados atrasados y respecto de una parte de la deuda tributaria: así la Real Orden de 30 de mayo de 1817 permite la “admisión de créditos en pago de contribuciones” pero solamente hasta la octava parte de su cuantía.

²¹ La finalidad de la medida queda plasmada en el texto de la norma, a saber: “Las Cortes generales y extraordinarias, queriendo restablecer el crédito nacional en cuanto sea posible, y poner á los pueblos y particulares en estado de hacer nuevos sacrificios para atender á las graves necesidades del estado, que por ahora no permiten el total reintegro de los créditos que tengan contra la Real Hacienda ...”, encabezamiento del Decreto de 3 de febrero de 1811.

²² CANGA ARGÜELLES, J: “Artículo remitido en respuesta a unos ataques de Joaquín Caamaño”, *El tribuno del pueblo español*, Cádiz, nº. 40, 16 de marzo de 1813, p. 230-231.

Este sistema es concebido como una gracia que el soberano concede a “los pueblos y súbditos” por motivos de justicia, por lo que no es un sistema aplicable de forma generalizada.

La época del Trienio Constitucional (1820-1823) fue muy restrictiva en esta materia, que no volvió a ser regulada hasta el retorno de Fernando VII.

En 1828 se aprueba el primer presupuesto español ²³ que supone un “corte de cuentas” respecto de los atrasos de tesorería, por lo que se parte de cero, perjudicando a aquellos que ostentaban un crédito frente al Estado. Pero esto no supone que desaparezca este sistema, ya que también se siguió practicando la compensación en el caso de créditos por suministros surgidos como consecuencia de posteriores contiendas, como las Guerras Carlistas.

En todo caso, en esta primera mitad del siglo XIX la compensación de deudas tributarias con créditos que se ostentan frente al Estado se concibe como una medida de gracia, bien concedida por el Rey, bien por el gobierno constitucional, y por ello no tiene un carácter general ni en cuanto a sus destinatarios, ni en cuanto a las deudas tributarias afectadas, ni en cuanto al importe máximo a compensar. De esta forma, podemos concluir que en algunos casos se concibe este sistema, más como un sistema de condonaciones graciabiles, que como una verdadera compensación de deudas.

Por contraste, en la segunda mitad del siglo XIX se aprueba el Real Decreto de 10 de mayo de 1851, que autoriza la compensación de todas las deudas tributarias devengadas con anterioridad a 1849 con cualquier crédito nacido entre el 1 de mayo de 1828 y finales de 1849. De la lectura de la exposición de motivos de esta norma se desprende que el fundamento de la compensación lo encuentra el legislador en la equidad, ya no en la voluntad graciosa del poder público, configurándose como un derecho de los ciudadanos que debe ceder únicamente en favor del bien común ²⁴.

De esta manera se aprueban diversas normas en las que se desarrolla el procedimiento de compensación, en todo caso rogada, como la Real Orden de 1 de

²³ Aunque el primer presupuesto convertido en texto legal fue el de las Cortes de Cádiz en 1814 no fue hasta 1828 cuando la norma sistematizó y organizó los gastos e ingresos del Estado.

²⁴ Como señala CORDERO GONZÁLEZ, “La compensación constituía un medio “excelente” para la realización de “haberese cuyo cobro habría sido difícil de otro modo”, a la vez que daba por extinguidas “obligaciones imposibles de pagar” que, de otra forma, “subsistirán formando parte de la deuda pública.” (CORDERO GONZÁLEZ, E.M^a.: *La compensación ...*, ob.cit., p. 61).

octubre de 1851 y la Circular de la Dirección General de Contabilidad de la Hacienda de 30 de abril de 1852.

Ya en 1871, el Real Decreto de 31 de enero, desarrolla la posibilidad de compensar las deudas tributarias con Bonos del Tesoro por razones de economía procedimental y de ahorro de costes administrativos, beneficio intrínseco de este sistema de extinción de las deudas frente a los sistemas de cobro coercitivos.

Finalmente, con el objeto de garantizar el cobro por parte del Estado de cantidades adeudadas por las Diputaciones Provinciales, comienza a finales del siglo XIX la regulación de la compensación de deudas entre Administraciones públicas. Así, por ejemplo, la Orden de 28 de febrero de 1870 autorizó la compensación de las deudas de las Diputaciones Provinciales por el Impuesto sobre las Obligaciones Provinciales con los recargos a favor de estas sobre las Contribuciones Territoriales.

No obstante, en ocasiones eran las propias Diputaciones Provinciales las que solicitaban la compensación con la Administración estatal, la cual les exigía el pago de las contribuciones sin abonarles los intereses de la deuda pública, por lo que aquellas recurrían a la solicitud de compensación para paliar este problema financiero, situación que se describe en el Real Decreto de 17 de abril de 1875. Esta solución a los problemas financieros de las Diputaciones Provinciales tuvo su momento álgido con la aprobación de las Leyes de 1 de agosto de 1887 y de 16 de abril de 1895, por las que Ayuntamientos y Diputaciones Provinciales fueron autorizados a compensar sus deudas con cualquier crédito que ostentaran frente al Estado.

En la primera mitad del siglo XX la compensación entre Administraciones públicas fue el sistema protagonista de las reformas legislativas. Y ello porque en esta época ni los Ayuntamientos ni las Diputaciones Provinciales ni las Corporaciones o Establecimientos dependientes de ellos gozaban de ninguna exención subjetiva en el Impuesto de Derechos Reales y Transmisiones de Bienes²⁵. Todas las normas aprobadas con relación a este Impuesto preveían su compensación cuando el sujeto pasivo era una entidad pública. Téngase en cuenta que no fue hasta la ley de 21 de marzo de 1958 y su Reglamento de 15 de enero de 1959, cuando se introdujo la exención subjetiva en el

²⁵ Este Impuesto gravaba las transmisiones *mortis causa e inter vivos* y la constitución de derechos reales, acabando por ser aplicable a la transmisión de toda clase de bienes con unas muy limitadas exenciones.

Impuesto a favor de Ayuntamientos, Diputaciones Provinciales y demás Corporaciones locales.

Por el contrario, en esta época, es muy escasa la incidencia de esta forma de extinción respecto de las obligaciones tributarias de los particulares. Hasta el momento en que se aprueba la LGT de 1963, solamente tres normas mencionan esta posibilidad.

En primer lugar, el Decreto de 17 de junio de 1939, regulador de la Contribución excepcional sobre beneficios extraordinarios, que autorizaba la compensación de créditos contra el Estado por servicios, obras y suministros. Esta norma es considerada por una parte de la doctrina como el primer antecedente claro de la admisión de la compensación de deudas en materia tributaria. Así, por ejemplo, lo defiende MATEO RODRÍGUEZ²⁶. Este Decreto prevé la compensación del débito por la Contribución Excepcional sobre Beneficios Extraordinarios, que grava de manera transitoria los beneficios derivados de negocios industriales o mercantiles obtenidos por personas físicas o jurídicas, con los créditos por suministros, obras o servicios que se ostentasen frente al Estado y con origen a partir del 18 de julio de 1936. En este Decreto se justifica la implantación de este mecanismo de extinción de deudas por razones de justicia, puesto que en muchos casos no se habían satisfecho, después de la guerra civil, las ganancias que el Impuesto sometía a tributación. Por otra parte, existía una evidente falta de liquidez tanto del Estado como de los particulares, cuyos efectos se minimizaban a través de este sistema. Como novedad, se permite la compensación parcial, sin necesidad de renuncia a parte del crédito ostentado frente a la Hacienda pública, de ser este superior a la deuda tributaria. Llama la atención la terminología utilizada, puesto que no se utiliza la denominación de “compensación de deudas”, sino la de “formalización”²⁷.

En segundo lugar, el artículo 114, 2 del Estatuto de Recaudación de 1948 estableció únicamente la compensación entre Administraciones públicas. Así, para el cobro de los

²⁶ Cfr. MATEO RODRÍGUEZ, L.: “Extinción de la obligación tributaria ...por compensación”, ob.cit., p. 1049.

²⁷ Téngase en cuenta que la expresión “formalización” proviene del ámbito de la contabilidad pública y sirve para referirse a la “operación virtual que supone la aplicación simultánea de ingresos y pagos, mediante la cual quedan compensados créditos y débitos de la Hacienda pública con los administrados o particulares en general, sin que tenga lugar ningún movimiento de fondos o efectos en las cajas del Tesoro. Tiene lugar en aquellos casos en que la Hacienda pública resulta simultáneamente deudora y acreedora en relación con una misma persona, produciéndose una compensación automática de derechos y obligaciones por el importe de la menor cuantía, realizándose el movimiento de fondos solamente por la diferencia entre los importes de los derechos y de las obligaciones.” (Cfr. *Economía Planeta. Diccionario Enciclopédico*, tomo V, 1ª ed., Editorial Planeta, Barcelona, 1980, p. 155).

débitos tributarios de Diputaciones y Ayuntamientos con el Estado "(...) tanto en periodo voluntario como en el ejecutivo, se aplicará en primer término el sistema de compensación establecido en los artículos 1195 y siguientes del Código Civil, siendo los Delegados de Hacienda las Autoridades competentes para acordar tal compensación". Por lo tanto, este sistema se establece como el modo preferente de extinción de las deudas tributarias de estos organismos, y ello por remisión al Código Civil, puesto que no existen normas en vigor en materia tributaria que la regulen.

En tercer lugar, la Orden de 23 de julio de 1960, preveía como forma de hacer efectiva la devolución de ingresos indebidos de tasas y exacciones parafiscales la compensación de deudas ²⁸.

Fue con la aprobación de la LGT de 1963 cuando se reconoció expresamente por primera vez la validez de la compensación de deudas como forma general de extinción de las obligaciones tributarias. Así, en el Preámbulo de la Ley se señala que queda consagrada la compensación de deudas procediendo a una " implantación de la compensación como medio extintivo de las deudas tributarias".

A raíz de tal reconocimiento quedó sin sentido la discusión doctrinal que se había desarrollado sobre la validez o no de la compensación de deudas como forma de extinción de las obligaciones tributarias entre el Estado y los particulares a raíz de la aprobación del Estatuto de Recaudación de 1948 ²⁹. En el momento de aprobación de esta Ley, la doctrina mayoritaria consideraba que, con base en el ya mencionado artículo 114,2 del Estatuto de Recaudación de 1948, la compensación de deudas no era aplicable en el ámbito fiscal a las relaciones crediticias que pudieran establecerse entre la Hacienda pública y los particulares. Sin embargo, autores como DÍEZ-PICAZO criticaron en su momento la Exposición de Motivos de la LGT de 1963 al considerar que esta no supuso el nacimiento de la compensación tributaria, ya que con anterioridad era posible la extinción de las

²⁸ La ley de 26 de diciembre de 1958 estableció las normas básicas reguladoras de las tasas y exacciones parafiscales por lo que, posteriormente, era necesario establecer los procedimientos de recaudación, gestión e inspección de estas. Todos estos procedimientos se regulan en la citada Orden, cuyo artículo 28 establecía: "reconocido el derecho a la devolución se remitirá el expediente a la Oficina liquidadora u Organismo gestor para que proceda a su compensación o devolución (...)".

²⁹ ROSSY en 1959 manifestaba con relación a la compensación entre entidades públicas que, fuera de este caso, la compensación no existe en lo fiscal. Hay contribuyentes que ostentan créditos reconocidos y liquidados a su favor, en contra del Estado y no logran la compensación que tanto les interesa para poner fin a la mora del Estado en pagarles lo que les deben (Cfr. ROSSY, H.: *Instituciones de Derecho Financiero*, Bosch, Barcelona, 1959, p. 508).

obligaciones tributarias por compensación en aplicación de los principios generales del derecho ³⁰.

Lo bien cierto es que la regulación de la figura de la compensación de deudas en el artículo 68 de la LGT de 1963 supuso la consagración de este mecanismo de extinción de obligaciones recíprocas en el derecho tributario español, siendo de destacar el hecho de que desde su aprobación en 1963 no vio modificada su redacción ni por la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, ni tampoco se vio alterada por la "incansable actividad normadora" que el legislador llevó a cabo en las distintas Leyes anuales de Presupuestos aprobadas desde su promulgación ³¹.

La LGT de 1963 regula la figura de la compensación de deudas desde dos perspectivas diferentes: de un lado, en el apartado 1 del art. 68, se dibuja la que podríamos llamar compensación general, que hace referencia a las relaciones deudor-acreedor que pueden establecerse entre la Hacienda pública y los particulares; de otro lado, en el apartado 2 del mencionado artículo, se refiere a una compensación especial, es decir a los supuestos de deudas-créditos entre diferentes Administraciones y entes públicos. Pero en todo caso, establece esta forma de extinción de las obligaciones tributarias con un carácter general, ya no graciable o excepcional.

Además, desde ese momento, la compensación de deudas pasó a concebirse, no como una forma de eliminar de las cuentas públicas grandes masas de deudas y créditos como hasta entonces se había utilizado de forma casuística, sino como una de las "medidas que facilitan o reducen las obligaciones a cargo de los sujetos pasivos respecto de la actual situación legal", como expresa la Exposición de Motivos de la Ley.

El desarrollo reglamentario de la LGT de 1963 en materia de recaudación se produjo a través del Decreto 3154/68, de 14 de noviembre por el que se aprobó el Reglamento General de Recaudación. En este lapso de cinco años, en el que no existió desarrollo reglamentario en esta materia, para la aplicación de la compensación tributaria debió

³⁰ En palabras de este autor " No obstante las palabras del legislador, no puede, a nuestro juicio, hablarse de una verdadera " implantación", pues una posible aplicación del mecanismo de la compensación era ya posible antes de la ley por aplicación de los principios generales del Derecho. Sería más exacto, por ello, hablar de un reconocimiento legislativo de la compensación como modo de extinguir las deudas tributarias..." (DÍEZ-PICAZO, L.: " La extinción de la deuda tributaria", R.D.F.H.P., nº 54, 1964, p. 485).

³¹ En torno a las materias sobre las que pueden versar las Leyes Generales de Presupuestos del Estado nos remitimos a lo dicho por el Tribunal Constitucional en su sentencia de 20 de julio de 1981, y al comentario de MARTÍN QUERALT, J.: "Ley de Presupuestos y reformas tributarias: Comentarios a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de julio de 1981", *Presupuesto y Gasto Público*, nº 11, 1981, p. 91 y ss.

acudirse obligatoriamente y en virtud el artículo 9,2 de la LGT de 1963, a las normas contenidas en el Código Civil.

El Decreto 3154/1968 recogía, tanto aspectos restrictivos en la aplicación de este mecanismo, como aspectos que ampliaban el campo de aplicación de la compensación de deudas. Así, por ejemplo, se reconoció una modalidad especial de compensación que se denominaba “compensación automática”, por la que el propio particular, sin necesidad de autorización administrativa, podía deducir de su autoliquidación el importe de los créditos por devolución que tuviera a su favor derivados de ese mismo impuesto ³²; como reverso de la moneda, exigía para que la compensación pudiera hacerse efectiva por solicitud del sujeto pasivo, que tanto el crédito como la deuda se ostentasen frente a la misma Delegación de Hacienda ³³; en caso contrario únicamente podía producirse la compensación de oficio ³⁴.

Una vez establecido el mecanismo de la compensación de deudas como un sistema de aplicación general de extinción de las obligaciones tributarias, comienzan a aparecer diferentes normas que lo aplican a casos muy concretos.

Tiempo después, el Reglamento de 1968 fue derogado por la entrada en vigor del Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre por el que se aprueba un nuevo Reglamento General de Recaudación. En el lapso de tiempo transcurrido desde la aprobación en 1963 del texto de la LGT y del Reglamento General de Recaudación en 1968, en los que se regularon los requisitos de la compensación tributaria, hasta la fecha de 1 de mayo de 1991, momento en que entró en vigor el Real Decreto 1684/1990, habían variado

³² Así se recoge en el artículo 68 del Decreto 3154/1968: “1. La compensación se producirá automáticamente, si la autorizan las normas reguladoras de cada tributo, sin necesidad de acuerdo administrativo, cuando se trate de deudas tributarias que deban ingresarse mediante declaración-liquidación y de créditos del sujeto pasivo frente a la Administración por devoluciones del mismo tributo que se ingresa. El sujeto pasivo, en estos casos, deducirá del importe debido por la declaración-liquidación, el de su crédito, justificando la existencia de éste e ingresando, si procede, la diferencia a favor del tesoro. 2. La Dirección General del Tesoro y Presupuestos podrá ampliar la aplicación de la compensación automática a supuestos distintos de los contemplados en el número anterior”.

³³ El artículo 67 del Decreto 3154/1968 establecía que: “Compete a los Delegados de Hacienda acordar, a instancias de los obligados al pago, la compensación de las deudas tributarias a favor del Estado que, encontrándose en periodo voluntario de recaudación, deban ingresarse en las Cajas de las Delegaciones de Hacienda, con cualquiera de los créditos enumerados en el número dos del artículo 65 que, reconocidos a favor del obligado, deban hacerse efectivos en la misma Delegación de Hacienda”.

³⁴ Por ello la doctrina defendió la no aplicación literal del Reglamento en este punto, flexibilizando este requisito para que pudiera aplicarse la compensación rogada aun cuando el crédito y la deuda no coincidiesen en la misma Delegación de Hacienda. De esta opinión es MATEO RODRÍGUEZ, L.: “Extinción de la obligación tributaria ...”, ob.cit., p. 1066.

sustancialmente las relaciones entre la Hacienda pública y los particulares, tanto desde un punto de vista cuantitativo, debido al incremento de declarantes así como al aumento de los importes de créditos y deudas que podían generarse entre los mismos, como desde un punto de vista cualitativo, por la generalización de relaciones mercantiles entre los contribuyentes y las diferentes Administraciones ³⁵.

Consciente de ello, el ejecutivo de 1990 se propuso, al promulgar el Reglamento de Recaudación, flexibilizar y ampliar el campo de aplicación de la compensación de deudas como modo de extinción de las obligaciones tributarias, plasmando su intención en este sentido en el Título Preliminar del mencionado Reglamento. Esta intención se tradujo en una exigencia menos estricta de los requisitos de la compensación tributaria, regulados en los artículos 63 a 68 de esta norma, en comparación con los propios del anteriormente vigente Reglamento General de Recaudación.

Este Reglamento fue modificado por el Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo, por el que se modifica determinados artículos del Reglamento General de Recaudación, del Real Decreto por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al económico-administrativo y del Real Decreto por el que se desarrolla determinadas directivas comunitarias sobre asistencia mutua en materia de recaudación. En esta norma, al modificar el artículo 67 del Reglamento de 1990, se desarrolló el procedimiento para la compensación de deudas a instancia del obligado a su pago, buscando una mayor agilidad en su tramitación al evitar interferencias innecesarias con el procedimiento de ejecución del gasto y, a la vez, tratando de garantizar su adecuado uso, queriendo impedir que pudiera ser utilizado como instrumento meramente dilatorio del pago de las deudas de derecho público. Además, supuso la admisión de un supuesto de iniciación de oficio del procedimiento de compensación de deudas con relación a deudas en fase de ingreso voluntario, al prever que si las actas que documentan los resultados de una misma actuación de comprobación e investigación de la situación tributaria resultaran

³⁵ En este sentido es muy interesante la opinión del Consejo de Estado sobre la promulgación de la nueva norma reglamentaria, en Dictamen nº 54.268, de 11 de octubre de 1990: " La necesidad de un nuevo Reglamento de Recaudación en sustitución del vigente de 14 de noviembre de 1968, cuya calidad técnica se califica de "reconocida" por la Memoria, se justifica en ésta por el envejecimiento que le afecta y que deriva, más que de su tiempo de vigencia (22 años), de los cambios experimentados en la realidad social española y parejamente en la Administración financiera; cambios que han aconsejado una reconsideración del referido texto. Se puede hablar de un desfase o falta de correspondencia entre dicho texto y las finalidades a que responde o más propiamente a las que debe responder en el momento actual." (<https://www.consejo-estado.es>).

liquidaciones de distinto signo relativas a un mismo sujeto pasivo o retenedor, el órgano competente de la AEAT, de oficio debía acordar la compensación de las deudas y créditos hasta donde alcancen aquellas ³⁶.

En la década de los 90 del siglo XX la compensación de deudas se transforma en un mecanismo muy utilizado por profesionales, empresarios y empresas para extinguir sus obligaciones tributarias. Como consecuencia de ello se instaura la cuenta corriente tributaria, que se desarrolla al margen del Reglamento General de Recaudación, a través del Real Decreto 1108/1999, de 25 de junio. La finalidad de la cuenta corriente tributaria, según se declara en la propia norma, consistía en la extinción por compensación de los créditos y deudas tributarias a los que resultara de aplicación el sistema, que un mismo sujeto pasivo tuviera con la Hacienda pública, los cuales cuando eran objeto de anotación dejaban de ser exigibles individualizadamente, para integrarse en el saldo de la cuenta, el cual era objeto de determinación trimestral. El procedimiento para la aplicación del sistema responde a la necesidad de agilidad y sencillez que exige su vocación de facilitar el cumplimiento de las obligaciones.

En 2003 es aprobada la nueva LGT, vigente en la actualidad. Esta norma establece en su artículo 59 que la compensación es una forma de extinción de las deudas tributarias, dedicando sus artículos 71 a 73 a normarla específicamente. De esta manera

³⁶ Como resumen de las normas vigentes en la segunda parte del siglo XX en esta materia es muy esclarecedor el cuadro-resumen cronológico que se puede consultar en FERNÁNDEZ FUENTES, G: "La compensación tributaria: antecedentes y estado actual", *Cuadernos de Estudios Empresariales*, nº 7, 1997, p. 105. y que resumimos a continuación: - Decreto sobre Contribución excepcional sobre beneficios extraordinarios de 17 de junio de 1939 (art. 2º): se caracteriza por aceptar la compensación por razones de justicia; establece un ámbito muy restringido: créditos y deudas relacionados con los beneficios extraordinarios obtenidos por razón de la guerra; solo admite la compensación de deudas en periodo voluntario de pago; - Estatuto de recaudación de 1948 (art. 114.2º): permite la compensación exclusivamente de deudas de Diputaciones y Ayuntamientos; se permite compensar también en periodo ejecutivo; se conceptúa como un modo de pago preferente; - Reglamento del Impuesto de Derechos reales y Transmisiones de Bienes de 15 de enero de 1959 (art.130.2º): se admite en un supuesto muy restringido: liquidaciones del impuesto giradas en la misma oficina y a cargo de la misma persona; - LGT de 1963 (art. 68): se establece como modo de extinción de manera general; su fundamento es la simplificación de las relaciones entre la Hacienda pública y el contribuyente; no define la figura de la compensación; - Reglamento General de Recaudación, Decreto 3154/1968, de 14 de noviembre (arts. 65-69): regula tres formas de compensación: de oficio, a instancias de parte y automática; - Real Decreto 4486/1995, de 24 de marzo, que reforma determinados artículos del RGR (art.7º): se establece la obligación de abono de intereses de demora, por quienes, habiendo solicitado la compensación, se les hubiera denegado y realicen sus pagos fuera de plazo; se exige la motivación de las denegaciones de compensación, expresando las causas por las que no se conceden (hasta entonces eran de concesión discrecional); las solicitudes de compensación deben ser resueltas en un plazo máximo de seis meses y transcurrido dicho plazo se entenderá denegadas; la solicitud de compensación paraliza el procedimiento de recaudación ejecutiva por parte de la Administración.

pasan a formar parte de la ley disposiciones que con anterioridad únicamente eran recogidas por la norma reglamentaria, en una sistematización más correcta de este mecanismo. Desde su aprobación hasta la actualidad únicamente se ha producido la modificación del artículo 73.1 por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT, para introducir un supuesto más de compensación de oficio de deudas en periodo voluntario de pago, en el caso de la emisión del acto de ejecución de las resoluciones estimatorias totales o parciales de los Recursos de Reposición o Reclamaciones Económico-Administrativas del que resulten, a la vez, créditos y deudas tributarias a favor del mismo contribuyente.

Desde un punto de vista reglamentario, hasta el 1 de enero de 2006 el desarrollo en esta materia se encontraba aun regulado en las normas del RD 1684/1990. Y así fue hasta la publicación del RGR, a cuyo articulado debemos acudir para conocer el procedimiento vigente de compensación de deudas.

Finalmente, el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, derogó el Real Decreto 1108/1999, de 25 de junio, dedica sus artículos 138 y siguientes a normar el sistema de cuenta corriente tributaria ³⁷.

2. Razones por las que es forzoso el reconocimiento de este mecanismo en el ámbito de la aplicación de los tributos: justificación de la admisión de la compensación de deudas en el actual ordenamiento tributario español.

Una vez constatado el reconocimiento de la figura de la compensación de deudas tributarias en nuestro ordenamiento tributario vigente, como sistema de aplicación general, queremos ahondar en este momento en las razones por las que entendemos que debe, necesariamente, ser considerada como una forma fundamental de extinción de las deudas tributarias.

³⁷ Destinamos el apartado 4 del capítulo II al estudio del sistema de cuenta corriente tributaria.

2.1. El cumplimiento del principio constitucional de eficacia por parte de la Administración tributaria, a la vista de los últimos pronunciamientos jurisprudenciales y administrativos, y el derecho de los ciudadanos al despliegue del principio de buena administración, configurado, fundamentalmente, en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (2009) y desarrollado por la jurisprudencia española reciente.

Afirmamos que, desde la perspectiva de la Administración tributaria, la admisión de la compensación en el ordenamiento jurídico tributario como un medio de extinguir las deudas, responde al principio constitucional de eficacia, da cumplimiento al criterio de eficiencia que lo complementa y, en todo caso, transforma la actividad administrativa en efectiva.

En primer lugar, debemos tener en cuenta que el artículo 103.1 de la CE establece que la Administración pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo, entre otros, con el principio de eficacia.

Llama la atención que, en el texto del Anteproyecto de Constitución elaborado en el seno de la Comisión Constitucional provisional, creada en 1977, no se hacía referencia alguna al principio de eficacia como informador de la actividad administrativa.

Su introducción se propone por el Grupo Parlamentario Socialista del Congreso, con el siguiente tenor: “La Administración pública sirve a los fines colectivos sometida a la Ley y al Derecho, actúa coordinadamente en el cumplimiento de sus funciones y se ordena sobre los criterios de eficacia y objetividad. El gobierno responde de la observancia de estos principios, sin perjuicio de la autonomía de las esferas administrativas descentralizadas y de los territorios autónomos”³⁸.

Se mantiene este principio, prácticamente sin debate, en la versión acordada en la Comisión de Asuntos Constitucionales y Libertades Públicas del Congreso de los Diputados, y, finalmente, luce en el texto que es aprobado por el Pleno del Congreso.

De esta forma, se consagra el principio de eficacia como principio constitucional que informa la actuación de la Administración pública³⁹.

³⁸ La transcripción es de SAÍNZ MORENO, F.: *Constitución española. Trabajos parlamentarios*, Cortes Generales, Madrid, 1980, vol. I, p. 56.

³⁹ No desconocemos, aunque no compartimos, la opinión de la corriente doctrinal que niega que la eficacia sea un principio con valor jurídico, sino que, más bien, lo considera un deseo o una aspiración de los constituyentes, pero sin ninguna virtualidad práctica. En este sentido pueden consultarse GARRIDO

Siendo el fin primordial de la Administración la satisfacción del interés general, el principio de eficacia se establece para la consecución de este fin. Así lo ha reconocido el Tribunal Constitucional en sentencia 178/1989, en la que manifiesta que “Si la Constitución proclama expresamente en su artículo 1.1 que España se constituye en un estado social y democrático de Derecho, una de sus consecuencias es, sin duda, la plasmación real de sus valores en una organización que, legitimada democráticamente, asegure la eficacia en la resolución de los conflictos sociales y la satisfacción de las necesidades de la colectividad, para lo que debe garantizarse la existencia de unas Administraciones públicas capaces de cumplir los valores y los principios consagrados constitucionalmente”⁴⁰.

La propia LGT, en su artículo 3,2 proclama que la aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.

Por ello, estamos de acuerdo con la afirmación de que la eficacia es un condicionante de la actividad administrativa, es decir, es el medio que debe utilizar la Administración para alcanzar aquel fin que le es propio⁴¹.

Por tanto, en palabras de PADILLA RUÍZ “la Administración eficaz (“que tiene eficacia”, DRAE) es aquella que hace lo que se espera de ella dando respuesta cabal y adecuada a las demandas y necesidades del conjunto de los ciudadanos a través de los

FALLA, F: “Artículos 97 a 112”, *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, dirigidos por O. ALZAGA VILLAAMIL, Edersa, Madrid, 1998, Tomo VII, p. 1422-1427; BAENA DEL ALCÁZAR, M: “Artículo 103”, *Comentarios a la Constitución*, dirigidos por F. GARRIDO FALLA, Civitas, Madrid, 1985, p. 383-403; ESCUÍN PALOP, V.: “La Administración del Estado en la Constitución”, en *Estudios sobre la Constitución española de 1978*, Universidad de Valencia, Valencia, 1980, p. 285-299. Nosotros defendemos en las siguientes páginas su naturaleza de principio constitucional con plena validez jurídica.

⁴⁰ STC 178/1989, de 2 de noviembre, Fundamento Jurídico 3. En otras palabras, “No basta ahora ya al Estado la legitimación que le presta el origen democrático del poder, ni la derivada de la efectividad (en términos tradicionales) de su mando sobre los ciudadanos: le es preciso justificarse permanentemente en la adecuada utilización de los medios puestos a su disposición y la obtención de resultados reales, es decir, necesita la legitimación que proviene de la eficacia en la resolución de los problemas sociales.” (PAREJO ALFONSO, L: “La eficacia como principio jurídico de la actuación de la Administración pública”, *Revista de Documentación Administrativa*, nº 218-219, 1989, p. 16).

⁴¹ Cfr. URANGA COGOLLOS, C: “El principio de eficacia en la organización administrativa: hacia una Administración por sistemas”, *Revista de Documentación Administrativa*, nº 218-219, 1989, p. 97-110.

procedimientos legalmente establecidos, creando (entre otros) actos administrativos que a su vez se presumen eficaces”⁴².

El interés general que defiende la Administración tributaria no puede identificarse con el interés recaudatorio, sino más bien con lo que se ha venido en denominar interés en la justa recaudación⁴³.

Así se ha reconocido en la reciente Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de junio de 2020, en la que, con cita de la doctrina establecida a este respecto por el Tribunal Constitucional, se afirma que “Los artículos 31.1 y 103 de la Constitución Española fundamentan el privilegio de autotutela y de atribución de potestades a la Administración tributaria al servicio del interés general en una justa recaudación de las deudas tributarias (SSTC 85/1983 y 76/1190). Este interés general en el ámbito tributario, interés en la justa recaudación, determina que “la Administración, en su labor de aplicar el sistema tributario, no actúa en defensa de un interés propio, sino del general”⁴⁴.

En palabras del Tribunal Supremo, “A tal respecto, es menester recordar, una vez más, que no hay un interés general superior, en el orden constitucional, al de que la ley se cumpla (arts. 9.1; 9.3 y 103.1 de la CE); del mismo modo que el interés general o público pertenece y beneficia a los ciudadanos, no a la Administración como organización servicial que lo gestiona -lo debe gestionar-“⁴⁵.

Por otra parte, el principio de eficacia está directamente relacionado con el criterio de eficiencia. El artículo 31.2 CE establece que el gasto público realizará una

⁴² PADILLA RUÍZ, P: “Los principios de eficacia y eficiencia en la actuación del empleado público y su conexión con la evaluación del desempeño”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 10, noviembre de 2018, p.18.

⁴³ “En primer lugar, como ya he adelantado, en la tarea de delimitación de los derechos y garantías reconocidos en la Norma Suprema únicamente pueden tenerse en cuenta bienes o valores contemplados *expresamente* en la Constitución. Ninguna duda puede existir de que entre tales bienes jurídicos se encuentra el interés a la “justa recaudación” o -como se suele decir- el “interés fiscal”. No solamente porque el artículo 31.1 CE ha previsto clara e inequívocamente la obligada contribución de todos al sostenimiento de los gastos públicos -insisto, conforme a unos principios de justicia- sino, también porque los tributos son el instrumento privilegiado para conseguir los objetivos propios de un Estado social (art. 1.1 CE) que la propia Norma Suprema explicita: la redistribución de la renta y la igualdad material a través de la garantía de derechos como la educación, cultura, protección social, etc.” (AGUALLO AVILÉS, A: “La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero. Hacia un Derecho Financiero Constitucional”, *Civitas REDF*, nº 109-110, 2001, p. 97).

⁴⁴ Resolución del TEAC de 8 de junio de 2020 (RG 4219/2017), Fundamento de Derecho sexto.

⁴⁵ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 23 de marzo de 2021, Recurso 3688/2019, Fundamento de Derecho Tercero.

asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

Por lo tanto, el concepto de eficiencia queda relacionado con la obtención de los objetivos establecidos mediante la mejor asignación de los recursos ⁴⁶.

A *fortiori*, el Tribunal Supremo ha manifestado que “cuando para la realización de un determinado fin en idénticas condiciones pueda optarse entre dos soluciones económicas, una más cara y otra más barata, la opción debe hacerse en favor de esta última: este es el significado técnico del principio de eficiencia” ⁴⁷.

No solamente la CE recoge este criterio de eficiencia. La Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y de Sostenibilidad Financiera, establece en su artículo 7 su positivización de la siguiente manera: la gestión de los recursos públicos estará orientada por la eficacia, la eficiencia, la economía y la calidad, a cuyo fin se aplicarán políticas de racionalización del gasto y de mejora de la gestión del sector público. Por su parte, la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones públicas, en su artículo 129 recoge este criterio entre los principios de buena regulación.

En este sentido, el criterio de eficiencia complementa el principio de eficacia ⁴⁸, por lo que podemos concluir que son diferentes pero inseparables, ya que la eficiencia en la ineficacia es un sin sentido y para ser eficaces se necesita ser eficientes.

Desde el punto de vista jurisprudencial, también el Tribunal Supremo ha considerado que la eficiencia es el principio de eficacia en su vertiente económica ⁴⁹.

⁴⁶ Compartimos en este punto el criterio de VAQUER CABALLERO que afirma que, frente a aquellos que consideran la eficacia y la eficiencia como dos principios jurídicos autónomos, el primero relacionado con los fines y el segundo relacionado con los medios, entendemos que la eficacia es un verdadero principio jurídico y la eficiencia un “criterio de optimización de la eficacia global de la Administración y, para ello, de ponderación en la decisión entre opciones diversas de asignación de los recursos con los que cuenta la Administración.” (VAQUER CABALLERO, M.: “El criterio de la eficiencia en el Derecho Administrativo”, *Revista de Administración Pública*, nº 186, Madrid, septiembre-diciembre 2011, p. 103).

⁴⁷ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 26 de octubre de 2005, Recurso 3935/2000, Fundamento de Derecho octavo.

⁴⁸ Así se explicita, por ejemplo, en el artículo 69.1 de la LGP: “Los sujetos que integran el sector público estatal adecuarán su gestión económico-financiera al cumplimiento de la eficacia en la consecución de los objetivos fijados y de la eficiencia en la asignación y utilización de recursos públicos, en un marco de objetividad y transparencia en su actividad administrativa”.

⁴⁹ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha de 24 de mayo de 2004, Recurso 1441/2000, Fundamento de Derecho tercero.

El criterio de eficiencia debe llevarnos, en referencia a la Administración tributaria, a afirmar que es necesaria la simplificación de los procedimientos de cobro, la reducción de los costes de estos y del tiempo empleado en su desarrollo. Por ello, la compensación de deudas tributarias responde al principio de eficacia y al criterio de eficiencia, y en particular al principio de economía procedimental, que es una de sus principales manifestaciones ⁵⁰, ya que “con ella, los dos pagos que se requerirían para satisfacer los créditos recíprocos se sustituyen por una simple operación aritmética que no precisa, además, la realización de ningún desembolso ulterior si la compensación es total” ⁵¹.

Confirma nuestras anteriores afirmaciones el Plan Estratégico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria 2020-2023, que considera que el Departamento de Recaudación de la Agencia, como responsable de la gestión recaudatoria, tiene un fin primordial: el cobro de las deudas tributarias y sanciones. En el ámbito de la asistencia a los contribuyentes destacan las actuaciones dirigidas a facilitar los medios necesarios para que aquellos cumplan voluntariamente con sus obligaciones, entre ellos, la puesta a disposición de los medios procedimentales más eficaces. La gestión de aplazamientos y compensaciones a solicitud del interesado es una actuación que se encuadra entre las de asistencia al contribuyente ⁵².

Pero, además, la eficacia y la eficiencia necesitan ser sostenidas en el tiempo, es decir, requieren de la adopción de medidas estructurales: la Administración debe ser efectiva. En palabras de RASTROLLO SUÁREZ por efectividad podemos entender aquel criterio en virtud del cual la obligación de eficacia administrativa a la que se refiere el artículo 103.1 de la CE, debe tener un carácter sostenido en el tiempo y directamente conectado con las necesidades ciudadanas ⁵³. En conclusión, la efectividad es también necesaria y no intercambiable por la eficacia y la eficiencia.

⁵⁰ Para GONZÁLEZ SÁNCHEZ, la compensación se encuentra justificada en este ámbito porque constituye una forma rápida y cómoda de extinción, a la vez, que logra una mayor conexión entre el tributo y el gasto público, que revierte en una mayor eficacia administrativa y permite una mejor coordinación entre Administración y obligados al pago (Cfr. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: “Comentarios al artículo 68 de la LGT”, *Comentarios a las leyes Tributarias y Financieras*, Edersa, vol. I, 1983, p. 603, *apud* CORDERO GONZÁLEZ, E. M^a: *La compensación como forma ...*, ob. cit., p. 114).

⁵¹ CORDERO GONZÁLEZ, E. M^a: *La compensación como forma ...*, ob. cit., p. 113.

⁵² Página 71 del Plan Estratégico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria 2020-2023, <https://www.agenciatributaria.es>.

⁵³ RASTROLLO SUÁREZ, J.J.: “La evolución del principio de eficacia y su aplicación en el ámbito de la Función Pública: la evaluación del desempeño”, *Revista General de Derecho Administrativo*, nº 45, 2017, p. 7.

Esta misma doctrina ha sentado el Tribunal Constitucional. Así, en la sentencia 233/1999 analizó la posible inconstitucionalidad de la Disposición adicional decimocuarta de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, la cual establecía la posibilidad de que el Estado retuviera las cantidades cuyo pago debiera ordenarse con cargo a la participación de los Municipios en los tributos del Estado para compensar deudas firmes contraídas con él, sus Organismos Autónomos, la Seguridad Social o la Mutualidad Nacional de Previsión de la Administración local. El Alto Tribunal concluye, a los efectos que a este trabajo interesa, que esta norma se dicta “con el evidente fin de simplificar las relaciones (consideradas desde la perspectiva presupuestaria) entre la Administración estatal y local en el plano financiero. Se trata de evitar así una innecesaria reiteración de procedimientos administrativos en garantía de los principios constitucionales de eficacia y coordinación que, con carácter general, deben presidir las relaciones entre las Administraciones públicas (art. 103.1 C.E.)”⁵⁴.

Todo ello nos debe llevar a concluir que una de las razones de ser de la compensación de deudas es dar cumplimiento al principio de eficacia que debe presidir la actividad de la Administración tributaria, completado con los valores de eficiencia y efectividad, ya que supone la simplificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias, en el marco de una justa recaudación⁵⁵.

Una vez analizada la cuestión desde la perspectiva de la Administración tributaria, desde el punto de vista del obligado al pago, la posibilidad de compensar las deudas y créditos que ostenta frente a la Administración le facilita el cumplimiento de sus obligaciones. Además, despliega sus efectos en la aplicación del principio de buena administración.

⁵⁴ STC 233/1999, de 16 de diciembre, Fundamento Jurídico 41. Criterio reiterado en la STC 41/2016, de 3 de marzo, Fundamento Jurídico 11.

⁵⁵ Téngase en cuenta que la Comisión Europea ha ligado la eficiencia, suficiencia y eficacia con la calidad en la imposición, de tal manera que “The tax structure is one important aspect of the multi-faceted concept of the quality of taxation. It deals with the design of tax policy to archive desired policy objectives, while at the same time promoting economic growth, minimising distortions and reducing the cost of tax collection”, European Comision (2011): “Tax Reforms in EU member states 2011. Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability”, Working Paper, nº 28, p.10. Se pone de manifiesto, de esta manera, la preocupación de la Comisión en la necesaria reducción de los costes de recaudación, a lo que contribuye la admisión de la figura de la compensación de deudas.

El reconocimiento de este principio se produjo en el malogrado Tratado para la Constitución Europea ⁵⁶, cuyo artículo II-101 trataba del “Derecho a la buena administración”. En palabras de GARCÍA NOVOA “la idea fuerza que late en la formulación de este principio es la necesidad de que se adecúe el actuar administrativo a los intereses públicos, ya que no solo se debe exigir que la Administración respete la legalidad en la adopción de sus decisiones, sino también que las mismas se orienten al cumplimiento de un deber genérico de buena administración” ⁵⁷.

La Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea recoge en su artículo 41 el derecho a una buena administración, con la siguiente formulación: toda persona tiene derecho a que las instituciones, órganos y organismos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable. Este derecho incluye en particular: el derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que le afecte desfavorablemente, el derecho de toda persona a acceder al expediente que le afecte, la obligación que incumbe a la Administración de motivar sus decisiones, así como a reparar los daños causados ⁵⁸.

Es evidente que tal principio es plenamente aplicable en el ordenamiento español, no solo por la primacía de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea ⁵⁹, sino porque también está reconocido en nuestra Constitución en los

⁵⁶ El 18 de junio de 2004 el Consejo Europeo aprobó el Tratado por el que se instituye una Constitución para Europa y ese mismo año se firmó dicho Tratado en Roma en presencia del Presidente del Parlamento Europeo, Josep Borrell Fontelles. El Tratado, aprobado por el Parlamento Europeo (informe Méndez de Vigo-Leinen), fue rechazado por Francia (29 de mayo de 2008) y por los Países Bajos (1 de junio de 2005) en sus respectivos referendos nacionales. Por lo tanto, no fue ratificado por los 27 Estados Miembros.

⁵⁷ GARCÍA NOVOA, C.: “El principio de Buena Administración como regla de control de los actos administrativos en materia tributaria”, *Taxlandia: Blog Fiscal y de Opinión Tributaria*, 20 de agosto de 2019, <https://www.politicafiscal.es>.

⁵⁸ A propósito de la aprobación de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, RODRÍGUEZ BEREIJO afirmó que “Trasciende la mera visión economicista imperante en la Unión, como vasto mercado basado en la libre circulación de trabajadores, capitales, bienes y servicios, y en la moneda común, y mira hacia la Unión y a los ciudadanos de los Estados que la integran como una entidad política fundada en valores comunes, en la que el respeto y la protección de los derechos fundamentales de la persona y los principios de la paz, la democracia y el Estado de derecho constituyen sus pilares básicos.” (RODRÍGUEZ BEREIJO, A: “La Carta de los derechos Fundamentales de la Unión Europea”, *Revista de derecho de la Unión Europea*, nº 1, 2001, p. 47).

⁵⁹ Fue proclamada por el Consejo Europeo de Niza, en diciembre de 2000, tras un proceso de elaboración que duró dos años y está basada en los Tratados de la UE, los Convenios Internacionales, las tradiciones constitucionales comunes de los Estados miembros y distintas declaraciones del Parlamento Europeo. El Tratado de Lisboa conservó los derechos ya existentes, introdujo otros nuevos y concedió rango de derecho primario a la Carta en diciembre de 2009. Sus disposiciones pasan a ser jurídicamente vinculantes, es decir, que cualquier ciudadano de la Unión puede alegar sus disposiciones ante un tribunal.

artículos 103.1 (la Administración sirve con objetividad a los intereses generales) y el artículo 9.3 (la Administración se somete al Derecho y a la Ley) ⁶⁰.

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

No obstante, con anterioridad a esta fecha de 2009, sus preceptos, y en concreto el derecho a una buena administración, habían sido plenamente adoptados por los tribunales. Valga la STSJ de la Comunidad Valenciana de fecha 14 de septiembre de 2004, en la que se puede leer: “Es verdad que la Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea (DOCE C-364 de 18 de diciembre de 2000) fue proclamada solemnemente el 7 de diciembre de 2000 en el Consejo Europeo de Niza sin valor jurídico obligatorio o vinculante (valor que de momento queda condicionado a la ratificación del mencionado Tratado constitucional), pero no es menos cierto que viene siendo utilizada como parámetro interpretativo tanto por el Tribunal de Primera Instancia de la Unión Europea (cfr. su sentencia de 30 de enero de 2002 dictada en el asunto max.mobil telekommunikation Service GmbH contra Comisión, en donde se cita igualmente el artículo 41 de la Carta), como por los más altos órganos jurisdiccionales internos (entre ellos, el Tribunal Constitucional -vid. STC 53/2002 de 27 de febrero, dictada en el recurso de inconstitucionalidad núm. 2994/1994 - o el Tribunal Supremo -entre otras muchas, SSTS, Sala contencioso-administrativa de 26 marzo 2002, recurso 8220/1997; de 27 marzo de 2002, recurso 8218/1997; y de 2 de abril de 2002, recurso 9932/1997). Y es que, en cualquier caso, la Carta -como ella misma expresa en su Preámbulo- "reafirma, respetando las competencias y misiones de la Unión, así como el principio de subsidiariedad, los derechos reconocidos especialmente por las tradiciones constitucionales y las obligaciones internacionales comunes de los Estados miembros, el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, las Cartas Sociales adoptadas por la Unión y por el Consejo de Europa, así como por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos." (STSJ de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso, de fecha 14 de septiembre de 2004, Recurso 1079/2001, Fundamento de Derecho tercero).

⁶⁰ También en materia de legislación autonómica ha tenido su reflejo el derecho a una buena administración. Sirva como ejemplo la Ley Orgánica 5/1982, de 1 de julio, de Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana, la cual establece en los dos primeros apartados de su artículo 9: “1. Sin perjuicio de lo que dispone la legislación básica del Estado, una Ley de Les Corts regulará el derecho a una buena administración y el acceso a los documentos de las instituciones y administraciones públicas valencianas. 2. Todos los ciudadanos tienen derecho a que las administraciones públicas de la Generalitat traten sus asuntos de modo equitativo e imparcial y en un plazo razonable y a gozar de servicios públicos de calidad. Asimismo, los ciudadanos valencianos tendrán derecho a dirigirse a la Administración de la Comunitat Valenciana en cualquiera de sus dos lenguas oficiales y a recibir respuesta en la misma lengua utilizada”.

efectividad y la de garantizar la protección jurídica que haga inviable el enriquecimiento injusto”⁶¹.

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

También con su aplicación se evita en lo posible que se produzca un perjuicio patrimonial al contribuyente, situación que tiene lugar, por ejemplo, al establecerse por parte del legislador dilatados plazos para hacer efectivas devoluciones de impuestos en favor de los administrados, sin que se generen intereses resarcitorios⁶².

2.2. La exigencia constitucional de justicia tributaria y su relación con la compensación de deudas en materia tributaria.

Uno de los fundamentos esenciales de la compensación de deudas en el derecho privado es la buena fe, que impone “un comportamiento ajustado y ordenado en el cobro y pago de los créditos recíprocos”⁶³, así como la equidad, concebida como concepto asimilado al de igualdad, ya que reputa dolosa la conducta de quien reclama un crédito

⁶¹ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 11 de junio de 2020, Recurso 3887/2017, Fundamento de Derecho tercero. Otras sentencias del Tribunal Supremo en las que se plasma el principio de buena administración en materia tributaria son: STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 17 de abril de 2017, Recurso 785/2016, en materia de retenciones; STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 5 de diciembre de 2017, Recurso 1727/2016, sobre actuación en plazo razonable; STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 19 de febrero de 2019, Recurso 128/2016, sobre la posibilidad de discutir el valor catastral al impugnar las liquidaciones del Impuesto sobre Bienes inmuebles; STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 15 de octubre de 2020, Recurso 1652/2019, en materia del procedimiento de apremio, entre otras.

⁶² Un ejemplo de esta técnica lo encontramos en la LIRPF, en cuyo artículo 103 se establece un plazo de 6 meses desde la finalización del periodo establecido para la presentación de la autoliquidación a devolver para proceder a la práctica de liquidación provisional. La devolución se produce sin abono de interés alguno hasta el cumplimiento del citado plazo.

⁶³ ARNAU MOYA, F.: *Lecciones de Derecho Civil II. Obligaciones y contratos 2008/2009*, Col.lecció Sapientia, Publicacions de la Universitat Jaume I, Castelló de la Plana, 2009, p. 55.

siendo a la vez deudor del reclamado⁶⁴. Se reclama, así, una posición de igualdad entre los recíprocos acreedores/deudores.

No obstante, en derecho tributario no podemos predicar esta misma posición de igualdad entre la Administración tributaria y los ciudadanos, ni aun en el caso de ser recíprocos deudores y acreedores, y ello debido a la especial posición de aquella como titular del poder tributario⁶⁵.

La afirmación anterior debe matizarse en el sentido de que “entre la Administración tributaria y los contribuyentes debe existir una relación presidida por el equilibrio o, al menos, por la armonización de los intereses comunes”⁶⁶, es decir, la relación no puede ser igualitaria pero tampoco debe ser, en palabras de GARCÍA AÑOVEROS, “despótica”⁶⁷.

Esta idea de equilibrio en las relaciones entre la Administración y el obligado tributarios nos exige necesariamente acudir al concepto de ética tributaria.

TIPKE define la ética tributaria como “la teoría que estudia la moralidad de las actuaciones en materia tributaria desarrolladas por los poderes públicos, legislativo, ejecutivo y judicial, y por el ciudadano contribuyente”⁶⁸. Para CALVO ORTEGA la ética fiscal no solo existe, sino que contribuye a la formación de la opinión pública y por ello determina la producción de normas jurídicas al incidir en las decisiones políticas⁶⁹.

Téngase en cuenta que los estudios sobre ética fiscal son los que han dado mayor peso a la noción de justicia tributaria, ya que, entendida la ética tributaria como “un conjunto de reglas morales vigentes en una comunidad política y en un momento dado, las referencias a lo que es o no ético podrían entenderse como formulaciones de justicia tributaria”⁷⁰.

⁶⁴ Entre los autores civilistas que defienden la equidad como fundamento de la compensación de deudas podemos citar a DÍEZ-PICAZO, L.: *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, ob.cit., p. 65.

⁶⁵ STC 76/1990, de 26 de abril, Fundamento Jurídico 3; STC 164/1995, de 13 de noviembre, Fundamento Jurídico 7 y, valga por todas, STC 182/1997, de 28 de octubre, en cuyo Fundamento Jurídico 6 podemos leer que “La aplicación de los tributos encuentra su raíz y su justificación en el deber general de contribuir que nuestra Constitución impone en el art. 31, y sólo a partir de él puede entenderse cabalmente la singular posición que ocupan el Estado y los demás entes públicos como titulares del poder tributario, y los ciudadanos en cuanto sujetos de ese deber constitucional (STC 76/1990, Fundamento Jurídico 3)”.

⁶⁶ CORDERO GONZÁLEZ, E. M^a: *La compensación como forma ...*, ob. cit., p. 117.

⁶⁷ GARCÍA AÑOVEROS, J.: “Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales”, *Civitas REDF*, nº 90, 1996, p. 219-221.

⁶⁸ TIPKE, K.: *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, traducción española de HERRERA MOLINA P.M., Marcial Pons, Madrid, 2002, p. 21.

⁶⁹ Cfr. CALVO ORTEGA, R.: *¿Hay un principio de justicia tributaria?*, Editorial Aranzadi, SA, Cizur Menor, 2012, p. 13-20.

⁷⁰ CALVO ORTEGA, R.: *¿Hay un principio de justicia tributaria?*, ob.cit., p. 15.

Ahora bien, el concepto de ética y su alcance varía según la naturaleza que presenta cada uno de los ordenamientos jurídicos. El nuestro se caracteriza por ser un ordenamiento positivista. En este sentido, APARICIO PÉREZ concluye que nos encontramos, en el caso español, ante un auténtico ordenamiento positivista puesto que, aunque la Constitución española propugna en su artículo 1.1 la justicia como valor superior de su ordenamiento jurídico, la propia idea de justicia es interpretada desde y por el derecho positivo ⁷¹. Lo justo tiende al equilibrio, y, por tanto, al respeto a los intereses de la colectividad y del Estado ⁷².

Si bien la justicia se proclama como valor superior del ordenamiento jurídico, junto con la libertad, la igualdad y el pluralismo político, la CE no establece un principio de justicia tributaria con la misma separación con la que establece otros principios, como la generalidad, capacidad económica, igualdad y progresividad ⁷³.

El artículo 31.1 de la CE proclama que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

Así, en primer lugar, hay que destacar que se predica el principio de justicia tributaria respecto del sistema, es decir, actúa frente a situaciones generales y no particulares. El proceso de elaboración de la CE no nos ayuda a comprender con claridad el significado y alcance del término. En el Anteproyecto de Constitución elaborado en el seno de la Comisión Constitucional provisional, no se realizaba referencia alguna a la justicia tributaria; en el *iter* parlamentario se introduce su mención en el trámite en el Senado con la redacción que actualmente conocemos del artículo 31.1. de la CE.

⁷¹ Cfr. APARICIO PÉREZ, A.: "Ética fiscal y jurisprudencia", Instituto de Estudios Fiscales, Doc. Nº 16/04, Madrid, 2004, p. 102.

⁷² Cfr. VARGAS RESTREPO, C.M.: "El principio de justicia en la tributación", *Económicas CUC*, nº 33, 2012, p. 212.

⁷³ La diferencia entre valores y principios constitucionales es analizada por PAREJO ALFONSO, para el que "Las diferenciaciones que se establecen entre reglas, principios y valores pueden reconducirse a la idea noción de grado de concreción de la norma, bajo la idea, en todo caso, de que la distinción principal es la que media entre reglas, de un lado, y valores y principios, de otro (lo que supone que estos dos últimos tipos tienen en común no ser disposiciones de aplicación directa, consistir en normas de normas). La distinción entre valores y principios resulta ser, así, más bien de grado: los primeros son normas más abstractas y más abiertas, los segundos tienen un contenido ciertamente indeterminado, pero más preciso y concreto." (PAREJO ALFONSO, L: "Valores Superiores. Derecho Constitucional", *Enciclopedia Jurídica Básica*, Vol. IV., Civitas, Madrid, 1995, p. 6819).

En definitiva, el principio de justicia tributaria no es un medio sino un fin del sistema tributario, que se alcanzará respetando los restantes principios constitucionales⁷⁴ y tiene tal amplitud que puede llegar a asumir a los demás principios⁷⁵.

Esta realidad ha generado una escasa aportación del Tribunal Constitucional con relación al esclarecimiento del concepto de justicia tributaria, ya que los principios tributarios de naturaleza específica cubren un amplio marco y la trasgresión del principio de justicia tributaria puede muchas veces delimitarse como trasgresión de un concreto principio de los mencionados específicamente en el artículo 31.1. de la CE, sobre todo por la vis atractiva del principio de capacidad económica.

No obstante, pueden identificarse campos en los que es posible medir la justicia tributaria del sistema sin que se reconduzca el problema directamente a la infracción del principio de capacidad económica. CALVO ORTEGA menciona entre ellos, la declaración de derechos de los obligados tributarios, su defensa, la regulación de los procedimientos y, nosotros podemos añadir, la institución de la compensación de deudas. Entendemos que todos ellos “son aspectos que no se relacionan directamente con la distribución de la carga tributaria pero que tienen una incidencia indiscutible en la justicia”⁷⁶.

Podemos afirmar que la justicia tributaria del sistema debe también proclamarse en la aplicación de los tributos. “Actualmente el desarrollo de la actividad tributaria y los importantes poderes concedidos a las administraciones públicas exigen que estos sean proporcionales y respondan a criterios de necesidad, racionalidad, sin limitación de los derechos y garantías de los obligados tributarios y mínimo coste para ellos”⁷⁷.

En conclusión, en aplicación del principio de justicia tributaria debe llegarse a la afirmación incontestable y al total convencimiento de que es injusto y desleal el comportamiento de quien reclama un crédito siendo a su vez deudor del demandado, ya que resulta contrario a la buena fe el pedir aquello que luego ha de ser restituido, afirmación plenamente predicable de las relaciones entre los administrados y la Administración en una sociedad moderna.

⁷⁴ MORENO FERNÁNDEZ, J.L.: *El estado actual de los Derechos y de las Garantías de los contribuyentes en las Haciendas Locales*, Civitas, Madrid, 2007, p. 113.

⁷⁵ Cfr. CALVO ORTEGA, R.: *¿Hay un principio de justicia tributaria?*, ob.cit., p. 29.

⁷⁶ Cfr. CALVO ORTEGA, R.: *¿Hay un principio de justicia tributaria?*, ob.cit., p. 34.

⁷⁷ Cfr. CALVO ORTEGA, R.: *¿Hay un principio de justicia tributaria?*, ob.cit., p. 39.

2.3. La compensación de deudas como consecuencia de la potestad de autotutela de la Administración tributaria y como medio de garantía en el cobro de las deudas.

Podemos definir el principio de autotutela administrativa, siguiendo a LÓPEZ RAMÓN, como aquel “conforme al cual las Administraciones públicas están capacitadas para tutelar por sí mismas sus propias situaciones jurídicas, incluso sus pretensiones innovativas del *statu quo*, eximiéndose de la necesidad, común a los demás sujetos, de recabar una tutela judicial” ⁷⁸.

Es clásica en nuestra doctrina científica la exposición del principio de autotutela administrativa llevada a cabo por GARCÍA DE ENTERRIA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ ⁷⁹. Sostienen estos autores que la posición de la Administración con respecto a la justicia es radicalmente distinta a la de los particulares, en el sentido de que aquella crea, modifica, extingue y realiza situaciones jurídicas unilateralmente, por su propia autoridad, sin necesidad de auxilio judicial.

No podemos olvidar que en nuestro ordenamiento jurídico no existe un reconocimiento expreso de la autotutela administrativa, sino que lo que realmente hace nuestra legislación es atribuirle una serie de potestades a la Administración y establecer una presunción *iuris tantum* de legalidad de los actos que se dictan en el ejercicio de aquellas, que obliga al cumplimiento inmediato de dichos actos. La autotutela ejecutiva es también una potestad administrativa, la potestad de ejecución forzosa. Por tanto, podemos afirmar, siguiendo a COSCULLUELA MONTANER, que la autotutela administrativa, más que un principio jurídico, es un privilegio o prerrogativa de la Administración pública ⁸⁰.

Esta prerrogativa tiene su justificación en el principio de eficacia de la actuación administrativa consagrado en el artículo 103.1 de la CE. Así lo ha proclamado el Tribunal Constitucional, cuya doctrina al respecto podemos encontrar sistematizada en la sentencia 199/1998: “reiteradamente hemos declarado que el privilegio de autotutela atribuido a la

⁷⁸ LÓPEZ RAMÓN, F.: “Los límites constitucionales de la autotutela administrativa”, *Revista de Administración Pública*, nº 115, enero-abril 1988, p. 59.

⁷⁹ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.-R.: *Curso de Derecho Administrativo*, primer volumen, 15ª edición, Civitas-Thomson Reuters, Cizur Menor, 2011, p. 533 y ss.

⁸⁰ COSCULLUELA MONTANER, L.: *Manual de Derecho Administrativo, Parte general*, vigésimo segunda edición, Civitas- Thomson Reuters, Cizur Menor, 2011, p. 323-324.

Administración Pública no es contrario a la Constitución, sino que engarza con el principio de eficacia enunciado en el artículo 103 CE (SSTC 22/1984, 238/1992, 148/1993, 78/1996), y que la ejecutividad de sus actos en términos generales y abstractos tampoco puede estimarse como incompatible con el art. 24 de la CE (SSTC 66/1984, 341/1993, 78/1996, AATC 265/1985, 458/1988, 930/1988, 1095/1988, 220/1991, 116/1995), pero sin que tal prerrogativa pueda primar sobre el contenido de los derechos y libertades de los ciudadanos (SSTC 22/1984, 171/1997)”⁸¹.

Por su parte, el Tribunal Constitucional, en sentencia 22/1984 establece que “La potestad de la Administración de autoejecución de las resoluciones y actos dictados por ella, se encuentra en nuestro derecho positivo vigente legalmente reconocida y no puede considerarse que sea contraria a la Constitución. Es verdad que el art. 117.3 de la Constitución atribuye al monopolio de la potestad jurisdiccional consistente en ejecutar lo decidido a los Jueces y Tribunales establecidos en las Leyes, pero no es menos cierto que el art. 103 reconoce como uno de los principios a los que la Administración pública ha de atenerse, el de eficacia “con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho”. Significa ello una remisión a la decisión del legislador ordinario respecto de aquellas normas, medios e instrumentos en que se concrete la consagración de la eficacia. Entre ellas, no cabe duda de que se puede encontrar la potestad de autotutela o de autoejecución practicable genéricamente por cualquier Administración pública con arreglo al art. 103 de la Constitución (...)”⁸².

A la vista de esta jurisprudencia podemos afirmar que el Tribunal Constitucional admite el privilegio de la autotutela administrativa con el matiz de que, en ningún caso ni bajo ningún concepto, quede la actuación administrativa fuera del control judicial *a posteriori*⁸³.

⁸¹ STC 199/1998, de 13 de octubre, Fundamento Jurídico 2.

⁸² STC 22/1984, de 17 de febrero, Fundamento jurídico 4. En cuanto a la aplicación del privilegio de autotutela a la Administración local, en el mismo Fundamento Jurídico 4, esta sentencia pone de manifiesto que “(...) y por ende puede ser ejercida por las autoridades municipales, pues, aun cuando el art. 140 de la Constitución establece la autonomía de los municipios, la administración municipal es una administración pública en el sentido del antes referido art. 103”.

⁸³ En palabras del Tribunal Constitucional “los privilegios que protegen a la Administración no la sitúan fuera del ordenamiento, no la eximen de cumplir lo mandado en los fallos judiciales, ni priva a los Jueces y Tribunales de medios eficaces para obligar a los titulares de los órganos administrativos a llevar a cabo las actuaciones necesarias para ello.” (STC 67/1984, de fecha 7 de junio, Fundamento Jurídico 4).

GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ distinguen la autotutela administrativa declarativa de la ejecutiva, estableciendo un paralelismo entre las dos fases homónimas del proceso judicial ⁸⁴. Podemos afirmar que “la autotutela declarativa modifica la realidad jurídica de manera inmediata; le otorga a la Administración un poder de “decir el derecho” similar al que ostentan los órganos jurisdiccionales cuando ejercen la jurisdicción. Por su parte la autotutela ejecutiva permite a la Administración trasladar esas declaraciones a la realidad fáctica frente a la resistencia de los afectados” ⁸⁵.

La compensación como forma de extinción de las obligaciones tributarias entendemos que responde a una manifestación de la autotutela tanto declarativa como ejecutiva, esta última en caso de compensación de oficio⁸⁶. Y ello, porque, como ya hemos afirmado en páginas anteriores, entendemos que el interés general que defiende la Administración tributaria puede identificarse con el interés a la justa recaudación.

Mediante la función recaudatoria se realizan los créditos tributarios, siendo una de las formas de su realización la compensación. El ordenamiento jurídico establece una serie de mecanismos que tienden a hacer efectivos los créditos con mayor seguridad y celeridad. Entre estos mecanismos se regulan las garantías de los créditos.

Es este un buen momento para plantearnos si la compensación de deudas puede catalogarse como una garantía del crédito tributario.

⁸⁴ Parte de la doctrina administrativista defiende la existencia de un tercer tipo, la llamada autotutela reduplicativa o de segunda potencia, con la que se quiere hacer alusión a dos técnicas concretas: la interposición preceptiva de vías administrativas previas al acceso a los tribunales y la imposición de sanciones a los administrados, además de la posible ejecución forzosa sobre el mismo. A favor de su existencia se puede consultar MÍGUEZ MACHO, L: “Ejecución forzosa de los actos administrativos, recursos de alzada y derecho a la tutela judicial efectiva”, en *Derecho Administrativo e integración europea, Tomo II: El actuar de la Administración pública y garantías de su efectiva legalidad-Estudios homenaje al Profesor José Luís Martínez López Muñiz*, Editorial Reus, Madrid, 2018, p. 1435-1450. No vamos a incidir en los argumentos a favor o en contra de la existencia de esta tercera categoría porque el análisis de esta concreta materia entendemos que excede del objeto del presente trabajo de investigación.

⁸⁵ MÍGUEZ MACHO, L.: “Autotutela administrativa y tutela judicial efectiva: nuevas perspectivas para el proceso contencioso-administrativo”, *Revista General del Derecho Administrativo*, nº 38, 2015, p. 32.

⁸⁶ Pero tal afirmación no desconoce los límites de la potestad de autotutela que, incluso, ha reconocido la propia Administración. Así, la Resolución del TEAC de 4 de junio de 2020 reconoce que “En efecto, de la lectura de las sentencias del Tribunal Supremo invocadas no parece que pueda deducirse sin más que la Administración tributaria, por sí sola, sin necesidad de acudir a la tutela judicial, se encuentre habilitada para aplicar la doctrina del levantamiento del velo, más allá de los supuestos de responsabilidad que se recogen en la normativa vigente (donde expresamente se le atribuyen estas prerrogativas para el cobro de deudas en el marco de su autotutela).” (Resolución del TEAC de 4 de junio de 2020 (RG 5491/2019), Fundamento de Derecho tercero). De esta manera se afirma la existencia de esferas declarativas de situaciones jurídicas que están reservadas a los órganos jurisdiccionales.

Desde el punto de vista del derecho civil, el deudor responde de sus obligaciones con todos sus bienes presentes y futuros, tal como determina el artículo 1911 del Código Civil. Así se instaura la responsabilidad patrimonial universal.

Pero esta responsabilidad patrimonial universal es una figura diferente a la de la garantía del crédito ⁸⁷, porque es parte esencial del mismo crédito, no añade nada a este ni constituye ninguna forma especial de aseguramiento.

Por ello, siguiendo a DÍEZ-PICAZO en este punto, entendemos que la posibilidad del acreedor de acudir a los bienes del deudor para hacer efectivo su crédito no es una garantía propiamente dicha del crédito ⁸⁸.

Las garantías del crédito se caracterizan por tres cualidades fundamentales. En primer lugar, son accesorias al crédito, es decir, se constituyen como derechos subjetivos y de manera ajena a este (accesoriedad); en segundo lugar, se caracterizan por producir la afección de un bien concreto al cumplimiento de una obligación determinada (especialidad); en tercer lugar, solamente pueden establecerse mediante ley (legalidad).

Ahora bien, la doctrina tributaria ha distinguido las garantías del crédito tributario en sentido estricto de aquellas otras medidas, potestades, facultades que, sin ser esenciales al crédito, son otorgadas por la ley a la Administración tributaria, con el fin de garantizar y asegurar la satisfacción del crédito tributario. En palabras de RODRÍGUEZ BEREIJO, son “cualquier forma o medio especial de asegurar la efectividad de un crédito” ⁸⁹.

Entre estas garantías del crédito tributario, en sentido amplio, de que puede ser titular la Administración tributaria podemos citar las figuras del sustituto, el responsable, o del pagador a cuenta, los deberes de información que recaen sobre terceros, los mecanismos sancionadores en caso de incumplimiento de obligaciones tributarias y, también, a nuestro entender, la figura de la compensación de oficio de deudas tributarias.

⁸⁷ Hablamos de garantía del crédito y no de la deuda siguiendo a GARCÍA NOVOA cuando afirma que “aunque crédito y deuda son el anverso y el reverso de la misma moneda, lo cierto es que la garantía se establece en beneficio del acreedor, por lo que resulta más adecuado considerar al crédito y no a la deuda como objeto de dicha garantía.” (GARCÍA NOVOA, C.: “Garantías de la deuda tributaria”, en la obra *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, p. 322).

⁸⁸ La responsabilidad patrimonial del deudor no constituye ningún contenido especial del crédito, ni ninguna forma de refuerzo, sino que es inherente al crédito mismo, al que nada añade. La garantía es un refuerzo a la posición jurídica del acreedor. Toda garantía consiste, por ello, en un nuevo derecho subjetivo o una nueva facultad que se yuxtapone al derecho de crédito (Cfr. DÍEZ-PICAZO, L.: *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial II. Las relaciones obligatorias*, Civitas, Madrid, 1993, p. 396-397).

⁸⁹ RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: “Las garantías del crédito tributario”, *Civitas REDF*, nº 30, 1981, p. 183.

Por otra parte, algunos autores como CORDERO GONZÁLEZ han defendido que la compensación de deudas tendría, a su vez, una función de garantía desde el punto de vista del deudor tributario-acreedor de la Administración tributaria. Pero, en todo caso, en este supuesto, sería más un caso de garantía de cumplimiento “puntual” por parte de la Administración que, evidentemente, de garantía de cobro por parte del particular ⁹⁰.

No obstante, hay que tener en cuenta que, con el tiempo, se han ido atenuando los privilegios de la Hacienda pública como deudora, tanto por obra de la doctrina del Tribunal Constitucional como de las modificaciones normativas que han permitido mitigar la desigualdad existente entre las recíprocas posiciones de acreedor-deudor de particulares y Administración tributaria ⁹¹.

3. Naturaleza jurídica de la compensación de deudas en el derecho tributario español.

La compensación de deudas es una forma de extinción de las obligaciones.

⁹⁰ “La compensación podría ser, en estos casos, la mejor garantía del acreedor de la Hacienda Pública que, a la vez que cumple con su obligación tributaria, vería satisfecho su crédito sin esperar al pago, casi siempre, tardío de la Administración. Esta forma extintiva podría jugar, así, un papel muy importante para contrarrestar esa desventaja inicial de la que parte el acreedor particular frente a la Administración.” (CORDERO GONZÁLEZ, E.M^a.: *La compensación como forma ...*, ob. cit., p. 121-122).

⁹¹ “La aprobación de la Constitución y la aplicación del art. 24 de la misma por el Tribunal Constitucional en sus sentencias núm. 166/1998 de 15 de julio, 210/1998 de 27 de octubre y 228/1998 de 1 de diciembre, han supuesto definitivamente la desaparición de nuestro ordenamiento jurídico de los históricos privilegios de la Administración relativos a la potestad de auto ejecución de las resoluciones judiciales por las que se condenaba a aquélla al pago de una cantidad líquida y a la inembargabilidad de todos los bienes y derechos que integran su patrimonio así como a la eliminación del concepto de «entidades inapremiables»; (...) Como consecuencia de lo anterior el legislador procedió a una nueva redacción de los preceptos que hacían referencia tanto al régimen jurídico de protección de los bienes y derechos que integran el patrimonio de las administraciones públicas como al privilegio de la inembargabilidad de los mismos; procediendo, en primer lugar, a la inmediata modificación de lo dispuesto sobre el particular en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, al ser ésta la Ley afectada por la cuestión de inconstitucionalidad, y 5 años más tarde, aprovechando la modificación del régimen jurídico del patrimonio de las administraciones públicas, para introducir el art. 30.3 de la LPAP y un precepto gemelo en la LGP (art. 23.1), por lo que se refiere a la embargabilidad de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la Administración General del Estado en particular y de todas las Administraciones públicas en general, por el juego del contenido del art. 2 con la disposición final segunda de la citada LPAP.” (IBÁÑEZ LÓPEZ, F: “La superación de la doctrina constitucional contenida en la Sentencia 166/1998, de 15 de julio, por lo que se refiere a la inembargabilidad del dinero y ciertos bienes patrimoniales de las administraciones públicas”, *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, nº 4, 2016, p. 436).

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

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

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

El artículo 1202 del Código Civil establece que el efecto de la compensación es extinguir una y otra deuda en la cantidad concurrente, aunque no tengan conocimiento de ella los acreedores y deudores.

Tal y como puso de manifiesto JIMÉNEZ MANCHA⁹², “la compensación constituye una forma de extinción de dos deudas que se funda en un derecho que la ley otorga a cada una de las partes para que, una vez alegada su voluntad de compensar, se reputa que las deudas se han extinguido hasta la cantidad concurrente en el momento en que se produjo la situación objetiva de la compensabilidad, entendiéndose por ésta la situación de concurrencia de deudas que reúnen los requisitos legales de homogeneidad, liquidez, vencimiento, y exigibilidad.”.

De esta forma podemos afirmar que la compensación despliega sus efectos de manera automática cuando coexisten los dos créditos y concurren los requisitos exigidos por la ley.

Cumplidos estos requisitos, como constatan las sentencias del Tribunal Supremo, de fecha 20 junio 1986, 21 noviembre 1988 y 30 abril 2008, la compensación se producirá automáticamente, extinguiéndose “una y otra deuda en la cantidad concurrente”⁹³, aunque no tengan conocimiento de ella los acreedores y deudores.

⁹² JIMÉNEZ MANCHA, J.R.: *La compensación de créditos*, Edersa, Madrid, 1999, *apud* CORDERO GONZÁLEZ, E. M^º: *La compensación como forma ...*, ob. cit., p. 123.

⁹³ STS, Sala de lo Civil, de fecha 30 de abril de 2008, Recurso 936/2001, Fundamento de Derecho segundo.

El hecho es que la compensación legal opera automáticamente, por ministerio de la Ley. Así lo afirma la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 30 marzo 2007: “si, tal y como se ha apreciado en la instancia, tal compensación se había producido por razón de los créditos concurrentes de una y otra parte antes de la presentación de la demanda, es claro que los actores no eran acreedores de la demandada al formularla, sino que eran deudores de ésta, lo que determinó la íntegra desestimación de su pretensión, sin que ello suponga incongruencia alguna”⁹⁴.

No obstante, la jurisprudencia, valga por todas la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 15 febrero 2005, ha determinado que, si bien este tipo de compensación “se produce por aplicación de las normas legales, una vez cumplidos todos los requisitos que las mismas exigen”⁹⁵, la parte demandada ha de invocarla en juicio, por exigencia, como se explica en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 3 abril 2006, “del principio dispositivo rector del proceso civil” y como consecuencia “del poder de disposición del derecho subjetivo [...] que le es reconocido a las partes”⁹⁶.

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

MARTÍN TIMÓN, en un análisis del anteriormente vigente Reglamento General de Recaudación de 1990, consideró que la compensación en materia tributaria era facultativa, y ello porque “ el artículo 68, 1 de la LGT se expresa diciendo que “las deudas tributarias podrán extinguirse total o parcialmente por compensación”, siendo así que si se hubiese querido establecer el sistema de compensación automática se hubiese dicho “se extinguirán total o parcialmente por compensación””⁹⁷.

Frente a esta opinión, MATEO RODRÍGUEZ consideraba que “si la denominada compensación facultativa exige, en palabras del Tribunal Supremo en sentencia de 14 de junio de 1971, “como presupuesto indeclinable de la misma que se produzca una declaración unilateral de voluntad de la persona en la que concurre un obstáculo en

⁹⁴ STS, Sala de lo Civil, de fecha 30 de marzo de 2007, Recurso 672/2000, Fundamento de Derecho sexto.

⁹⁵ STS, Sala de lo Civil, de fecha 15 de febrero de 2005, Recurso 1008/1999, Fundamento de Derecho segundo.

⁹⁶ STS, Sala de lo Civil, de fecha 3 de abril de 2006, Recurso 3122/1999, Fundamento Jurídico cuarto. En este sentido, VERDA BEAMONTE, J.R. y CHAPARRO MATAMOROS, P.: “Algunas notas sobre el pago y la compensación en clave jurisprudencial”, *Actualidad jurídica iberoamericana*, nº4, 2016, p. 250-273.

⁹⁷ MARTÍN TIMÓN, M., “ La extinción de las deudas tributarias por compensación”, en la obra colectiva *Estudios de Derecho Tributario*, vol. I, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1979, p. 897.

relación con las condiciones esenciales de la compensación legal para que el fenómeno extintivo pueda tener lugar, declaración que evita dicho impedimento renunciando a oponerlo", parece evidente que las propias características de la obligación tributaria, como obligación de derecho público y en primer término su indisponibilidad, impiden que pueda extinguirse por compensación facultativa" ⁹⁸.

En su momento nos alineamos con esta segunda opinión doctrinal que consideraba que la compensación tributaria regulada en la LGT de 1963 tenía naturaleza legal o automática, y entendíamos que el hecho de que se aplicara de oficio o a instancia de parte no era más que la traducción al derecho tributario de la necesidad de excepcionarla en el derecho privado ⁹⁹.

La literalidad del artículo 68, 1 del Reglamento General de Recaudación de 1990, estableciendo que "Acordada la compensación, se declararán extinguidas las deudas y los créditos en la cantidad concurrente..." parecía contradecir la afirmación del carácter legal de la compensación tributaria. Sin embargo, consideramos en su día, que esta contradicción era más aparente que real, ya que si bien era cierta la necesidad de que se dictara el acuerdo de compensación para considerar extinguidas las deudas y los créditos, tal extinción debía entenderse producida en el momento en que ambas cumplieron todos los requisitos exigibles para su extinción mediante esta institución ¹⁰⁰.

La normativa actual, y en concreto, el artículo 71 de la LGT, vuelve a utilizar de nuevo la expresión "podrán extinguirse" por compensación las deudas tributarias; no obstante, mantenemos nuestra postura de considerar que la compensación tributaria tiene naturaleza automática o legal.

Basamos esta afirmación en su configuración, como vamos a exponer en las siguientes páginas, como potestad, desde el punto de vista de la Administración, y como derecho subjetivo, desde la perspectiva del obligado al pago.

⁹⁸ MATEO RODRÍGUEZ, L. "Extinción de la obligación...", ob. cit., p. 1065.

⁹⁹ En este sentido se pronunció la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso, en sentencia de fecha 3 de marzo de 1998, Recurso 686/1995, Fundamento de Derecho sexto.

¹⁰⁰ Mantenía MATEO RODRÍGUEZ que "consideramos que cabe defender la tesis de que el efecto extintivo de la compensación tributaria no se produce hasta que exista el acuerdo administrativo de efectuarla, si bien en ese momento actúa como si la extinción de las prestaciones contrapuestas se hubiera verificado en el momento de cumplir ambas todos los requisitos exigidos." (MATEO RODRÍGUEZ, L.: "Extinción de las obligaciones...", ob. cit., p. 1072).

Afirmamos de esta manera la ausencia de discrecionalidad administrativa en la adopción del acuerdo de compensación, ya que, comprobada la concurrencia de todos los requisitos materiales y formales de la misma, debe el órgano competente acordarla.

Por lo tanto, la naturaleza jurídica de la compensación en materia civil y tributaria es similar; se trata de una forma de extinción de las obligaciones, de naturaleza legal, que opera automáticamente al confluir el crédito y la deuda recíprocos, cumpliéndose todos los requisitos exigidos por la ley.

No obstante, la intervención de la Administración tributaria como sujeto que debe acordar la extinción de las deudas y los créditos en la cantidad concurrente nos debe llevar a plantearnos cuales son los caracteres propios de esta institución en el derecho tributario.

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

La potestad no tiene su origen en ningún tipo de relación, pacto, negocio o acto singular, sino que tiene un carácter genérico y se refiere a un ámbito de actuación previamente definido por la ley. No consiste en una pretensión concreta, sino en una posibilidad general y abstracta de producir efectos de los cuales pueden surgir relaciones jurídicas particulares. Las potestades administrativas no se originan en actos jurídicos determinados, sino que tiene su origen en el ordenamiento jurídico, es decir, un origen legal y no contractual. En consecuencia, son inalienables, irrenunciables e indisponibles y el titular de la potestad puede ejercitarla o no, pero no puede transferirla. Finalmente, las potestades administrativas no son susceptibles de modificación por su titular, sino que es preciso el concurso de la Ley para alterarlas o extinguirlas ¹⁰¹.

¹⁰¹ Cfr. MANTECA VALDELANDE, V.: "Las potestades administrativas: régimen general", *Actualidad administrativa*, nº 18, quincena del 16 al 31 oct., 2011, p. 2338.

En su mayor parte presentan un doble aspecto de potestad-función que implica, “de un lado, que su ejercicio debe llevarse a cabo, no en interés propio de su titular (de la Administración como organización) sino en interés ajeno, en interés público, y de otro, que no solo supone una posibilidad de actuación, sino también la obligación de ejercitarla cuando se den las circunstancias previstas en la norma” ¹⁰².

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

En otro orden de cosas, GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, afirman que “el administrado puede resultar titular de derechos subjetivos típicos o activos frente a la Administración en supuestos en los que aquél hace valer pretensiones activas para obtener prestaciones patrimoniales, respeto a titularidades jurídico-reales, o respecto a una esfera de libertad formalmente definida” ¹⁰³.

Desde nuestro punto de vista, el “derecho a compensar” que ostenta el obligado al pago-titular del crédito frente a la Administración puede definirse como un derecho subjetivo de esta naturaleza ¹⁰⁴.

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

¹⁰² CORDERO GONZÁLEZ, E. M^a: *La compensación como forma ...*, ob. cit., p. 124.

¹⁰³ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.-R.: *Curso de Derecho Administrativo*, tomo II, Civitas-Thomson Reuters, Cizur Menor, 2000, p. 55.

¹⁰⁴ Téngase en cuenta que los derechos subjetivos se caracterizan por tener su origen en relaciones jurídicas concretas, consistir en una pretensión concreta y objeto específico y tener correspondencia con un deber atribuido a un sujeto obligado.

concurran -como en el presente caso acontece- los requisitos legales al efecto establecidos”¹⁰⁵.

Más recientemente, se ha manifestado el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en este sentido. En sentencia de fecha 22 de marzo de 2017, ha establecido que “efectivamente es una facultad de la Administración tributaria compensar deudas con los administrados, y de estos solicitar de aquella tal compensación, como acertadamente señala el Juez de instancia: "A efectos tributarios y, como certeramente ha puesto de manifiesto la doctrina, la compensación es una facultad que el ordenamiento jurídico confiere al acreedor-deudor de la Hacienda pública, y puede calificarse como derecho subjetivo, es decir, como un poder reconocido por el Derecho a favor de un sujeto que puede hacer valer frente a otros (en este caso, frente a la Administración), imponiéndole obligaciones o deberes en su interés propio y que, además, goza de tutela judicial" ¹⁰⁶.

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

Por lo tanto, el obligado al pago podrá ejercitar o no, libremente, ese derecho a la compensación, y lo ejercitará en su propio beneficio con el objetivo de liberarse de su obligación ¹⁰⁷.

En conclusión, la compensación se configura como un medio de extinción de las obligaciones. Es una potestad de la Administración tributaria tendente a la realización del crédito tributario y un derecho subjetivo del obligado al pago que surge desde el

¹⁰⁵ SAN, Sala de lo Contencioso, de fecha 7 de mayo de 1998, Recurso 896/2016, Fundamento de Derecho sexto. En este mismo sentido SAN, Sala de lo Contencioso, de fecha de 3 de marzo de 1998, Recurso 686/1995.

¹⁰⁶ STSJ de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso, de fecha 22 de marzo de 2017, Recurso 35/2016, Fundamento Jurídico segundo.

¹⁰⁷ Autores como GARCÍA GÓMEZ, no llegan a catalogar la facultad del obligado al pago de compensar su deuda como derecho subjetivo sino como interés: “desde la posición del administrado que solicita la compensación, no puede negarse que éste posee un interés legítimo a que sea tenida en cuenta su pretensión, de forma que la Administración deberá poner en marcha el procedimiento encaminado a verificar si se cumplen las condiciones objetivas de compensabilidad, acordando, en su caso, la extinción de los créditos en la cantidad concurrente.” (GARCÍA GÓMEZ, A.J.: *La compensación de las deudas tributarias: régimen general y cuenta corriente fiscal*, Aranzadi Thomson-Reuters, Elcano, 2000, p. 102).

momento en que deuda y crédito confluyen, de tal manera que la Administración debe acordarla una vez se cumplan los requisitos exigidos legalmente.

4. La confrontación del concepto de compensación de deudas establecido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, con la regulación de ciertas figuras afines; obligado análisis a la luz de la naturaleza polisémica de este término.

Delimitado el concepto de la compensación de deudas regulada en la LGT como el modo de extinguir, en la cantidad concurrente, las deudas tributarias de aquellos obligados tributarios que, por derecho propio, sean acreedores del ente público, sujeto activo de la correspondiente obligación tributaria, debemos diferenciarla de otras técnicas que pueden llevarnos a confusión y que van a quedar fuera de nuestro análisis, y respecto de las que no serán aplicables las conclusiones que finalmente extraemos en este trabajo.

La definición apuntada implica el enfrentamiento de dos posiciones, acreedora y deudora, ostentadas por dos sujetos diferentes en derecho, titulares respectivos de créditos y deudas, con capacidad para extinguirlos en la cantidad concurrente.

Van a quedar fuera de nuestro estudio, por la falta de concurrencia de las circunstancias anteriores, aquellas técnicas que se refieren al procedimiento de liquidación dentro de un mismo impuesto: supuestos paradigmáticos serían el ejercicio del derecho de deducción en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y los supuestos de ingresos a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o en el Impuesto sobre Sociedades.

Respecto del derecho a deducir las cuotas del IVA soportadas en el ejercicio de actividades profesionales o empresariales sujetas y no exentas del Impuesto, algunos autores han señalado que su naturaleza jurídica es similar a la de la compensación de deudas. No podemos estar de acuerdo con esta opinión, aunque sin duda admitimos que, como afirma CHECA GONZÁLEZ, el derecho a la deducción en el IVA está formado por un derecho de compensación y subsidiariamente por un derecho de restitución¹⁰⁸.

Consideramos que la posibilidad de deducir las cuotas de IVA soportadas, en determinadas condiciones, de las cuotas de IVA repercutidas, no convierte al impuesto soportado en un verdadero crédito frente a la Hacienda pública y respecto del cual pueda

¹⁰⁸ CHECA GONZÁLEZ, C.: "Delimitación, elementos del Impuesto y procedimiento de gestión", en obra colectiva *El IVA en España*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1987, p. 86.

instar el sujeto pasivo la compensación de cualesquiera de sus deudas, por lo que pierde sentido el tratar este tipo de técnica como compensación tributaria *stricto sensu* ¹⁰⁹.

Así se desprende de la normativa reguladora de la propia institución de la compensación, normativa recaudatoria, que contempla la compensación tributaria a partir del momento en que existe la deuda tributaria. Continuando nuestro razonamiento hay que afirmar que es diferente la situación que se produce una vez liquidado el Impuesto. En el mecanismo del IVA, si el saldo resultante a 31 de diciembre del ejercicio es negativo ¹¹⁰, puede el sujeto pasivo solicitar la devolución de este. En este momento sí existirá un verdadero crédito tributario autónomo y susceptible de compensación en las condiciones que analizamos más adelante.

Respecto de los supuestos de ingresos a cuenta, la tesis que resulta mayoritariamente defendida por nuestra doctrina es la contraria a su consideración como derecho de crédito en favor del sujeto pasivo de la futura obligación tributaria. El hecho de que la ley conceda a aquel que por cualquier mecanismo haya llevado a cabo un ingreso a cuenta, la posibilidad de deducirlo de la cuota del impuesto no supone la existencia de un crédito tributario independiente y autónomo susceptible de extinción por compensación con cualesquiera deudas ¹¹¹. Como en el supuesto anterior, son diferentes las situaciones

¹⁰⁹ CASADO OLLERO considera que "al titular de la deducción no le sería reconocido un derecho de crédito accionable o exigible frente al ente impositor, sino sólo un derecho a deducir, del Impuesto debido al Estado, las cantidades legalmente permitidas, constituyendo, pues, el referido derecho a la deducción un "tertius genus", en virtud del cual se impone al ente público el deber de no exigir del sujeto pasivo nada más que la cuota tributaria, una vez deducidas las cantidades que la Ley admite en detracción, razón por la que la tutela jurídica que se le otorga al titular de la deducción, para el caso de que no se le reconozca su derecho, no consiste en accionar contra, sino en excepcionar frente a la Administración cuando ésta pretenda exigirle el pago de una cuota que no haya sido previamente deducida en la cantidad a la que considere tener derecho." (Citado por CHECA GONZÁLEZ, C., " Delimitación, elementos...", ob.cit., p. 86).

¹¹⁰ Existe la posibilidad de que los sujetos pasivos opten por solicitar la devolución del saldo a su favor existente al término de cada periodo de liquidación, acogiéndose al régimen de devoluciones mensuales (REDEME). En este caso, el periodo de liquidación será mensual, con independencia de su volumen de operaciones.

¹¹¹ La doctrina mayoritaria "entiende que el hecho de que la Ley reconozca al sujeto pasivo, que por el procedimiento que sea haya efectuado un ingreso a cuenta, el derecho a deducir tales cantidades de la cuota eventualmente resultante no significa que le esté concediendo un auténtico derecho de crédito accionable contra o exigible frente a la Administración -siempre que ésta no proceda a deducir tales cantidades-, sino que tal reconocimiento legal no faculta para otra acción que no sea la de exigir de la Administración el esperado cumplimiento de la Ley." (MATEO RODRÍGUEZ, L. "Extinción de la obligación...", ob. cit., p. 1051). De esta misma opinión es CASADO OLLERO, G.: "De la imposición de producto al sistema de retenciones y fraccionamientos de pago en el Impuesto sobre la Renta de las Persona Físicas (I). La retención a cuenta", *Civitas REDF*, nº. 21, 1979, p. 76.

en las que, una vez deducido el importe del ingreso a cuenta de la cuota, aquel exceda de esta última, supuesto en el que se producirá el nacimiento de un crédito compensable.

Pese a su similitud terminológica es evidente que la técnica de la compensación de pérdidas recogida por el legislador en determinados impuestos de nuestro ordenamiento tributario es ajena a la naturaleza de la compensación de deudas *stricto sensu* que hemos venido delimitando, por la razón de que los importes "compensables" no son un crédito autónomo accionable frente a la Hacienda pública.

Por otra parte, detectamos en nuestro ordenamiento tributario determinados mecanismos de extinción de la deuda tributaria cuya naturaleza es mucho más difícil de definir que los anteriores y a los que vamos a dedicar un estudio más profundo, con el objeto de determinar si podemos considerarlos como formas especiales de la general compensación de deudas regulada en la LGT.

4.1. La extinción de la deuda tributaria mediante el procedimiento previsto en el artículo 97,6 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el Patrimonio.

La Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, procedió a modificar en su artículo 1, nueve, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

Esta modificación supuso la introducción de un nuevo apartado seis en el artículo 80 de la norma, para determinar que el contribuyente casado y no separado legalmente que estuviera obligado a presentar declaración por este Impuesto y cuya autoliquidación resultara a ingresar podría, al tiempo de presentar su declaración, solicitar la suspensión del ingreso de la deuda tributaria, sin intereses de demora, en una cuantía igual o inferior a la devolución a la que tuviera derecho su cónyuge por este mismo Impuesto, con el efecto de la extinción de la deuda en la cantidad concurrente. Si bien no se utilizó la denominación de compensación de deudas para esta concreta figura, los efectos desplegados por la misma eran idénticos a la de aquella (la extinción de la deuda

tributaria) por lo que fue considerado mayoritariamente por la doctrina ¹¹² como un procedimiento de compensación de deudas especial respecto del regulado con carácter general en el Reglamento General de Recaudación. Quizá por este motivo este sistema pasó a conocerse de manera popular como “compensación entre cónyuges” ¹¹³.

El objetivo de esta norma, de acuerdo con lo manifestado en el Exposición de Motivos de la Ley 24/2001, era facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a los contribuyentes casados. Para ello se determinó que esta medida se aplicara con carácter retroactivo desde 1 de enero del año 2001, al objeto de que los declarantes de este Impuesto pudieran acogerse a la misma en la declaración del ejercicio 2001 que debía presentarse en el año 2002.

La LIRPF vigente mantiene la regulación de este mecanismo de extinción en su artículo 97 apartado 6 en los mismos términos ya establecidos en la Ley 40/1998 ¹¹⁴ del IRPF.

Los requisitos para obtener la suspensión cautelar de la deuda son los siguientes: el cónyuge cuya autoliquidación resulte a devolver deberá renunciar al cobro de la devolución hasta el importe de la deuda cuya suspensión haya sido solicitada. Asimismo, deberá aceptar que la cantidad a la que renuncia se aplique al pago de dicha deuda; la deuda cuya suspensión se solicita y la devolución pretendida deberán corresponder al mismo período impositivo; ambas autoliquidaciones deberán presentarse de forma simultánea dentro del plazo que establezca el Ministro de Economía y Hacienda; los cónyuges no podrán estar acogidos al sistema de cuenta corriente tributaria regulado en el Real Decreto 1108/1999, de 25 de junio ¹¹⁵; y, por último, los cónyuges deberán

¹¹² En este sentido CORDERO GONZÁLEZ, E. M^ª: *La compensación como forma ...*, ob. cit., p. 373 y ss.

¹¹³ Esta terminología, desde nuestro punto de vista incorrecta, también se ha utilizado por parte de los Tribunales de Justicia. El Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Sala de lo Contencioso, en sentencia de fecha 29 de noviembre de 2013, Recurso 60/2013, se ha manifestado en términos tales como “Según datos de la Administración no se cumple uno de los requisitos para poder aplicar la compensación entre cónyuges.” (Fundamento Jurídico segundo) o bien “Dicho esto y entrando en el fondo debemos precisar que el recurrente no efectúa alegación alguna en cuanto a la denegación de la compensación con su esposa.” (Fundamento Jurídico tercero).

¹¹⁴ No desconocemos que entre ambas normas estuvo en vigor el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuyo artículo 98,6 coincide exactamente con la redacción del 80,6 de la Ley 40/1998.

¹¹⁵ Téngase en cuenta que, pese a la mención en la LIRPF al Real Decreto 1108/1999, de 25 de junio, esta norma fue derogada por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, que dedica los artículos 138 y siguientes a normar el sistema de cuenta corriente tributaria.

estar al corriente en el pago de sus obligaciones tributarias en los términos previstos en la Orden de 28 de abril de 1986, sobre justificación del cumplimiento de obligaciones tributarias por los beneficiarios de subvenciones concedidas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado. Se considerará que no existe transmisión lucrativa, a efectos fiscales, entre los cónyuges por la renuncia a la devolución de uno de ellos para su aplicación al pago de la deuda del otro.

Lo cierto es que la LGT de 1963 no contenía ninguna previsión general sobre las formas de extinción de la deuda tributaria, por lo que al ser aprobada la LGT en 2003 fue muy bien recibida por la doctrina la incorporación del artículo 59, a cuyo tenor 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.

Con este último inciso se recogió en la LGT la posibilidad, con carácter general, de que las normas con rango de ley ordinaria creen y regulen otras formas de extinción de la deuda tributaria no previstas expresamente por aquella. En el momento de aprobación de la LGT ya estaba vigente el artículo 80.6 de la Ley 40/1998.

De la lectura del artículo 97,6 LIRPF, que regula esta especial forma de extinción, podemos extraer varias conclusiones, previas a definir si su naturaleza jurídica es o no la propia de la compensación de deudas.

En primer lugar, la solicitud del deudor frente a la Hacienda pública es de suspensión del ingreso de su deuda, no de extinción de esta.

En segundo lugar, el que será titular de un crédito por este mismo impuesto y periodo frente a la Hacienda pública una vez sea reconocido este, manifiesta su renuncia al cobro de aquel, así como su voluntad de que su importe se destine al pago de la deuda, por el mismo impuesto y periodo, de un tercero, en este caso su cónyuge,

Estas primeras conclusiones nos deben llevar a negar la naturaleza de compensación de deudas de esta forma de extinción, que debe catalogarse, desde nuestro punto de vista, como extinción de la deuda tributaria mediante el pago por un tercero ¹¹⁶.

¹¹⁶ No es este el único caso en el que se reconoce en nuestro ordenamiento tributario la viabilidad del pago por tercero, como forma de extinción de las deudas tributarias. Queremos traer a colación en este punto las previsiones del artículo 62.9 de la LGT que, bajo la referencia a “los plazos de pago”, establece

Corroboramos nuestra conclusión de su naturaleza de pago por tercero, la dicción del artículo 62,8 de la LGT que, bajo la denominación de “Plazos para el pago” establece que en los supuestos en los que la ley de cada tributo lo establezca, el ingreso de la deuda de un obligado tributario podrá suspenderse total o parcialmente, sin aportación de garantía y a solicitud de este, si otro obligado presenta una declaración o autoliquidación de la que resulte una cantidad a devolver o una comunicación de datos, con indicación de que el importe de la devolución que pueda ser reconocido se destine a la cancelación de la deuda cuya suspensión se pretende; el importe de la deuda suspendida no podrá ser superior a la devolución solicitada. La deuda suspendida quedará total o parcialmente extinguida en el importe que proceda de la devolución reconocida, sin que sean exigibles intereses de demora sobre la deuda cancelada con cargo a la devolución.

MONEDERO MONTERO DE ESPINOSA , analizando el citado artículo 62,8 de la LGT, considera que “en realidad, la comunicación que realiza el acreedor de la devolución a la Administración de que se destine su importe al pago de la deuda cuya suspensión se pretende, ha de ser calificado como un caso de promesa unilateral del pago de deuda realizado por tercero -acreedor de la futura devolución-, en definitiva el

que: “El ingreso de la deuda de un obligado tributario se suspenderá total o parcialmente, sin aportación de garantías, cuando se compruebe que por la misma operación se ha satisfecho a la misma u otra Administración una deuda tributaria o se ha soportado la repercusión de otro impuesto, siempre que el pago realizado o la repercusión soportada fuera incompatible con la deuda exigida y, además, en este último caso, el sujeto pasivo no tenga derecho a la completa deducción del importe soportado indebidamente. Reglamentariamente se regulará el procedimiento para la extinción de las deudas tributarias a las que se refiere el párrafo anterior y, en los casos en que se hallen implicadas dos Administraciones tributarias, los mecanismos de compensación entre éstas”. A este último inciso debemos prestar atención, ya que parece referirse a la compensación entre las dos Administraciones implicadas. El RGR dedica su artículo 42.2 a regular el procedimiento para la extinción de la deuda tributaria acorde a derecho, en los siguientes términos: “La Administración que hubiera liquidado el tributo impropio deberá transferir a la Administración que hubiera liquidado el tributo procedente la cuantía necesaria para declarar la extinción de la deuda derivada de la liquidación procedente. Una vez recibida la transferencia, se procederá a declarar la extinción de la deuda”. Podemos concluir, de la simple lectura de estos preceptos, que lo regulado es un supuesto de extinción de deudas mediante pago por tercero (en este caso una Administración pública). Y ello porque la Administración que realiza la transferencia, en vez de proceder a la devolución del impuesto indebidamente pagado a quien, aparentemente, fue obligado tributario, destina dicho importe al pago a la Administración titular del crédito tributario que sí es conforme a derecho. Por lo tanto, aunque la mención en la LGT pueda llevar, *prima facie*, a pensar que nos encontramos ante una compensación de deudas entre Administraciones públicas, su naturaleza no se corresponde con este de medio de extinción.

verdadero negocio causal se encuentra en las relaciones entre el deudor y acreedor de la Administración” ¹¹⁷.

Es decir, este supuesto general regulado en el artículo 62,8 LGT, en el que se puede encuadrar el especial del artículo 97,6 LIRPF, es considerado por el legislador como una forma de extinción subsumible en el pago de la deuda tributaria y, por ello, el supuesto específico de la LIRPF debe catalogarse de la misma manera.

Debemos destacar que, a diferencia de lo que ocurre en el caso de la compensación de deudas, en este supuesto, no hay identidad entre dos sujetos, la Hacienda pública y el contribuyente del impuesto, que sean a la vez acreedor y deudor el uno del otro, por lo que falta este elemento subjetivo propio de la compensación de deudas.

Por todo ello, esta especial forma de extinción de la deuda tributaria derivada de la autoliquidación del IRPF es una forma de pago por tercero y no de compensación de deudas. Consideramos absolutamente erróneo que parte de la doctrina e incluso algún Tribunal de Justicia ¹¹⁸ se refiera a ella como “compensación entre cónyuges”.

4.2. La extinción por compensación de una deuda tributaria, previa cesión por parte de un tercero de un crédito por devolución tributaria. *Excursus a propósito de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava.*

Nos planteamos si esta forma de compensación de deudas tributarias es acorde a la Ley, ya que su efectividad depende de la previa cesión de un derecho de crédito por devolución tributaria.

La normativa tributaria estatal guarda silencio sobre la posibilidad específica de cesión de créditos para su posterior compensación.

Sin embargo, este sistema sí está previsto, por ejemplo, por la Diputación Foral de Álava. La Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava, establece en su artículo 58, primer apartado que las deudas tributarias podrán

¹¹⁷ MONEDERO MONTERO DE ESPINOSA, J.L.: “La extinción de la deuda tributaria. Análisis especial de la compensación”, en la obra *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre). Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*, MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (Dir), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, p. 437.

¹¹⁸ STSJ de Castilla y León, Sala de lo Contencioso, de fecha 29 de noviembre de 2013, Recurso 60/2013, ya comentada.

extinguirse por pago, prescripción, compensación o condonación y por los demás medios previstos en las disposiciones legales.

En desarrollo de esta norma, el Decreto Foral 43/2011, del Consejo de Diputados de 31 de mayo, reguló un sistema de cuenta corriente para la compensación de créditos y deudas tributarias de los obligados tributarios, así como, a los efectos que nos interesa, reguló como sistema distinto e independiente, la cesión de créditos por devolución para la cancelación de la deuda tributaria de otro obligado tributario.

Mediante este procedimiento únicamente se permite ceder el crédito por devolución resultante de una autoliquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido o por el Impuesto sobre Sociedades. Las deudas compensables deben proceder, todas ellas, de autoliquidaciones correspondientes al Impuesto sobre el valor Añadido, al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades sobre rendimientos del trabajo y de actividades empresariales y profesionales, a las retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario, a las retenciones e ingresos a cuenta sobre arrendamientos y subarrendamientos de inmuebles, a las retenciones sobre ganancias patrimoniales y a las retenciones e ingresos en cuenta sobre premios.

Las deudas y los créditos se extinguen en el momento en que es reconocido el crédito a favor del obligado tributario. En el caso de que el cedente tenga deudas propias, el crédito tributario se aplicará en primer lugar a la compensación de oficio realizada por la Administración tributaria y, en segundo lugar, a la compensación a través del sistema de cesión de créditos y posterior compensación. Se declara la incompatibilidad de este procedimiento para la extinción de las mismas deudas y créditos, con los procedimientos de compensación a instancia del obligado tributario, de aplazamiento y fraccionamiento del pago, de cuenta aplazamiento y de condonación.

Nos planteamos ahora la legalidad de esta práctica de cesión de créditos por devolución para pago de deudas de naturaleza tributaria en el marco de nuestra normativa general ¹¹⁹.

¹¹⁹ En nuestro desempeño profesional hemos sido testigos de la siguiente actuación: de resultados de dos procedimientos de inspección diferentes iniciados a una entidad jurídica y a su socio por parte de la

Si bien el Consejo para la Defensa del Contribuyente viene proponiendo diversas modificaciones desde 1997 en la normativa relativa a la compensación de deudas tributarias para flexibilizar sus requisitos ¹²⁰, lo cierto es que nunca se ha planteado la existencia de un sistema similar al que hemos analizado y que está regulado por la Diputación Foral de Álava.

La doctrina del Tribunal Supremo en cuanto a la posibilidad de la cesión de derechos de crédito por devolución dificulta el poder defender una postura proclive a su admisión ¹²¹. Así, la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 2 de junio de 2014 pone de manifiesto que este crédito no es susceptible de cesión en aplicación e interpretación de los artículos 17.4 de la LGT y 131 del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado en 2007. En concreto “la cesión por el sujeto pasivo de los derechos que le corresponden sobre las devoluciones que la Hacienda pública debe efectuarle del Impuesto sobre el Valor añadido por operaciones interiores (tenor literal de la cláusula contractual), no puede ser vinculante para la Administración tributaria, porque si lo fuera no devolvería “las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo”, como le obliga el artículo 31.1 de la LGT (..). En suma, el resultado hermenéutico de las normas tributarias no puede llevar a amparar incumplimientos de la legalidad por la Administración tributaria, sea el efectivo del artículo 31.1. de la ley General tributaria, en relación con

Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia de la AEAT resultan dos liquidaciones de distinto signo: una a favor de la entidad consistente en una devolución y otra a cargo del socio que supone el nacimiento de una deuda tributaria. Se permite por la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Valencia de la AEAT la cesión del crédito que a su favor tiene la entidad por devolución de impuestos de resultados de la actuación inspectora, cesión que se lleva a cabo a favor del socio que, una vez la acepta, solicita la compensación de la deuda que tiene origen en el procedimiento inspector desarrollado en torno a él, con el crédito por devolución obtenido como consecuencia de la cesión consentida por la AEAT. Se reconoce la cesión y posteriormente se acuerda la compensación. No obstante, no es esta la opinión de la AEAT en materia de devoluciones generadas en el IVA.

¹²⁰ Véanse las propuestas 2/1997 o 3/2010, así como el Informe 1/2014 sobre los efectos que ante la Hacienda estatal pueden atribuirse a los créditos que ostentan los contribuyentes frente a otras entidades públicas, todos ellos publicados en las diferentes Memorias anuales del Consejo para la Defensa del Contribuyente.

¹²¹ Realizamos un estudio pormenorizado de la cesión de los créditos por devoluciones de IVA y su viabilidad para la compensación de deudas en el apartado 2.1.1.1.1. del capítulo II, correspondiente a la determinación de los créditos susceptibles de aportación para su extinción mediante la compensación regulada en la LGT, en el que manifestamos nuestra opinión al respecto.

el artículo 115 de la ley 37/1992, o sea el hipotético de los artículos 71.2 y 73 de aquella primera Ley, haciendo prevalecer los efectos de una obligación contractual, que tiene fuerza de ley entre las partes (artículo 1091 del Código Civil), frente a los de una obligación ex lege, con fuerza de ley *erga omnes*" ¹²².

En consecuencia, concluimos que la práctica consistente en admitir la cesión de un derecho de crédito por devolución, para su posterior compensación por parte del cesionario con una deuda propia no está prevista expresamente en la LGT ¹²³.

4.3. El procedimiento de extinción de deudas de las entidades de derecho público mediante deducciones sobre transferencias y su reconocimiento formal como modo singular de extinción de deudas en el artículo 74 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Vamos a analizar ahora la previsión contenida en el artículo 74 de la LGT. A su tenor, las deudas tributarias vencidas, líquidas y exigibles que las CCAA, EELL y demás entidades de derecho público tengan con el Estado pueden ser objeto de extinción con las deducciones sobre las cantidades que la Administración del Estado deba transferir a las referidas entidades.

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

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

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

¹²² STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 2 de junio de 2014, Recurso 3251/2012, Fundamento de Derecho tercero.

¹²³ Ya adelantamos que, en nuestra opinión, tampoco está proscrita tal posibilidad en la LGT. Al estudio de la cesión a terceros de créditos ostentados frente a la Administración tributaria y sus consecuencias en materia de compensación de deudas dedicamos el apartado 3.4.2. del capítulo III.

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

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

Podemos concluir que esta nueva forma de extinción no tenía su origen en las previsiones que sobre la materia contenía la LGT, entonces vigente ¹²⁴.

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

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

Desde nuestro punto de vista, de una forma intuitiva, aunque reconocemos que la terminología utilizada era confusa, mediante la creación de un nuevo procedimiento, no el propio de la compensación de deudas regulado en el entonces vigente Reglamento

¹²⁴ CORDERO GONZÁLEZ, considera que, si bien esta forma de extinción sí es compensación de deudas, diferenciándola del régimen general únicamente en cuanto a la naturaleza de los créditos aportados, también reconoce que “este tipo de compensación tiene su origen, no tanto en la LGT, que permite la compensación de los créditos reconocidos por acto administrativo firme, como en la Ley 50/1984, de 30 de diciembre, de Presupuestos generales del Estado para 1985 (..)” (CORDERO GONZÁLEZ, E.M^a: *La compensación como forma ...*, ob. cit., p. 148).

General de Recaudación de 1968, se confirmó la existencia de una forma *ex novo* de extinción de las deudas tributarias de las entidades públicas, nacida de la Ley 50/1984.

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

La Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, permite superar la confusión procedimental a la que nos referíamos en líneas anteriores al crear, a través de su Disposición adicional vigésima sexta, el procedimiento para la deducción de deudas de determinados Entes Públicos: “Las deudas de derecho público firmes, vencidas líquidas y exigibles que los Entes territoriales, Organismos Autónomos, Seguridad Social y demás Entidades de derecho público, cuya actividad no se rija por el ordenamiento jurídico privado, tengan con la Hacienda pública podrán deducirse de las retenciones sobre las cantidades que la Administración del Estado deba transferir a las referidas Entidades”.

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

Así las cosas, es aprobada en 2003 la vigente LGT. Con una sistemática mucho más adecuada, se pone de manifiesto de manera evidente que la compensación de

deudas regulada en los artículos 71 a 73 es una figura para la extinción de deudas diferente a la regulada en el artículo 74, bajo la denominación de extinción de deudas de las entidades de derecho público mediante deducciones sobre transferencias.

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

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

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

Por ello, podemos concluir que esta forma de extinción de deudas tributarias es diferente a la compensación de deudas entre entidades públicas regulada en la LGT, no obstante participar del espíritu general de la compensación regulado en el Código Civil. Además, tiene carácter subsidiario respecto de aquella, ya que la Administración, en primer lugar, debe analizar si se dan los requisitos para la compensación de deudas y, en segundo lugar, de no existir crédito compensable, acudirá a la extinción de las deudas mediante el sistema de deducción sobre transferencias ¹²⁵.

¹²⁵ Para determinar el significado del término transferencias podemos consultar LOZANO SERRANO, C.: “Participaciones y Subvenciones”, *Palau 14, RVHP*, nº 8, 1989, p. 60 y ss. La diferencia entre transferencia y subvención viene dada porque la transferencia es una fuente de financiación ordinaria de las

Desde el origen del establecimiento de este nuevo modo de extinción de las deudas tributarias se planteó si su existencia respetaba los principios constitucionales que informan la financiación de las Haciendas Territoriales.

Respecto de las EELL, la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, estableció en su Disposición Adicional Decimocuarta que el Estado podría retener las cantidades cuyo pago se ordenara con cargo a la participación de los Municipios en los tributos del Estado para compensar deudas firmes contraídas con él, sus Organismos Autónomos, la Seguridad Social o la Mutualidad nacional de Previsión de la Administración local ¹²⁶.

Esta norma, entre otras, fue objeto de Recurso de inconstitucionalidad (recursos de inconstitucionalidad acumulados 572/89, 587/89 y 591/89, promovidos, respectivamente, por el Consejo Ejecutivo de la Generalidad de Cataluña, el Parlamento de Cataluña y don Federico Trillo-Figueroa Martínez- Conde, comisionado por 60 Diputados, así como en las cuestiones de inconstitucionalidad, también acumuladas a los anteriores, 2.679/96 y 4.626/96, planteadas por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, 2.820/96 y 4.646/96, planteadas por la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias con sede en Las Palmas de Gran Canaria, y 745/97, planteada por la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias con sede en Santa Cruz de Tenerife, contra la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales).

El Tribunal Constitucional, en sentencia 233/1999 concluyó, a los efectos que aquí nos interesan, que esta Disposición Adicional decimocuarta era "la concreción en materia de hacienda local de aquélla otra contemplada con carácter general en la L.R.B.R.L., cuyo art. 109 dispone textualmente que "la extinción total o parcial de las deudas que el Estado, las Comunidades Autónomas, los Organismos autónomos, la Seguridad Social y cualesquiera otras Entidades de derecho público tengan con las Entidades locales, o viceversa, podrá acordarse por vía de compensación, cuando se

Administraciones territoriales, sin que exista obligación de justificar su destino, mientras que las subvenciones se conceden con la finalidad de su aplicación a una actividad concreta y, consecuentemente, se debe justificar su aplicación a la misma (Cfr. SESMA SÁNCHEZ, B.: *Las subvenciones públicas*, Lex Nova, Valladolid, 1998, p. 349-355).

¹²⁶ En la redacción original del precepto.

trate de deudas vencibles, líquidas y exigibles. En consecuencia, el precepto que ahora analizamos ha de entenderse dictado en el ejercicio de la competencia básica del Estado en materia de hacienda local con el evidente fin de simplificar las relaciones (consideradas desde la perspectiva presupuestaria) entre la Administración estatal y local en el plano financiero. Se trata de evitar así una innecesaria reiteración de procedimientos administrativos en garantía de los principios constitucionales de eficacia y coordinación que, con carácter general, deben presidir las relaciones entre las Administraciones públicas (art. 103.1 C.E.), sin que una previsión de este tipo tenga por qué afectar en sí misma a la suficiencia financiera de las Haciendas locales, también constitucionalmente garantizada”¹²⁷, declarando la constitucionalidad de la norma.

En materia de CCAA tuvo también ocasión de pronunciarse el Tribunal Constitucional, en sentencia 41/2016 en la que, analizando las previsiones de la Disposición Adicional octava de la LOFCA, manifestó en su Fundamento Jurídico 16 que en varios de los supuestos reflejados en el citado precepto “La retención o deducción consigue, de un lado, que la Comunidad Autónoma cumpla forzosamente una obligación de pago que tiene frente al Estado y, al propio tiempo, que el Estado cumpla la obligación que el sistema de financiación le impone frente a la Comunidad Autónoma. La retención o deducción de las transferencias correspondientes a las Comunidades Autónomas conforme a su sistema de financiación constituye en estos casos una concreción del régimen general de compensación de deudas de Administraciones públicas previsto con en el art. 14 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, general presupuestaria, cuyo apartado 2 señala: “La extinción mediante compensación de las deudas que las Comunidades Autónomas y las corporaciones locales tengan con la Administración General del Estado se regulará por su legislación específica”. De modo que los apartados 1, 2 y 3 de la disposición adicional octava de la LOFCA regulan supuestos de compensación de deudas del Estado y las Comunidades Autónomas de la misma manera que otras normas regulan la compensación de deudas recíprocas, bien de las Comunidades Autónomas y los entes locales (arts. 27.6 y 109 LBRL, en la redacción dada por los apartados 10 y 29, respectivamente, de la Ley de racionalización y sostenibilidad de la Administración local) bien del Estado y los entes locales (art. 109

¹²⁷ STC 233/1999, de 16 de diciembre, Fundamento Jurídico 41.

LBRL y disposición adicional cuarta del texto refundido de la Ley de haciendas locales). Refiriéndose a la compensación de créditos en este último caso, la STC 233/1999, FJ 41 c), declaró que no vulnera la garantía constitucional de la suficiencia financiera local, según hemos recordado ya”¹²⁸.

Podemos concluir, a la vista de lo expuesto, que la extinción de deudas de las entidades de derecho público mediante deducciones sobre transferencias regulada en el artículo 74 de la LGT es una forma diferente de extinción de la propia de la compensación de deudas, que también regula la LGT, debiendo aplicarse una vez comprobada la inexistencia de créditos susceptibles de compensación de oficio, a los que hace referencia el artículo 73,2 de la ley, y es respetuosa con los principios constitucionales que informan la financiación de las Haciendas Territoriales.

4.4. La retención con cargo a la participación de los municipios en los tributos del Estado, prevista en el artículo 134, 5 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y la determinación de su naturaleza jurídica a través de la interpretación de la doctrina del Tribunal Constitucional establecida en la sentencia 41/2016, de 3 de marzo.

El Impuesto sobre Actividades Económicas está regulado en los artículos 78 y siguientes del TRLHL.

El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto.

El artículo 59 del TRLHL prevé que serán los Ayuntamientos quienes exigirán este impuesto, sobre cuya cuota podrán las Diputaciones Provinciales establecer un recargo, tal y como se recoge en el artículo 134 de la ley reguladora. Dicho recargo consistirá en un porcentaje único que recaerá sobre las cuotas municipales modificadas por la aplicación del coeficiente de ponderación definido en el artículo 86 del TRLHL y que, en todo caso, no podrá exceder del tipo del 40 por ciento.

Si bien el citado recargo corresponde a las respectivas Diputaciones Provinciales, cabildos y consejos insulares o CCAA uniprovinciales, su recaudación se lleva a cabo por

¹²⁸ STC 41/2016, de 3 de marzo, Fundamento Jurídico 16.

el mismo organismo que tenga encomendada la gestión del Impuesto. Por esta razón, puede darse la circunstancia de que, recaudado el recargo provincial, este no se haya entregado a la correspondiente Administración pública titular del crédito.

Para dar solución a este problema, el artículo 134 del TRLHL prevé que el Estado, a instancias de la Administración pública acreedora, retenga el importe correspondiente a esta deuda firme con cargo a la participación de los municipios en los tributos del Estado para su cobro por la entidad acreedora, cuando su recaudación no se haya entregado en la forma prevista reglamentariamente.

El Tribunal Supremo, en sentencia de fecha 23 de marzo de 2015 catalogó esta forma de extinción de deudas firmes como un supuesto especial de deducciones sobre transferencias: “En efecto, nos encontramos ante un supuesto especial de deducciones sobre transferencias a realizar contemplado en el apartado 5 del artículo 134 del referido Texto Refundido, en virtud del cual se permite que las deudas de la entidad gestora del Impuesto sobre Actividades Económicas con la Diputación Provincial (o Cabildo insular, Consejo insular o Comunidad Autónoma uniprovincial), derivadas de la falta de entrega a ésta de lo recaudado en concepto de recargo provincial del IAE, se compense mediante retención de parte de las cantidades que la Entidad deudora deba percibir por su participación en los tributos del Estado, retención que la Administración estatal entregará a la entidad acreedora, con lo que se produce la compensación de aquella deuda y la parte de crédito a favor de la Entidad deudora en dicha participación”

129.

¹²⁹ STS, Sala de lo contencioso, de fecha 23 de marzo de 2015, Recurso 956/2013, Fundamento de Derecho tercero. En este mismo Fundamento de derecho continúa aseverando el Tribunal Supremo que “El precepto concreta las siguientes particularidades: 1a) Presupone que la Entidad deudora es el Ayuntamiento, pues la retención está prevista con cargo a la participación de los municipios en los Tributos del Estado. 2a) La deuda existe cuando la recaudación del recargo provincial del IAE no se ha entregado en la forma prevista reglamentariamente. Según la Disposición Adicional 4a del Real Decreto 1108/1993 la entrega ha de efectuarse dentro de los dos meses siguientes a la recaudación de las cuotas que se computan de forma diferente, según se trate de recibos, liquidaciones individualizadas y actuaciones realizadas hasta la finalización del periodo voluntario de la recaudación por recibo, o de lo recaudado en el semestre siguiente. 3a) Ha de tratarse de cantidades liquidas. 4a) La actuación del Estado se inicia a instancia de la Administración Pública acreedora, que deberá aportar certificación acreditativa de la cuantía de la deuda expedida por el Interventor local correspondiente a petición de la parte interesada. 5a) Los importes retenidos han de ser entregados por el Estado a la Administración Pública respectiva dentro del mes siguiente a aquel en que se hubieren verificado las retenciones. 6a) Los importes retenidos no podrán exceder en su conjunto, del porcentaje que cada año se establece en las leyes de Presupuestos Generales del Estado para las compensaciones de las deudas de los municipios”. Este límite a que se refiere el Tribunal Supremo lo que pretende es dar cumplimiento al principio de suficiencia financiera de las Haciendas locales que, como hemos tenido ocasión de demostrar en páginas

Continúa el Tribunal Supremo afirmando, también, su naturaleza como compensación: “Estamos, pues, ante un procedimiento singular de compensación de deudas de entidades públicas, debiendo recordarse que han sido muchas las disposiciones que, con el objetivo de que las Corporaciones Locales pagaran sus deudas, se han dictado tradicionalmente” ¹³⁰.

Es evidente que no es clara la postura del Tribunal Supremo en cuanto a si considera que estamos ante un mecanismo de compensación o una subespecie del régimen de deducción de retenciones sobre transferencias.

En nuestra opinión, la naturaleza jurídica de esta figura extintiva de las deudas tributarias firmes de las entidades gestoras del IAE, no puede ser la de compensación de deudas, ni en su concepción civil ni tributaria, puesto que no existe el elemento subjetivo de la correspondencia simultánea de acreedor y deudor ¹³¹.

Por otra parte, tampoco compartimos la opinión jurisprudencial manifestada por el Tribunal Supremo en la mencionada sentencia, considerando que se trata de un mecanismo de extinción especial respecto del general de deducción de transferencias

anteriores, ha sido reiteradamente analizado por el Tribunal Constitucional. El artículo 142 de la CE exige que las Haciendas locales dispongan de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las CCAA. En la medida en que los sistemas de retención pueden vulnerar este principio es por lo que las respectivas leyes de presupuestos han venido determinando límites a la potestad del Estado en orden a la extinción de las deudas de estos entes mediante este sistema.

¹³⁰ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 23 de marzo de 2015, Recurso 956/2013, Fundamento de Derecho tercero. El Tribunal Supremo menciona en esta sentencia las siguientes disposiciones dictadas con el objetivo de que las entidades locales cumplan con sus obligaciones pecuniarias: “Así, el Real Decreto 264/1979, de 13 de febrero, que autorizaba a las Delegaciones de Hacienda a retener, con cargo a las cantidades a satisfacer a las Corporación respectiva en concepto de participaciones o recargos en impuestos del Estado o de participaciones en fondos nacionales, el importe de los saldos líquidos a favor de la Mutualidad Nacional de Previsión de la Administración Local en determinadas condiciones. El art. 24 de la Ley 44/1981, de 26 de diciembre, elevó el rango del Real Decreto citado. También la Disposición Final segunda de la ley 50/1984, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1985, concedió una autorización al Gobierno para establecer un procedimiento que permitiera compensar el importe de los débitos y créditos recíprocos que existiesen entre la Administración General e Institucional, Seguridad Social, Empresas Públicas, Corporaciones Locales y demás entes públicos, con sujeción, en todo caso, al principio de presupuesto bruto, establecido en el art. 58 de la Ley General Presupuestaria, estableciendo que en el supuesto de que el titular de los créditos sea la Administración, el procedimiento que se habilite permita deducir a favor de las mismas las cantidades correspondientes, sobre los importes que la Administración del Estado deba transferir a los Entes deudores de aquélla. En la misma línea, se encuentra el art. 109 de la Ley de Bases de Régimen Local, y la disposición adicional 4a del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Finalmente, la Ley General Tributaria reconoce en el art. 74.1 la potestad del Estado para compensar los créditos a su favor con las participaciones en ingresos a favor de las entidades locales, regulándose el procedimiento de extinción de estas deudas en el art. 60 del Reglamento General de Recaudación”.

¹³¹ Téngase en cuenta que es el Estado el que retiene al deudor y entrega lo retenido al acreedor.

regulado en el artículo 74 de la LGT, sino que, entendemos, que estamos ante una forma de extinción de deudas que el Tribunal Constitucional ha denominado compensación “triangular” en su sentencia 41/2016 en la que analiza los mecanismos de retención entre el Estado y las CCAA regulados en la Disposición Adicional octava de la LOFCA, en los que las administraciones no reúnen el doble carácter de ser, cada una de ellas, deudor y acreedor respecto de la otra. Se trata de la previsión contenida en el apartado cuarto de la Disposición Adicional octava ¹³²: “el Estado constata el incumplimiento de una obligación de la Comunidad Autónoma frente a un tercero. En estos casos, el Estado sustituye a la Comunidad Autónoma en el cumplimiento de las obligaciones contraídas por ella frente a otro, poniendo a disposición de éste las cantidades retenidas” ¹³³.

Es decir, como reconoce el Tribunal Constitucional, el Estado simplemente procede al pago al tercero de las cantidades retenidas, no asumiendo la posición de acreedor-deudor frente a este. Lo mismo ocurre en el mecanismo de extinción regulado en el artículo 134.5 del TRLHL. Concluimos pues, que esta forma de extinción es singular, no pudiendo catalogarse como compensación de deudas por el incumplimiento del requisito subjetivo de reciprocidad entre acreedor-deudor.

4.5. La retención en contabilidad prevista en el artículo 14,3 de la Ley 1/2015, de 6 de febrero, de Hacienda Pública, del Sector Público Instrumental y de Subvenciones de la Generalitat Valenciana.

La Ley 11/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos de la Generalitat Valenciana para el ejercicio 2013, en su Disposición Adicional Decimoctava, con el título “Retención y compensación”, creó un nuevo medio de extinción de las deudas de las personas jurídicas, privadas o públicas. Determinaba esta disposición que, en el caso de existencia de deudas de estos sujetos con la Generalitat o con cualquiera de las personas jurídicas que conforman su sector público, la consellería competente en materia de hacienda, procedería a retener los pagos que tuvieran a su favor para, previa concesión de audiencia,

¹³² Disposición Adicional octava LOFCA: “4. La deducción o retención que haga el Estado de los importes satisfechos por todos los recursos de los regímenes de financiación para satisfacer las obligaciones de pago que las Comunidades Autónomas tengan con sus proveedores, en los supuestos previstos en el artículo 20 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, y que comprenderá los costes asociados a su gestión, no podrá exceder de la diferencia entre el importe previsto en el artículo 18.4 de la mencionada Ley Orgánica y el importe que la Comunidad Autónoma haya dedicado al pago a proveedores para poder reducir su periodo medio de pago”.

¹³³ STC 41/2016, de 3 de marzo, Fundamento Jurídico 16.

proceder a su compensación mediante su reflejo en contabilidad. Se autorizaba al Consell a regular, mediante decreto, el procedimiento para hacer efectiva esta nueva forma de extinción de las deudas, denominada de retención y compensación.

El Decreto 92/2013, de 5 de julio, del Consell, por el que se desarrolla la disposición adicional decimoctava de la Ley 11/2012, de 27 de diciembre, de la Generalitat, de Presupuestos de la Generalitat para el ejercicio 2013, desarrolló en su Capítulo II este “Procedimiento de retención y deducción”. En esta norma se determina que serán sujetos acreedores las personas jurídicas que conforman el sector público de la Generalitat y será sujeto deudor, cualquier persona jurídica que tenga que soportar la retención. Destaca la definición de la extensión del procedimiento, ya que se determina en la Disposición Adicional Primera que: “En el marco de lo dispuesto en la disposición adicional decimoctava de la Ley 11/2012, de 27 de diciembre, de la Generalitat, de Presupuestos de la Generalitat para el ejercicio 2013, el procedimiento previsto en el presente decreto será igualmente aplicable en aquellos supuestos en que la Administración del Consell fuese sujeto acreedor frente a una tercera persona jurídica, pública o privada. A tal efecto, la aplicación de dicho procedimiento exigirá que la citada persona jurídica, pública o privada, sea a su vez acreedora de cualesquiera de las personas jurídicas que conforman el sector público de la Generalitat en los términos definidos en los artículos 5 del Texto Refundido de la Ley de Hacienda pública de la Generalitat y 2 del Decreto Ley 1/2011, de 30 de septiembre, del Consell, de Medidas Urgentes de Régimen Económico-Financiero del Sector Público Empresarial y Fundacional”.

Quedaba, de esta manera, en evidencia la existencia, no de dos sujetos intervinientes en el procedimiento, recíprocamente deudores y acreedores entre sí, sino la intervención en el mismo de, al menos, tres sujetos, por lo que no podíamos definir esta forma de extinción como compensación de deudas.

Quizá, por este motivo, se exigió la conformidad de todos los sujetos intervinientes en el procedimiento para poder proceder a la extinción de las deudas, al no darse el requisito de reciprocidad entre los afectados ¹³⁴.

¹³⁴ Continúa la DA Primera de esta norma afirmando que “En todo caso, las deudas a que se refiere la presente disposición adicional se extinguirán, siempre que exista conformidad expresa de todos los sujetos implicados y se trate de deudas vencidas, liquidas y exigibles, con cargo a los créditos reconocidos

Un año escaso de vigencia tuvo la Disposición Adicional decimoctava de la Ley 11/2012, ya que la Ley 5/2013, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera y de Organización de la Generalitat, introdujo una Disposición Adicional única en el Decreto Legislativo de 26 de junio de 1991, del Consell de la Generalitat Valenciana, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Hacienda Pública de la Generalitat Valenciana, bajo la denominación “De la retención de créditos en el ámbito de la Generalitat y su sector público”. Con una redacción muy similar de este mecanismo a la que se le había dado en la Ley 11/2012, amplió el ámbito de aplicación de esta medida a las personas físicas y reconoció que en el citado procedimiento son tres los sujetos afectados (a saber, la consellería competente en materia de hacienda, cualquier otro organismo de la Generalitat y una persona física o jurídica), por lo que, con una técnica más depurada que en la anterior redacción, ya no utilizó el término compensación para referirse a la forma de extinción de la deuda, sino que simplemente la denominó retención en contabilidad ¹³⁵.

Así las cosas, la Ley 1/2015, de 6 de febrero de Hacienda Pública del Sector Público Instrumental y de Subvenciones de la Generalitat Valenciana, derogó el Decreto Legislativo de 26 de junio de 1991, del Consell de la Generalitat Valenciana, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Hacienda Pública de la Generalitat Valenciana, y, consecuentemente, su Disposición adicional única. No obstante, su artículo 14, se dedicó a normar la compensación de deudas y las retenciones en contabilidad.

Por una parte, se determinó que, en los casos y con los requisitos establecidos para los tributos por la LGT y su normativa de desarrollo, se pueden extinguir total o parcialmente por compensación las deudas de naturaleza pública a favor de la Hacienda

pendientes de pago que, a favor de las personas jurídicas que conforman el sector público tal y como se define en el párrafo anterior, tengan su correspondiente reflejo en la contabilidad de la Administración del Consell”.

¹³⁵ No obstante esta modificación normativa, continuó vigente el Decreto 92/2013, de 5 de julio del Consell, como norma de desarrollo de la DA única del Decreto Legislativo de 26 de junio de 1991, del Consell de la Generalitat Valenciana, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Hacienda Pública de la Generalitat Valenciana, como prueba la exposición de motivos del Decreto 17/2015, de 6 de febrero, del Consell, por el que se establece el procedimiento para la compensación de oficio de las deudas contraídas por las entidades locales de la Comunitat Valenciana y su sector público: “Por otra parte, la disposición adicional quinta recoge una modificación del Decreto 92/2013, de 5 de julio, del Consell, con la finalidad de adaptar el ámbito subjetivo establecido en la disposición adicional única del texto refundido de la Ley de Hacienda Pública de la Generalitat”. Recordemos que una de las novedades de esta norma fue la ampliación a las personas físicas de la posibilidad de acogerse a esta forma de extinción de deudas.

pública de la Generalitat, siempre que se encuentren en fase de gestión recaudatoria, tanto voluntaria como ejecutiva, con los créditos reconocidos por la misma a favor del deudor.

De manera separada, también se regula que, en el supuesto en que la Administración de la Generalitat y el resto de los entes que conforman su sector público instrumental, ostenten simultáneamente créditos y débitos frente a una misma persona, física o jurídica, reglamentariamente podrá establecerse un procedimiento que asegure, mediante la correspondiente retención en la contabilidad de la Administración de la Generalitat, la extinción de las obligaciones pendientes. Dicho procedimiento se articulará sobre la base del tratamiento unitario de la Administración de la Generalitat y del resto de los entes que conforman su sector público instrumental, se tramitará y resolverá por la consellería competente en materia de hacienda, y, en todo caso, exigirá la conformidad de todos los sujetos afectados.

Algunos autores han analizado la naturaleza de esta forma de extinción de las deudas. MARÍN SANTAMARÍA y GÓMEZ-FERRER BAYO han considerado que, si bien no se define en la norma como tal, se trata de un procedimiento análogo a la compensación de deudas ¹³⁶.

En nuestra opinión, es una forma de extinción que no se corresponde con la propia de la compensación de deudas por varios motivos. En primer lugar, por la falta de reciprocidad entre acreedor-deudor. En segundo término, y quizá siendo esta una característica única, por la exigencia de la conformidad de todos los sujetos intervinientes en el procedimiento que la convierten en una forma convencional de extinción de obligaciones, y, por tanto, alejada de la figura que está siendo objeto de

¹³⁶ “... cabe deducir que en esencia el concepto de la figura de la retención en contabilidad no puede diferir en mucho de la compensación de deudas, sin perjuicio de que el procedimiento pueda tener alguna particularidad cuando se apruebe el desarrollo reglamentario previsto.” (MARÍN SANTAMARÍA, A. y GÓMEZ-FERRER BAYO, L.: “Compensación de deudas entre Administraciones Públicas. Particularidades en el ámbito autonómico valenciano”, *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, nº 9, 2020, p. 5). Entendemos que el desarrollo reglamentario de esta norma sigue siendo el previsto en el el Decreto 92/2013, de 5 de julio, del Consell, por el que se desarrolla la disposición adicional decimoctava de la Ley 11/2012, de 27 de diciembre, de la Generalitat, de presupuestos de la Generalitat para el ejercicio 2013, puesto que se encuentra actualmente vigente.

estudio en este trabajo. Por ello las conclusiones a las que llegamos en él no las vamos a entender aplicables a esta singular figura.

4.6. La compensación de deudas en materia de ejecución de sentencias en el orden contencioso-administrativo. Especial atención a las previsiones del artículo 106.6 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa: delimitación de la normativa, civil o tributaria, aplicable a cada caso.

La ejecución de las sentencias en sus propios términos es una de las expresiones del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva reconocido en el artículo 24 de la CE.

En palabras del Tribunal Constitucional “El derecho a la tutela efectiva que dicho artículo consagra no agota su contenido en la exigencia de que el interesado tenga acceso a los tribunales de justicia, (...) exige también que el fallo judicial se cumpla y que el recurrente sea repuesto en su derecho y compensado, si hubiere lugar a ello, por el daño sufrido: lo contrario sería convertir las decisiones judiciales y el reconocimiento de los derechos que ellas comportan en favor de alguna de las partes, en meras declaraciones de intenciones”¹³⁷.

El artículo 118 de la CE establece que es obligado cumplir las sentencias y demás resoluciones firmes de los Jueces y Tribunales, así como prestar la colaboración requerida por estos en el curso del proceso y en la ejecución de lo resuelto, obligación que también se exige a la Administración pública. Por ello el artículo 17,2 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial determina que las Administraciones públicas, las autoridades y funcionarios, las corporaciones y todas las entidades públicas y privadas, y los particulares, respetarán y, en su caso, cumplirán las sentencias y las demás resoluciones judiciales que hayan ganado firmeza o sean ejecutables de acuerdo con las leyes.

La LJCA determina en su Exposición de motivos que “La Ley ha realizado un importante esfuerzo para incrementar las garantías de ejecución de las sentencias, desde siempre una de las zonas grises de nuestro sistema contencioso-administrativo. El punto de partida reside en la imperiosa obligación de cumplir las resoluciones judiciales y colaborar en la ejecución de lo resuelto, que la Constitución prescribe, y en

¹³⁷ STC 32/1982, de 7 de junio, Fundamento Jurídico 2.

la potestad de los órganos judiciales de hacer ejecutar lo juzgado, que la propia Constitución les atribuye. Prescripciones que entroncan directamente con el derecho a la tutela judicial efectiva, ya que, como viene señalando la jurisprudencia, ese derecho no se satisface mediante una justicia meramente teórica, sino que conlleva el derecho a la ejecución puntual de lo fallado en sus propios términos. La negativa, expresa o implícita, a cumplir una resolución judicial constituye un atentado a la Constitución frente al que no caben excusas. (...) A salvo lo anterior, la Ley regula la forma de ejecutar las sentencias que condenan a la Administración al pago de cantidad, sin eliminar la prerrogativa de inembargabilidad de los bienes y derechos de la Hacienda Pública, ya que dicha modificación no puede abordarse aisladamente en la Ley Jurisdiccional, sino - en su caso- a través de una nueva regulación, completa y sistemática, del estatuto jurídico de los bienes públicos. Pero compensa al interesado económicamente frente a cualquier retraso injustificado; previene frente a las ejecuciones aparentes, declarando la nulidad de pleno derecho de los actos contrarios a los pronunciamientos y estableciendo una forma rápida para anularlos, y especifica las formas posibles de ejecución forzosa de las sentencias que condenan a la Administración a realizar una actividad o dictar un acto y otorga a los órganos judiciales potestades sancionadoras para lograr la efectividad de lo mandado, aparte las consecuencias que se deduzcan en el ámbito penal”.

Como es comprensible, la norma manifiesta su preocupación con referencia al cumplimiento de las sentencias en las que la Administración resulta perdedora, al ser acogidas las pretensiones del administrado. A ellas vamos a referirnos y, en concreto, a la ejecución de sentencias en las que la Administración es condenada al pago (o devolución) de una cantidad líquida.

En este sentido, el artículo 103,1 de la LJCA establece que la facultad de ejecutar las sentencias corresponde a los órganos jurisdiccionales. No obstante, en el orden Contencioso-administrativo, el sistema queda presidido, *prima facie*, por el principio de la autotutela ejecutiva¹³⁸, sin perjuicio de la intervención judicial para provocar la ejecución,

¹³⁸ Consecuencia de que una de las partes es siempre una Administración pública, que ganadora o perdedora en el pleito, debe proceder a la ejecución de la sentencia.

en caso de que sea necesario ¹³⁹. En palabras del Tribunal Supremo, la LJCA no atribuye a la Administración ninguna potestad para la ejecución de las sentencias sino una simple función, consistente en dar cumplimiento a lo ordenado por el tribunal competente en el seno del proceso de ejecución ¹⁴⁰.

Como en cualquier otro orden jurisdiccional, podemos distinguir dos clases de ejecución de sentencias en el orden Contencioso-administrativo: la ejecución voluntaria y la forzosa ¹⁴¹.

A la primera se dedica el artículo 104, 1 y 2 LJCA que establece que, una vez recibida la sentencia por la Administración, esta debe llevarla a “puro y debido efecto”, practicando lo que exija el cumplimiento de las declaraciones contenidas en el fallo.

Así, los requisitos necesarios para iniciar la ejecución voluntaria de la sentencia son: la firmeza de aquella; la comunicación de esta por parte del Letrado de la Administración de Justicia en el plazo de 10 días al órgano que hubiera realizado la actividad objeto del recurso; la Administración debe acusar recibo y en el plazo de 10 días indicar al Tribunal el “órgano responsable de la ejecución” ¹⁴²; este debe proceder al cumplimiento de la sentencia en el plazo de dos meses (tres en caso de condena al pago de cantidad líquida) o

¹³⁹ “... la regla general será que la propia Administración demandada y condenada será la que asuma la ejecución de la sentencia, no obstante de los poderes del juez o tribunal como titular de la potestad de ejecución. Solo cuando se susciten situaciones patológicas es cuando entrará en acción el órgano judicial.” (REQUERO IBÁÑEZ, J.L.: “Ejecución de sentencias en la Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa”, *QDL, Fundación Democracia y Gobierno Local*, 8 de junio de 2005, p. 36).

¹⁴⁰ ATS, Sala de lo Contencioso, de fecha 25 de junio de 1996, Recurso 5398/1992, Fundamento de Derecho tercero.

¹⁴¹ Recordemos que el Tribunal Constitucional en sentencia 32/1982 y en sentencia 206/1993 ha proclamado que el derecho a la ejecución de las resoluciones firmes no se satisface con una mera declaración judicial, sino que necesita que su realización llegue hasta el cumplimiento forzoso, si fuere preciso, de los pronunciamientos legales; es necesario que el ganador del pleito consiga el pleno reconocimiento de su derecho hasta la *restitutio in integrum*, que comprenda la compensación por el daño sufrido (STC 32/1982, de 7 de junio y STC 206/1993, de 17 de junio). No desconocemos la existencia de lo que algunos autores denominan “ejecución impropia” de las sentencias del ámbito Contencioso-administrativo, en referencia a las previsiones del artículo 107 de la LJCA. “Ejecución impropia que pasa sencillamente por la inscripción registral y la publicación del fallo en los términos que a continuación se desgranar y que no implican, en principio, estrictamente una actividad ejecutiva.” (CASTILLO BLANCO, F.: “La ejecución propia e impropia de sentencias en el ámbito contencioso-administrativo”, *Revista Andaluza de Administración Pública*, nº 100, 2018, Monográfico Conmemorativo, p. 124).

¹⁴² En materia tributaria no siempre coincide el órgano que ha realizado la actividad objeto de recurso y el órgano encargado de la ejecución. Piénsese, por ejemplo, en una Resolución del TEAR o TEAC impugnada en la vía Contencioso-administrativa. El órgano del que ha emanado la actividad objeto del recurso es el Tribunal Económico-Administrativo cuya resolución se recurre; no obstante, el órgano que debe proceder a la ejecución de aquella es quien emitió el acto administrativo originariamente recurrido en vía económico-administrativa (que será un órgano de gestión, inspección o recaudación).

en el plazo fijado en la sentencia. Transcurrido este plazo puede instarse la ejecución forzosa.

Puede instar la ejecución forzosa de la sentencia cualquiera de las partes y de las personas afectadas. La LJCA prevé que el Juez o Tribunal podrá ejecutar la sentencia a través de sus propios medios o requiriendo la colaboración de las autoridades y agentes de la Administración condenada o, en su defecto, de otras Administraciones públicas, con observancia de los procedimientos establecidos al efecto. También puede proceder a la ejecución subsidiaria con cargo a la Administración condenada.

En este marco se insertan las previsiones del artículo 106 de la LJCA ¹⁴³. En cumplimiento del principio de autotutela ejecutiva, la norma prevé que, en caso de haber sido condenada la Administración al pago de una cantidad líquida, el órgano encargado de dar cumplimiento a la misma acordará el pago con cargo al crédito correspondiente de su presupuesto. Si para el pago fuese necesario realizar una modificación presupuestaria, deberá concluirse el procedimiento correspondiente dentro de los tres meses siguientes al día de notificación de la resolución judicial. A esta cantidad se le añadirá el interés legal del dinero, calculado desde la fecha de notificación de la sentencia dictada en única o primera instancia.

El último apartado de este artículo 106 regula que, en materia de ejecución de sentencias, cualquiera de las partes podrá solicitar que la cantidad a satisfacer por la Administración se compense con créditos que esta ostente contra el recurrente ¹⁴⁴.

Las opiniones doctrinales en torno a la naturaleza de esta compensación y a la normativa aplicable a este sistema de extinción de deudas en el marco de la ejecución de sentencias estimatorias en el orden Contencioso-administrativo son dispares.

¹⁴³ Algunos autores, como CASTILLO BLANCO definen las previsiones de este artículo 106 como “medidas tendentes a la agilización de la ejecución de las condenas pecuniarias” (CASTILLO BLANCO, F.: “La ejecución propia ...”, ob. cit., p. 106).

¹⁴⁴ La actual redacción del artículo 106,6 de la LJCA establece que “Cualquiera de las partes podrá solicitar que la cantidad a satisfacer se compense con créditos que la Administración ostente contra el recurrente”. Esta redacción tiene su origen en la Enmienda número 104 que el Grupo Parlamentario de Convergencia i Unió presentó en el Senado en el proceso de tramitación de la norma. No obstante, el texto original propuesto fue el siguiente: “Cualquiera de las partes podrá solicitar que la cantidad a satisfacer se compense con créditos que la Administración ostente contra el recurrente. También podrán solicitar que se compensen con devengos de futuro”. La justificación de esta propuesta fue la de “facilitar a la Administración y al administrado una solución práctica y eficaz, a través de la compensación de los créditos existentes o que puedan devengarse en el futuro”. Finalmente, se votó favorablemente en el Senado y fue aprobado por el Congreso de los Diputados el texto actualmente vigente.

GONZÁLEZ PÉREZ afirma que para la práctica de esta compensación se estará a lo dispuesto en los artículos 67 y 68 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Decreto 939/2005, de 29 de julio ¹⁴⁵. EZQUERRA HUERVA, sin embargo, considera que la deuda y el crédito han de ser susceptibles de compensación en los términos establecidos en el Código Civil (artículos 1195 y ss.) ¹⁴⁶. CASTILLO BLANCO, por su parte, afirma que ha de cumplirse con el requisito de carácter sustantivo consistente en que concurren los requisitos generales de la compensación determinados en los artículos 1195 y siguientes del Código Civil y 67 y 68 del Reglamento General de Recaudación ¹⁴⁷.

Una primera aproximación a los pronunciamientos judiciales en torno a este artículo 106,6 de la LJCA también provoca cierta perplejidad: frente a pronunciamientos en los que claramente se afirma que la compensación únicamente puede concederla el Juez o Tribunal que ha dictado la sentencia que se ejecuta y, por tanto, a los efectos de compensar deudas y créditos entre el recurrente y la Administración deben aplicarse las previsiones del Código Civil ¹⁴⁸, también existen otros pronunciamientos en los que el Tribunal enjuicia la compensación llevada a cabo en ejecución de sentencia por la Administración perdedora del pleito y analiza su legalidad desde las previsiones de la LGT y el RGR ¹⁴⁹.

A nuestro entender, las previsiones en torno a la compensación prevista en ejecución de sentencia en el artículo 106, 6 de la LJCA precisan de ciertas concreciones.

Hay que tener en cuenta que la compensación mencionada en esta norma exige que la sentencia sea estimatoria de las pretensiones del demandante y que la condena consista en la satisfacción por la Administración de una cantidad líquida.

Desde la notificación de esta sentencia a la Administración, esta debe proceder a su ejecución. Para el cumplimiento voluntario de la sentencia, la Administración, perdedora en el pleito, emitirá un acto de ejecución consistente en acordar la devolución

¹⁴⁵ GONZÁLEZ PÉREZ, J.: *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Ley 29/1998, de 13 de julio)*, octava edición, Editorial Aranzadi SA, Cizur Menor, 2016, p. 1015.

¹⁴⁶ EZQUERRA HUERVA, A.: "Artículo 106", en obra colectiva *Comentarios a la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, Tomo II, directores EZQUERRA HUERVA, A. y OLIVÁN DEL CACHO, J., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2021, p. 1769.

¹⁴⁷ CASTILLO BLANCO, F.: "La ejecución propia ...", ob.cit., p. 108.

¹⁴⁸ En este sentido puede consultarse la STSJ de Cataluña, Sala de lo Contencioso, de fecha 5 de julio de 2017, Recurso 370/2016.

¹⁴⁹ STSJ de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso, de fecha 15 de diciembre de 2017, Recurso 363/2016.

o pago de la cantidad correspondiente a la parte vencedora. Ahora bien, también podrá ejecutar la sentencia acordando la compensación de la cantidad reconocida a favor del recurrente con créditos que la Administración ostente frente a él. Este procedimiento de compensación, obviamente, se desarrollará en ejecución de sentencia y bajo las premisas de la LGT y sus normas de desarrollo. Si el destinatario del acto de ejecución no está conforme con esta compensación la impugnará mediante el incidente de ejecución ¹⁵⁰, en el que, el mismo Juez o Tribunal que dictó la sentencia, decretará si la compensación administrativa llevada a cabo en ejecución de esta es correcta o no, de conformidad con la normativa tributaria ¹⁵¹.

Por lo tanto, en nuestra opinión, podrá ser acordada la compensación tributaria por la Administración en ejecución de sentencia. La propia norma contenida en el artículo 73, 1 de la LGT avala esta conclusión. A su tenor se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en período voluntario las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 26 de la LGT. Este precepto regula la forma de proceder en el caso de que la Administración esté obligada a emitir una nueva liquidación tras haber sido anulada otra por resolución administrativa o judicial, es decir, en ejecución.

Esta compensación sí se regirá por lo previsto en el LGT y en sus normas de desarrollo, por lo que, si es objeto del incidente de ejecución, el juez analizará la legalidad del acto administrativo de extinción de deudas y créditos a la luz de esta normativa. A esta forma de extinción sí le serán de aplicación todas las conclusiones a las que lleguemos en este trabajo.

Sin embargo, puede darse el caso de que la sentencia no se ejecute por la Administración de manera voluntaria ¹⁵², debiendo instarse la ejecución forzosa de aquella.

¹⁵⁰ Regulado en el artículo 109 LJCA.

¹⁵¹ Téngase en cuenta que aun cuando el recurrente esté de acuerdo con el acto de ejecución consistente en la compensación tributaria de deudas y créditos, este acto de ejecución mediante compensación será fiscalizado por la jurisdicción, al ser obligatorio para la Administración comunicarlo al Juez o Tribunal sentenciador a los efectos de que conste que se ha llevado a pleno y correcto efecto la sentencia firme, ya que debe constar en autos la total ejecución de la sentencia tal y como prevé el artículo 109 de la LJCA.

¹⁵² ESPINOSA DE RUEDA JOVER es de la opinión de que "Son poco frecuentes las resistencias y desobediencias frontales de la Administración al cumplimiento de las sentencias. La pasividad es la más frecuente de las actividades obstruccionistas de la Administración." (ESPINOSA DE RUEDA JOVER, M.: "Ejecución de Sentencias en el Orden Jurisdiccional Contencioso-Administrativo", *Repertorio de jurisprudencia Aranzadi*, volumen VI, nº 6, 1999, p. 137).

Es en este punto en el que despliega sus efectos el apartado 6 del artículo 106 de la LJCA. La parte acreedora de la Administración podrá instar la ejecución forzosa de la sentencia, aportando una deuda propia a este incidente y solicitando del juez que, en ejecución forzosa, se proceda a la compensación del crédito nacido de la sentencia con la deuda aportada. Esta compensación, que denominaremos “judicial”, se regirá por las previsiones del Código Civil ¹⁵³. También la Administración, frente a la solicitud de ejecución forzosa de la parte ganadora, podrá instar la compensación en sede judicial, que se regirá por el derecho común ¹⁵⁴. Es evidente que a esta forma de extinción de deudas y créditos recíprocos no podremos aplicarle las conclusiones que de este trabajo se desprenden, puesto que no se rige, para tal extinción, por las normas de la LGT.

¹⁵³ Esta afirmación es corroborada, por ejemplo, por la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de fecha 16 de febrero de 2017, en la que se determina que “Dicho ello, el art. 106 de la LJCA en su número 6 declara que “Cualquiera de las partes podrá solicitar que la cantidad a satisfacer se compense con créditos que la Administración ostente contra el recurrente. Dicho instituto ha de ser interpretado en conformidad con los art. 1195 y concordantes del Código Civil cuando señala que “Tendrá lugar la compensación cuando dos personas por derecho propio sean recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra” añadiendo el artículo 1196 que para ello es preciso: “3º Que las dos deudas estén vencidas. 4º Que sean líquidas y exigibles.” (STSJ de Galicia, Sala de lo Contencioso, de fecha 16 de febrero de 2017, Recurso 4507/2016, Fundamento Jurídico cuarto).

¹⁵⁴ “Por último, la Sala considera que aun en ejecución de sentencia resulta plenamente aplicable el artículo 1.195 del Código Civil, lo que comporta que si el crédito en cuestión reúne los requisitos legales para ser compensado, nada obsta para que dicha excepción pueda ser alegada y prospere en un marco como el de autos - ejecución de sentencia-, siempre que se cumplan las condiciones y/o requisitos a que alude el artículo 1195 CC, pues doctrinalmente está admitido que la existencia de un título ejecutivo judicial (sentencia firme) no impide que se den hechos extintivos, totales o parciales (así el pago o la condonación), o hechos excluyentes (la prescripción o compensación), de los derechos declarados en aquél. El acreedor podrá instar la ejecución en base al título judicial, pero la real situación del derecho material no podrá desconocerse, por lo que si el ejecutado pagó voluntariamente en todo o en parte, o si ha habido un pacto de no pedir la prestación declarada judicialmente, o se produce cualquier otro hecho extintivo o excluyente, podrá alegar esas circunstancias con la finalidad de poner término a la ejecución o de reducir la prestación fijada en el título ejecutivo/ sentencia, en este sentido se expresa la sentencia de la AP de Madrid N° 647/1999.” (STSJ de Galicia, de fecha 16 de febrero de 2017, Recurso 4507/2016, Fundamento Jurídico sexto).

CAPÍTULO II. Estudio de los elementos centrales de la compensación, como mecanismo de cumplimiento de las obligaciones: identificación de las deudas y de los créditos que pueden ser objeto de extinción mediante compensación tributaria.

Definida la compensación de deudas como el modo de extinguir, en la cantidad concurrente, las deudas de aquellos sujetos que, por derecho propio, sean acreedores del ente público, sujeto activo de la correspondiente obligación tributaria, resulta necesario efectuar un análisis de los requisitos inherentes a las deudas y a los créditos, que van a ser susceptibles de extinción mediante el mecanismo de la compensación de deudas regulada en la LGT.

1. De las deudas susceptibles de extinción por compensación en su delimitación por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El artículo 71 de la LGT determina, a los efectos que aquí nos interesan, que “Las deudas tributarias de un obligado tributario podrán extinguirse total o parcialmente por compensación...”¹⁵⁵.

Por su parte, el RGR dedica su artículo 55 a definir las deudas compensables como aquellas deudas de naturaleza pública a favor de la Hacienda pública que se encuentren tanto en periodo voluntario como en periodo ejecutivo de cobro.

Así, aparentemente, el RGR amplía el ámbito de extinción por compensación de deudas (deudas públicas) respecto del establecido por la LGT (deudas tributarias). Empero esta interpretación no es correcta.

Acudiendo al artículo 1.1. del RGR encontramos la respuesta a esta aparente disfunción. Al determinar el ámbito de aplicación de la norma se afirma que este reglamento regula la gestión recaudatoria de los recursos de naturaleza pública en desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, y de las demás leyes que establezcan

¹⁵⁵ Esta redacción es muy similar a la que contenía el artículo 68 de la LGT de 1963: “Las deudas tributarias podrán extinguirse total o parcialmente por compensación en las condiciones que reglamentariamente se establezcan (...)”.

aquellos ¹⁵⁶, reuniendo todos los créditos de naturaleza pública a que se refiere este reglamento bajo la denominación de deudas (artículo 2 RGR).

Por lo tanto, el ámbito de actuación del RGR es más amplio que el propio de la LGT, no limitándose, en la materia objeto de este estudio, a la regulación de la compensación de deudas tributarias, sino a la regulación de la compensación del concepto más amplio de deudas públicas ¹⁵⁷.

En este punto el RGR es heredero del Reglamento de Recaudación de 1990 (Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre por el que se aprueba un nuevo Reglamento General de Recaudación) en cuyo artículo 63 se definían las deudas objeto de compensación como las “deudas a favor de la Hacienda Pública”, afirmando que el objeto de regulación en esta norma era la gestión recaudatoria conducente a la realización de los créditos tributarios y demás de derecho público, tanto tuvieran su origen en la Ley General Presupuestaria como en la Ley General Tributaria.

Así, con la aprobación de esta norma en 1990, la regulación de la función recaudatoria de las deudas de naturaleza no tributaria quedó circunscrita a los

¹⁵⁶ Téngase en cuenta que, respecto de los recursos de naturaleza privada, el artículo 19 de la LGP determina que la efectividad de los derechos de naturaleza privada de la Hacienda pública estatal se llevará a cabo con sujeción a las normas y procedimientos del derecho privado, de tal forma que, para la compensación de las deudas que tengan su origen en un título privado, deberá acudirse a las normas del Código Civil.

¹⁵⁷ La necesidad de la existencia de un procedimiento para la compensación de las deudas públicas no tributarias surge como consecuencia de la previsión de la posible extinción de estas por compensación que se prevé en el artículo 14 de la LGP: “Artículo 14. Compensación de deudas. 1. 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. Cuando una liquidación cuyo importe ha sido ingresado total o parcialmente sea anulada y sustituida por otra, se podrá disminuir ésta en la cantidad previamente ingresada. 2. La extinción mediante compensación de las deudas que las comunidades autónomas y las corporaciones locales tengan con la Administración General del Estado se regulará por su legislación específica. 3. Las deudas que los organismos autónomos, la Seguridad Social, y cualesquiera otras entidades de derecho público tengan con la Administración General del Estado, podrá realizarse por vía de compensación, cuando se trate de deudas vencidas, líquidas y exigibles. La referida compensación no podrá afectar a las cotizaciones sociales. Asimismo, serán compensables las deudas vencidas, líquidas y exigibles que tengan entre sí las entidades estatales de derecho público. 4. Las leyes reguladoras de los distintos ingresos de derecho público podrán prever el establecimiento de sistemas de cuenta corriente a efectos de facilitar la compensación y el pago de los créditos y débitos frente a la Hacienda Pública estatal. 5. Asimismo, la ley establecerá los supuestos en los que los créditos y débitos que diversos sujetos ostentaran frente a la Hacienda Pública estatal puedan, a solicitud de éstos, ser tratados unitariamente a efectos de su compensación”.

preceptos de este reglamento, y, por ende, las normas de procedimiento para la compensación de aquellas se incluyeron en su texto, a diferencia de lo que ocurría en el anteriormente vigente Decreto 3154/68, de 14 de noviembre por el que se aprobó el Reglamento General de Recaudación, cuyo artículo 65,1 delimitaba estrictamente el ámbito de aplicación de la compensación de deudas en él regulada, a aquellas deudas que tuvieran naturaleza tributaria ¹⁵⁸ .

Tuvo ocasión de pronunciarse sobre esta materia la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo con relación a la LGT de 1963. En su sentencia de fecha 28 de febrero de 2000 se plantea su propia competencia, en contraposición con la jurisdicción civil, para enjuiciar la adecuación a derecho de la compensación de determinadas deudas. Afirmada la naturaleza tributaria de las mismas, decreta aplicable la normativa contenida en la LGT de 1963 y sus normas de desarrollo (aplicables *ratione temporis*) ¹⁵⁹ .

También, en su sentencia de fecha 5 de diciembre de 2007 con referencia a la LGT de 1963 afirma que “la compensación a que se refiere el artículo 68 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 y los artículos 63 y siguientes del Reglamento General de Recaudación de 20 de diciembre de 1990, es una compensación en relación a las “deudas tributarias”. Así se desprende del artículo 68 y el artículo 63” ¹⁶⁰ .

Más recientemente, y ya bajo la vigencia de la actual LGT, se ha pronunciado de nuevo el Tribunal Supremo sobre la necesaria naturaleza tributaria de las deudas a cuya compensación alude aquella norma. Así, en sentencia de fecha 25 de junio de 2019 afirma que “Rechazada la calificación de tasa-tributo para la contraprestación del servicio prestado por razón de las facturas a que se refiere el acuerdo de compensación impugnado, y afirmada su naturaleza de tarifa, resulta obvio que la contestación a las otras dos cuestiones de interés casacional pierde relevancia, pues no son de naturaleza tributaria los créditos que se pretenden compensar, al tratarse de tarifas y no tasas, (...), por lo que resulta obvio que no cabe la aplicación del mecanismo de compensación

¹⁵⁸ El artículo 65,1 del Decreto 3154/68 determinaba que “Podrán extinguirse total o parcialmente por compensación: a) las deudas tributarias a favor del Estado (...) b) las deudas tributarias vencidas, líquidas y exigibles (...)”.

¹⁵⁹ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 28 de febrero de 2000, Recurso 3602/1995, Fundamento de Derecho segundo.

¹⁶⁰ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 5 de diciembre de 2007, Recurso 3664/2002, Fundamento de Derecho tercero.

previsto en el art. 71 y 73.2 LGT que, en todo caso, debería aplicarse por la Administración titular del eventual crédito de naturaleza tributaria”¹⁶¹.

En conclusión, estando admitida la compensación de deudas de naturaleza pública, habrá que referirse a la naturaleza jurídica del ingreso público que es objeto de compensación para determinar la normativa aplicable. Únicamente si tal naturaleza es tributaria se aplicarán, a tal efecto, las normas de la LGT que son el objeto de análisis en este trabajo de investigación¹⁶².

Llegados a este punto, debemos ahora determinar el concepto de deuda tributaria que puede ser objeto de compensación a través del mecanismo regulado en la LGT, si bien, con carácter previo, entendemos fundamental delimitar la naturaleza de los ingresos públicos de naturaleza tributaria que pueden obtener las Administraciones públicas y, a nuestro entender, ello nos exige el análisis del concepto y las características propias de las prestaciones patrimoniales de carácter público.

El artículo 31.3 de la CE establece que solamente podrán establecerse prestaciones patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley.

Para la definición del concepto de prestación patrimonial de carácter público el Tribunal Constitucional ha acudido al análisis de sus características. En la STC 185/1995, de 14 de diciembre, determinó que “La imposición coactiva de la prestación patrimonial o, lo que es lo mismo, el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla es, pues, en última instancia, el elemento determinante de la exigencia de reserva de ley; por ello, bien puede concluirse que la coactividad es la nota distintiva fundamental del concepto de prestación patrimonial de carácter público”¹⁶³. Ahora bien, la coactividad existe no solo cuando la prestación pública viene impuesta por la ley, sino también en aquellos casos “en los que el bien, la actividad o el servicio requerido es objetivamente indispensable para poder satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social de los particulares de acuerdo con las circunstancias sociales de cada momento y lugar

¹⁶¹ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 25 de junio de 2019, Recurso 5108/2017, Fundamento de Derecho noveno.

¹⁶² Como ya hemos advertido en páginas anteriores, en cualquier caso, se aplicará como derecho supletorio la normativa sobre compensación de deudas contenida en el Código Civil.

¹⁶³ STC 185/1995, de 14 de diciembre, Fundamento Jurídico 3.

o, dicho, con otras palabras, cuando la renuncia a estos bienes, servicios o actividades priva al particular de aspectos esenciales de su vida privada o social” ¹⁶⁴.

La construcción de la doctrina constitucional en torno a las prestaciones patrimoniales de carácter público ha llevado a distinguir aquellas que tienen naturaleza tributaria de las que no la tienen ¹⁶⁵.

Por ello, ha concluido el Tribunal Constitucional que “Una interpretación sistemática de la Constitución lleva necesariamente a no considerar como sinónimas la expresión «tributos» del art. 133.1 CE y la más genérica de «prestaciones patrimoniales de carácter público» del art. 31.3 CE, de manera que, si bien puede afirmarse que todo tributo es una «prestación patrimonial de carácter público», no todas estas prestaciones patrimoniales, para cuyo establecimiento el art. 31.3 CE exige la intervención de una Ley, tienen naturaleza tributaria (STC 185/1995, FJ 3, por todas). Es decir, el tributo es una especie, dentro de la más genérica categoría de prestaciones patrimoniales de carácter público” ¹⁶⁶.

¹⁶⁴ STC 185/1995, de 14 de diciembre, Fundamento Jurídico 3.

¹⁶⁵ STC 182/1997, de 28 de octubre, Fundamento Jurídico 15; STC 233/1999, de 16 de diciembre, Fundamento Jurídico 9, y STC 102/2005, de 20 de abril, Fundamentos Jurídicos 5 y 6. A las prestaciones patrimoniales de carácter público de naturaleza tributaria se refieren, entre otras, las STC 63/2003, de 27 de marzo Fundamento Jurídico 6 y STC 121/2005, de 10 de mayo, Fundamento Jurídico 7, (ambas sobre determinadas tarifas (tasas) por los servicios portuarios); STC 20/2012, de 16 de febrero, Fundamento Jurídico 8, sobre determinadas tasas judiciales; STC 102/2012, de 8 de mayo, Fundamento Jurídico 5, sobre las tarifas (tasas) de conducción de las aguas excedentarias trasvasadas desde la cuenca del Tajo a la del Segura; STC 136/2012, de 19 de junio, Fundamentos Jurídicos 5 a 7, sobre determinadas tasas por prestación de servicios sanitarios y el sistema de financiación de la Sanidad, y STC 27/2017, de 16 de febrero, Fundamentos Jurídicos 4 y 5, sobre algunas tasas para financiar determinados servicios sociales. Las prestaciones patrimoniales de carácter público, pero de naturaleza no tributaria, se han abordado en la STC 182/1997, de 28 de octubre Fundamentos Jurídicos 15 y 16, relativa a la prestación por incapacidad laboral transitoria, un supuesto de contribución de los empresarios; STC 83/2014, de 29 de mayo, Fundamento Jurídico 3, referida al descuento sobre el volumen de ventas de productos farmacéuticos al Sistema Nacional de Salud o «margen farmacéutico»; STC 62/2015, de 13 de abril, Fundamento Jurídico 5; STC 139/2016, de 21 de julio, Fundamento Jurídico 6, sobre la aportación de los usuarios en el caso de determinadas prestaciones del Sistema Nacional de Salud, y STC 167/2016, de 6 de octubre, Fundamento Jurídico 4 (doctrina reiterada en las STC 174/2016, de 17 de octubre; STC 187/2016, de 14 de noviembre; STC 188/2016, de 14 de noviembre; STC 196/2016, de 28 de noviembre; STC 197/2016, de 28 de noviembre; STC 198/2016, de 28 de noviembre), que se refieren a los pagos para la cobertura del coste de los planes de ahorro y eficiencia energética correspondiente al sector eléctrico.

¹⁶⁶ STC 63/2019, de 9 de mayo, Fundamento Jurídico 5. En esta misma sentencia y Fundamento Jurídico asevera el Tribunal Constitucional que “En todo caso, las categorías legales, tributarias o de otro tipo, tienen cada una la naturaleza propia que se derive de su configuración y régimen jurídico, sin que este Tribunal deba verse vinculado por el *nomen iuris* dado por el legislador (en este sentido, en relación con categorías tributarias STC 185/1995, FJ 6, con cita de la 296/1994, de 10 de noviembre, FJ 4; así como SSTC 73/2011, de 19 de mayo, FJ 4, y 39/2011, de 31 de marzo, FJ 3)”.

En definitiva, las prestaciones patrimoniales de carácter público que no tienen naturaleza tributaria se definen por exclusión y, en concreto, no tienen la consideración de una categoría homogénea, sino que lo que tienen en común es la coactividad, su finalidad, que puede no ser el sostenimiento de los gastos públicos de forma general, sino que se trata de prestaciones con una “inequívoca finalidad de interés público”¹⁶⁷ y, evidentemente, no son tributos.

La LCSP¹⁶⁸, introdujo de manera explícita en nuestro ordenamiento el concepto de prestación patrimonial de carácter público que, hasta ese momento, únicamente había sido identificada a nivel jurisprudencial y constitucional.

Esta norma, en su artículo 289.2 impuso la denominación de tarifas para las prestaciones patrimoniales de naturaleza pública que no tengan carácter tributario.

Además, en su Disposición final undécima, modificó la Disposición adicional primera de la LGT, que quedó redactada en los siguientes términos: “1. Son prestaciones patrimoniales de carácter público aquellas a las que se refiere el artículo 31.3 de la Constitución que se exigen con carácter coactivo. 2. Las prestaciones patrimoniales de carácter público citadas en el apartado anterior podrán tener carácter tributario o no tributario. Tendrán la consideración de tributarias las prestaciones mencionadas en el apartado 1 que tengan la consideración de tasas, contribuciones especiales e impuestos a las que se refiere el artículo 2 de esta Ley. Serán prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario las demás prestaciones que, exigidas coactivamente, respondan a fines de interés general. En particular, se considerarán prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias aquellas que teniendo tal consideración se exijan por prestación de un servicio gestionado de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta. En concreto, tendrán tal consideración aquellas exigidas por la explotación de obras o la prestación de servicios, en régimen de concesión o sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de Derecho privado”¹⁶⁹.

¹⁶⁷ STC 83/2014, de 29 de mayo, Fundamento Jurídico 3.

¹⁶⁸ El artículo 289.2, la disposición adicional cuadragésima tercera y las disposiciones finales novena, undécima y duodécima de esta norma fueron objeto de Recurso de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional, el cual, a través de la STC 63/2019, de 9 de mayo de 2019, lo desestimó en su integridad.

¹⁶⁹ El Tribunal Supremo ha determinado que la financiación tarifaria de los servicios públicos era preexistente a estas innovaciones legislativas (STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 25 de junio de 2019, Recurso 5108/2017, Fundamento de Derecho séptimo).

Es importante destacar que la regulación de los precios públicos contenida en la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos no altera el sistema que hemos expuesto. Téngase en cuenta que los precios públicos son una nueva figura legal de ingreso público, definida en el artículo 24 de la ley como aquellas contraprestaciones pecuniarias que se satisfacen por la prestación de servicios o la realización de actividades efectuadas en régimen de derecho público cuando, prestándose también tales servicios o actividades por el sector privado, sean de solicitud voluntaria por parte de los administrados. Por ello, no comparten la nota de coactividad que hemos visto es fundamental para la catalogación de un ingreso de la Hacienda pública como prestación patrimonial de carácter público, ni tienen naturaleza tributaria, por lo que, si bien una deuda derivada de la liquidación de un precio público podrá ser compensada, no lo será por aplicación de las normas de la LGT.

En conclusión, las prestaciones patrimoniales públicas pueden tener o no naturaleza tributaria. A aquellas que no tienen naturaleza tributaria el legislador les ha reservado el nombre de tarifas. Por su parte, son prestaciones patrimoniales públicas de naturaleza tributaria los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales, todos ellos susceptibles de generar una deuda tributaria a la que le serán aplicables, para su compensación, las previsiones de la LGT.

1.1. La necesaria identificación del concepto de deuda extingible mediante compensación.

Debemos proceder en este momento al estudio de las deudas que la LGT considera aptas para su extinción mediante la figura de la compensación, para lo cual comenzaremos con el análisis del concepto de la deuda tributaria y sus componentes para, seguidamente, plantearnos si es posible que las sanciones tributarias se extingan mediante el instituto de la compensación y, finalmente, determinaremos si a la deuda aduanera le son aplicables, en este punto, las previsiones de la LGT.

1.1.1. La deuda tributaria definida en la LGT y la determinación de sus componentes como primera aproximación al concepto de deuda compensable.

Hemos concluido que serán las prestaciones patrimoniales de carácter público y de naturaleza tributaria las que generarán deudas tributarias susceptibles de compensación para su extinción mediante la aplicación de las previsiones contenidas en la LGT.

Sin dejar ser cierta esta última afirmación, debemos matizarla a la vista de la definición que el artículo 58 de la LGT realiza de la deuda tributaria.

Así, en este precepto se establece que la deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta. Además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea, los recargos del período ejecutivo y los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos ¹⁷⁰. Las sanciones tributarias no formarán parte de la deuda tributaria ¹⁷¹.

La anterior conceptualización requiere la fijación de un punto de conexión entre la afirmación de que son los tributos los que generan deudas tributarias y la inclusión, en el concepto de deuda tributaria recogido en la LGT, de partidas que no son la cuota tributaria ¹⁷².

Diversas son las acepciones que la doctrina científica ha atribuido a la deuda tributaria.

¹⁷⁰ En la redacción del artículo 58 de la LGT influyeron de manera determinante las consideraciones efectuadas por la Comisión para el estudio y Propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria plasmadas en el Informe para la reforma de la Ley General Tributaria, elaborado en julio de 2001. Sobre el concepto de crédito tributario manifestaron los expertos, en la página 87 del citado Informe, que “En coherencia con el concepto de tributo mantenido en la Parte II y con lo expuesto en los anteriores apartados, el concepto de crédito tributario debe ir referido al derecho de crédito a favor de un Ente público derivado de una obligación tributaria, principal o a cuenta, e incluyendo, en su caso, el que corresponda por las correspondientes obligaciones accesorias”. Puede consultarse en <https://www.icjce.es>.

¹⁷¹ A la compensación de sanciones tributarias le dedicamos el apartado 1.1.2. de este capítulo II.

¹⁷² Para GOROSPE OVIEDO, “La importancia del concepto de deuda tributaria radica en que de la solución que se adopte derivan múltiples consecuencias. Siguiendo el articulado de la Ley General Tributaria pueden destacarse las siguientes: (...) -Extensión de la compensación de la deuda tributaria (art. 68).” (Cfr. GOROSPE OVIEDO, J.I., “Hacia un nuevo concepto de deuda tributaria”, *Revista de derecho financiero y hacienda pública*, vol. 49, nº 253, 1999, p. 759-760).

De un lado, se ha identificado la deuda tributaria con la obligación tributaria material, es decir, la obligación tributaria entendida en sentido técnico-jurídico estricto, que nos llevaría a definirla como la obligación de dar una cantidad de dinero como tributo. En palabras de FERREIRO LAPATZA “la obligación tributaria es una obligación de dar, cuyo objeto es la entrega de una suma de dinero” ¹⁷³. Según esta definición doctrinal, la deuda tributaria quedaría circunscrita a la cuota tributaria (definida en el artículo 56 LGT) y, por tanto, nos alejaría de la definición contenida en el artículo 58 LGT.

Sin embargo, con el objeto de evitar la limitación apuntada, se ha propugnado el uso de una definición de la deuda tributaria ligada a las funciones desplegadas para la aplicación de los tributos ¹⁷⁴. En este sentido, SOLER ROCH ha catalogado a la deuda tributaria como la prestación o conjunto de prestaciones pecuniarias a que un sujeto resulta obligado frente a la Hacienda pública en virtud de las distintas situaciones jurídicas derivadas de la aplicación de los tributos ¹⁷⁵.

Hasta este momento hemos expuesto una concepción estática de la deuda tributaria. Sin embargo, entendemos, con GOROSPE OVIEDO, que debe encontrarse un concepto que pueda englobar todos los componentes mencionados en el artículo 58 de la LGT, por heterodoxos que estos sean, debiendo acudir para ello a un concepto que atienda al aspecto dinámico de la deuda tributaria. Así, este autor la conceptúa como “la deuda liquidada y notificada en cada caso como consecuencia de la existencia y del cumplimiento y ejecución de aquella obligación preexistente, no solo del cumplimiento normal y en plazo de dicha obligación, sino también de su cumplimiento anómalo, parcial o fuera de plazo, e incluso de su ejecución coactiva si se hubiera dado” ¹⁷⁶.

Entendemos que esta definición es la que resulta más armónica con las previsiones del artículo 58 de la LGT, cuya dicción, con la incorporación a su

¹⁷³ FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero español*, ed. 19ª, Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 346.

¹⁷⁴ Entendida la aplicación de los tributos como el conjunto de actividades administrativas y actuaciones de los particulares tendentes al cumplimiento de las obligaciones tributarias y que se ejercitan, en lo que se refiere a la Administración, mediante los procedimientos de gestión, recaudación, inspección y asistencia mutua, conforme a la definición contenida en el artículo 83.1. LGT.

¹⁷⁵ Cfr. SOLER ROCH, M.T.: “Deuda tributaria”, *Enciclopedia Jurídica Básica*, director MONTOYA MELGAR, A., vol. II, Civitas, Madrid, 1995. GOROSPE OVIEDO parafrasea esta definición y llega a la conclusión de que la deuda tributaria sería la prestación o conjunto de prestaciones pecuniarias que constituyen el objeto de las obligaciones de dar que derivan de la aplicación de los tributos (Cfr., GOROSPE OVIEDO, J.I. “Hacia un nuevo concepto ...”, ob.cit., p. 763).

¹⁷⁶ GOROSPE OVIEDO, J.I.: “Hacia un nuevo concepto ...”, ob.cit., p. 763-764.

consideración como deuda tributaria de todos los conceptos que en este precepto se mencionan, “no resulta en absoluto neutral, ya que lejos de encontrarnos ante un precepto didáctico sin repercusiones prácticas, como afirmó nuestro TC en su pionera sentencia de 23 de marzo de 1997, nos hallamos ante un precepto que incorpora importantísimas repercusiones prácticas, puesto que al ser calificados de “deuda”, a todos los elementos que la conforman se les aplicarán su régimen jurídico y el sistema de garantías reforzado que se ha establecido para la deuda tributaria, también la propia aplicación de las reacciones que el Ordenamiento tributario prevé ante su incumplimiento tempestivo” ¹⁷⁷. A este concepto de deuda tributaria estaremos a los efectos de identificar aquellas partidas susceptibles de extinción por compensación de conformidad con la LGT.

En fin, el artículo 58 de la LGT establece una definición analítica de la deuda tributaria ¹⁷⁸ y, a su vez, una graduación de los componentes de la deuda tributaria. Así y a estos efectos, podemos distinguir unos componentes básicos y otros adicionales o accesorios ¹⁷⁹. La base de esta diferenciación la podemos encontrar en la naturaleza del ingreso y en la autonomía o independencia del mismo respecto de la deuda principal ¹⁸⁰.

En las siguientes páginas vamos a analizar cada uno de estos elementos para determinar sus peculiaridades en cuanto a su extinción por compensación, de conformidad con las disposiciones contenidas en la LGT.

1.1.1.1. Componentes básicos de la deuda tributaria: la cuota, o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal, o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta.

¹⁷⁷ ESEVERRI MARTÍNEZ, E., LÓPEZ MARTÍNEZ, J., PÉREZ LARA, J.M. y DAMAS SERRANO, A., *Manual práctico de Derecho Tributario, Parte General*, 4ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, p. 304.

¹⁷⁸ “El artículo 58 establece una definición analítica de la deuda tributaria, mediante la enumeración de sus posibles componentes.” (MALVÁREZ PASCUAL, L.: “La deuda tributaria”, *Comentario sistemático a la nueva Ley general Tributaria*, Coordinador PALAO TABOADA, C., Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004, p. 228).

¹⁷⁹ Corroboramos nuestra afirmación MALVÁREZ PASCUAL que considera que “No obstante, en muchos casos cuando la LGT hace referencia al concepto de deuda tributaria en otros preceptos de la ley, en realidad sólo se refiere al contenido necesario o esencial, por lo que sólo del contexto se podrá determinar si la referencia a la deuda tributaria abarca algún componente concreto de la misma o el conjunto de ellos.” (Cfr. MALVÁREZ PASCUAL, L., “La deuda ...”, ob.cit., p. 228).

¹⁸⁰ En palabras de CORDERO GONZÁLEZ, los elementos de la deuda tributaria que, eventualmente, pueden formar parte de ella son el “contenido accidental” de la deuda tributaria (CORDERO GONZÁLEZ, E.Mª., *La compensación como forma ...*, ob. cit., p. 132).

La cuota tributaria se define en el artículo 56 de la LGT delimitando su concepto por diferenciación entre la cuota íntegra, líquida y diferencial ¹⁸¹.

En la década de los 90 del siglo XX el principio de corresponsabilidad fiscal llevó al legislador español a la modificación, a través de la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, de la LOFCA, así como a la aprobación de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias. Mediante estas modificaciones se atribuyó, por primera vez en España, competencia normativa a las comunidades autónomas de régimen común sobre los tributos cedidos y se incrementó la cesión parcial del IRPF.

Como consecuencia de estos cambios, se alteró el sistema de liquidación del IRPF, debiendo calcular una cuota íntegra estatal y otra autonómica, detrayendo de cada una de ellas las deducciones que les correspondan y llegando al cálculo de una cuota diferencial.

Un sector de la doctrina científica, con base en este nuevo sistema, entendió que el obligado tributario debía ser considerado deudor de dos Administraciones públicas diferentes (estatal y autonómica) por cada una de las cuotas de esta naturaleza. Así, PÉREZ DE AYALA, consideró que, aunque en el procedimiento de liquidación del tributo esas dos deudas se engloban en la cuota diferencial a efectos del pago final “jurídicamente el contribuyente es deudor de dos entes públicos, y tiene que hacer dos autoliquidaciones, con dos tarifas distintas, una la estatal y otra la autonómica (...)” ¹⁸². GOROSPE OVIEDO también considera que “este sistema liquidatorio supone que hay dos cuotas íntegras, dos cuotas líquidas y una cuota diferencial. Si, como se ha dicho, la cuota líquida es el parámetro en el que fundamentar la capacidad económica ínsita en todo

¹⁸¹ Artículo 56 de la LGT: “1. La cuota íntegra se determinará: a) Aplicando el tipo de gravamen a la base liquidable. b) Según cantidad fija señalada al efecto. 2. Para el cálculo de la cuota íntegra podrán utilizarse los métodos de determinación previstos en el apartado 2 del artículo 50 de esta ley. 3. La cuota íntegra deberá reducirse de oficio cuando de la aplicación de los tipos de gravamen resulte que a un incremento de la base corresponde una porción de cuota superior a dicho incremento. La reducción deberá comprender al menos dicho exceso. Se exceptúan de esta regla los casos en que la deuda tributaria deba pagarse por medio de efectos timbrados. 4. El importe de la cuota íntegra podrá modificarse mediante la aplicación de las reducciones o límites que la ley de cada tributo establezca en cada caso. 5. La cuota líquida será el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra las deducciones, bonificaciones, adiciones o coeficientes previstos, en su caso, en la ley de cada tributo. 6. La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota líquida en el importe de las deducciones, pagos fraccionados, retenciones, ingresos a cuenta y cuotas, conforme a la normativa de cada tributo”.

¹⁸² PÉREZ DE AYALA, J.L.: “La estructura del impuesto”, *Reflexiones en torno al nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1999, p. 95.

tributo, y puesto que hay dos sujetos activos del tributo, cabe entender que se producen dos deudas tributarias: una a favor del estado y otra a favor de la Comunidad Autónoma, cada una por el importe de la correspondiente cuota líquida. Al margen de la necesidad de establecerlas separadamente en orden a su recaudación y para determinar las posibles prestaciones accesorias (intereses y recargos), o incluso en el procedimiento de revisión, esta cuestión tiene una gran importancia en materia de infracciones y sanciones (...)”¹⁸³.

No compartimos estas opiniones. Desde nuestro punto de vista, únicamente existe una deuda tributaria en materia de recaudación, la cuota diferencial, y a ella vamos a tener que referirnos para determinar su extinción.

Por ello, a los efectos que aquí nos interesa, en materia de extinción de las obligaciones, insistimos, debemos estar a la cuota diferencial, la cual podemos definir, siguiendo a MARTÍN QUERALT, J., como “la cantidad que, según el hecho imponible realizado, y por aplicación de los elementos de cuantificación definidos por la ley de cada tributo debe ingresar el sujeto pasivo de acuerdo con la capacidad económica manifestada y con el resto de principios de justicia tributaria que determinan la imposición”¹⁸⁴. Esta será la deuda tributaria que podrá extinguirse mediante compensación en su calidad de cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal.

Por esta razón, es decir, por la necesidad de determinar la cuota diferencial del tributo como aquella que va a ser susceptible de extinción mediante compensación tributaria, compartimos la opinión de aquellos autores que consideran que el componente de la deuda tributaria consistente en los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas debería haber sido considerado como elemento principal y no como elemento accesorio de la deuda tributaria¹⁸⁵. Así, para GOROSPE OVIEDO “si

¹⁸³ GOROSPE OVIEDO, J.I.: “Hacia un nuevo concepto ...”, ob.cit., p. 776-777.

¹⁸⁴ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, C., y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 8ª ed., Tecnos, Madrid, 1997, p. 488.

¹⁸⁵ Defienden su naturaleza de prestación accesorias ESEVERRI MARTÍNEZ, LÓPEZ MARTÍNEZ, PÉREZ LARA y DAMAS SERRANO: “Los recargos legales sobre las bases y las cuotas pueden definirse como prestaciones accesorias de naturaleza tributaria, fundamentalmente, porque su exigibilidad y método de cálculo solo son posibles en relación con una obligación tributaria preexistente. (...) Los recargos legales sobre las bases y las cuotas, como anticipábamos, son una técnica de generación de ingresos, tomando como base un tributo ya existente con el que se acumulará a efectos de gestión y exacción.” (Cfr. ESEVERRI MARTÍNEZ, E., LÓPEZ MARTÍNEZ, J., PÉREZ LARA, J.M. y DAMAS SERRANO, A., *Manual práctico de Derecho Tributario ...*, ob.cit., p. 310).

estos recargos se establecen por el mismo ente acreedor de la obligación tributaria, integrarán una deuda junto a la cuota, por lo que, técnicamente, cabría hablar de una cuota incrementada”¹⁸⁶.

En definitiva, a efectos de su extinción, entendemos que la deuda tributaria básica debe considerarse conformada por la cuota diferencial (que incluye la cuota derivada de los recargos sobre bases o cuotas) y las cantidades a ingresar que resulten de las obligaciones de realizar pagos a cuenta.

Al hilo de esta última afirmación vamos ahora a analizar tres tipos de deudas que, *prima facie*, pueden llevarnos a afirmar la viabilidad de su extinción por compensación, al considerar que su naturaleza jurídica es de deuda tributaria básica, pero que a nuestro entender merecen una atención especial.

1.1.1.1.1. El caso “Telefónica de España S.A.U.”, los tributos locales y la inexistencia de cuota diferencial.

La CTNE se crea el 19 de abril de 1924, durante el mandato de Primo de Rivera.

Mediante el Decreto-Ley de 25 de agosto de 1924 se autorizó al Estado a la contratación del servicio de comunicaciones telefónicas en España con esta compañía.

La citada norma fue derogada por la Ley de 31 de diciembre de 1945, por la que se concedió al Estado la correspondiente autorización para la firma de un nuevo contrato con la compañía, contrato aprobado por Decreto de 31 de octubre de 1946. En la base 7ª de este decreto se reguló un régimen tributario especial aplicable a la CTNE, consistente en la sustitución de la totalidad de las deudas tributarias por cualquier arbitrio, tasa, contribución especial o impuesto de que pudiera resultar sujeto pasivo y cualquiera que pudiera ser el sujeto activo de los mismos, por un porcentaje sobre sus ingresos, que se determinaba en el propio contrato, importe que la CTNE debía abonar al Estado.

La naturaleza jurídica de las cláusulas en materia tributaria que contenía este contrato fue analizada por el Tribunal Supremo en diversas ocasiones, llegando a catalogarlas en todas ellas como “pacto solemne” entre el Estado y la compañía: “A la vista de las circunstancias fáctico-jurídicas del supuesto de autos, de lo alegado por las

¹⁸⁶ GOROSPE OVIEDO, J.I.: “Hacia un nuevo concepto ...”, ob.cit., p. 795.

partes y de lo sentado ya por una copiosa jurisprudencia de esta Sala, contenida, entre otras, en las sentencias de 19.6.1987, 15.11.1988, 4 y 11.3 y 7 y 29.4.1989, 25.1, 8 y 28.2, 4.4, 17 y 30.5 y 27 y 30.6.1990, 22.4.1991 y 17.9.1994, confirmadas por las de la Sección de Revisión de esta misma Sala de 7.4 y 24.10.1989, procede desestimar el recurso de apelación y confirmar la sentencia impugnada, habida cuenta que, dado el carácter paccionado o de contrato de concesión que ostentan las cláusulas del convenio o acuerdo suscrito entre el Estado y la Compañía Telefónica Nacional de España, aprobado por Decreto de 31 de octubre de 1946, que es calificado de legislación delegada en virtud de la autorización al respecto otorgada en la Ley de 31 de diciembre de 1945, se infiere que la validez y eficacia del marco jurídico establecido en tal Decreto, no afectadas por el principio de autonomía municipal consagrado por la Constitución, no pueden ser rebasadas por ninguna norma de menor rango, como lo es el Real Decreto 3250/1976, 30.12, en el que el Ayuntamiento se apoya, fundamentalmente, para oponerse a la tesis de la parte apelante. Y, en consecuencia, la exención tributaria prevista en la cláusula 7.5 del citado Decreto de 31 de octubre de 1946, en razón a su naturaleza de pacto tributario de obligado cumplimiento para el Estado y la Compañía Telefónica Nacional de España, debe ser estimada vigente (...)”¹⁸⁷.

Con la aprobación de la LGT de 1963 nuestro el legislador quiso que nuestro sistema tributario se inspirara, de manera muy evidente, en el principio de reserva de ley, sobre todo en materia de beneficios fiscales. No obstante, paradójicamente, hasta 1987 se mantuvo este régimen especial para la CTNE y solo con la aprobación de la Ley

¹⁸⁷ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 15 de septiembre de 1995, Recurso 5090/1992, Fundamento de Derecho tercero. No es el único “pacto solemne” reconocido por la jurisprudencia en nuestro sistema tributario. La STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 28 de octubre de 1986, Recurso 746/1984, analizó si la bonificación del 95 por 100 en el Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales, concedida por el Decreto 175/1975, de 13 de febrero, sobre régimen de concierto en el sector eléctrico, a las empresas productoras de energía eléctrica acogidas al régimen de acción concertada, que suscribieran la correspondiente acta con la Administración, no quedó sin efecto en virtud de la Ley 32/1980, de 21 de junio, del Impuesto sobre Transmisiones y Actos jurídicos Documentados (norma actualmente derogada), ya que su disposición transitoria 2ª dejaba a salvo las exenciones y bonificaciones concedidas mediante pacto solemne con el Estado. En concreto determinaba que quedaban sin efecto cuantas exenciones y bonificaciones no figuraran mencionadas en la propia ley, lo cual no afectaría a las Sociedades o Entidades que tuvieran reconocidos beneficios fiscales por pactos solemnes con el Estado, mientras que no se alteraran las condiciones de aquellos. Este carácter de pacto solemne fue predicado por el Tribunal Supremo de las actas generales y específicas de concierto llevadas a cabo por la Administración con la sociedad del sector eléctrico Empresa Nacional de Electricidad, SA., (ENDESA) con el objeto de construir centrales térmicas.

15/1987, de 30 de julio, de tributación de la Compañía Telefónica Nacional de España, se planteó el legislador los privilegios tributarios concedidos a esta.

La Exposición de Motivos de esta norma, actualmente aún vigente, es esclarecedora sobre las intenciones del legislador, que entiende que es “ineludible la necesidad de proceder a la elaboración de una nueva normativa que coloque, en la medida de lo posible, a la Compañía Telefónica Nacional de España en situación análoga a las demás Empresas españolas por lo que hace referencia a nuestro actual sistema fiscal, sin perjuicio de que las especiales características predicables de la actividad económica desarrollada por la Compañía, y muy especialmente su ámbito de actuación territorial que se extiende a todo el territorio de la Nación, exijan que la expresada normativa contemple soluciones de excepción, con referencia al régimen general, en determinados aspectos relacionados con la tributación local”.

Por estas razones, en la Ley 15/1987 se determina que la CTNE no debe beneficiarse de norma alguna diferente a cualquier otra persona jurídica, sujeto pasivo de las figuras tributarias, ni en cuanto al sistema fiscal estatal ni en cuanto a los sistemas tributarios creados por las distintas CCAA.

Ahora bien, desde la óptica de las Haciendas locales “la Ley establece la sustitución de las deudas tributarias que correspondiesen a cualesquiera tributos locales de los que fuese sujeto pasivo la Compañía Telefónica Nacional de España, con excepción de la Contribución Territorial Urbana y de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria, por una compensación en metálico a satisfacer anualmente por la Compañía a las Corporaciones Locales, en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen”.

De esta manera, el artículo 3 de la Ley 15/1987 establece que: “Respecto de los tributos locales, la Compañía Telefónica Nacional de España estará sujeta a la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria y a la Contribución Territorial Urbana correspondientes a los bienes de una y otra naturaleza de su titularidad, con arreglo a la legislación tributaria del Estado y a las normas específicas reguladoras de dichos impuestos”. Por su parte el artículo 4 determina que: “1. Por lo que se refiere a los restantes tributos de carácter local, las deudas tributarias que por su exacción pudieran corresponder a la Compañía Telefónica Nacional de España se sustituyen por una compensación en metálico de periodicidad anual.2. Dicha compensación será satisfecha

trimestralmente por la Compañía Telefónica Nacional de España a los Ayuntamientos y Diputaciones Provinciales, en la forma que reglamentariamente se determine, y consistirá en un 1,9 por 100 de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtenga en cada término municipal y en un 0,1 por 100 de los que obtenga en cada demarcación provincial, respectivamente”¹⁸⁸.

El reglamento, al que aludía la ley, se aprobó mediante el Real Decreto 1334/1988, de 4 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 15/1987, de 30 de julio, de tributación de la Compañía Telefónica Nacional de España. En esta norma se determinan el concepto de ingresos brutos procedentes de la facturación, la forma de calcular los mismos y las partidas que los integran; el procedimiento, importe, plazos y documentación de los correspondientes pagos, distinguiendo, a tal fin, las declaraciones-liquidaciones trimestrales y las definitivas, así como los organismos, tanto estatales como, en su caso, de los territorios históricos del País Vasco y Navarra, ante los que deberá llevar a efecto la Compañía las correspondientes obligaciones tributarias de carácter formal y las competencias en materia de comprobación e inspección¹⁸⁹.

A la vista de este régimen tributario especial, vigente en la actualidad, ya que ni la Ley 15/1987 ni su correspondiente norma de desarrollo, el Real decreto 1334/1988, han sido derogados, varias han sido las cuestiones discutidas ante los tribunales a lo largo de estos años.

La primera cuestión polémica ha sido consecuencia de la transformación de la CTNE en un conglomerado empresarial, ya que la discusión ha surgido a la hora de determinar si es todo el grupo empresarial el beneficiario del régimen tributario especial

¹⁸⁸ Teniendo en cuenta que esta norma sigue vigente en la actualidad, llama nuestra atención el artículo 5 de la misma, que viene a determinar que “La compensación a que se refiere el artículo 4.º de la presente Ley no podrá ser repercutida a los usuarios de los servicios que preste la Compañía Telefónica Nacional de España, si bien su importe tendrá la consideración de gasto necesario para la obtención de los ingresos de dicha Compañía”. Fue premonitoria la Ley 15/1987 al definir este aspecto, ya que la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, actualmente vigente, utiliza términos muy similares para establecer la consideración de un gasto como deducible en tanto en cuanto, esté correlacionado con un ingreso (artículo 15).

¹⁸⁹ Los artículos 3 y 4 de la Ley fueron objeto de modificación a través de la Disposición Adicional octava de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, que fue aprobada escasos días después que el reglamento (RD 1334/1988). El artículo 3 se modificó para hacer mención al Impuesto de Bienes Inmuebles, nueva denominación creada en sustitución de la de Contribución territorial rústica y urbana. El artículo 4 se modificó a los efectos de indicar que también en el caso de precios públicos su exacción debía entenderse sustituida por la cantidad compensatoria.

en materia de tributos locales que hemos comentado, o, de no ser así, cual o cuales de las entidades del grupo debemos entender que son las destinatarias de este régimen ¹⁹⁰.

La CTNE era titular del contrato de prestación de servicios con el Estado en el momento en que se decidió el cambio de su denominación social por la de Telefónica de España, S.A. ¹⁹¹, y, finalmente, por la de Telefónica S.A., cambio que se llevó a cabo mediante escritura otorgada el día 15 de abril de 1998.

Por Acuerdo del Consejo de ministros de 18 de diciembre de 1998, se autorizó a la compañía a ceder el contrato firmado con el Estado del que era parte, contrato para la prestación de los servicios de telecomunicaciones básicas, a la entidad Telefónica,

¹⁹⁰ Actualmente, las filiales de Telefónica SA en España en las que la compañía participa en el 100% del capital, según se desprende de la información facilitada en las cuentas anuales del ejercicio 2020, que se pueden consultar en su web corporativa (<https://www.telefonica.com>) son: Telefónica Latinoamérica Holding, S.L., (Sociedad Holding); Telefónica Móviles España, S.A.U. (Prestación de servicios de comunicaciones móviles); Telefónica de España, S.A.U. (Prestación de servicios de telecomunicaciones en España); Telefónica de Contenidos, S.A.U. (Organización y explotación de actividades y negocios relacionados con servicios multimedia); Telefónica Innovación Alpha, S.L (Realización de actividades de telecomunicaciones); Telefónica Soluciones de Criptografía, S.L. (Ingeniería, desarrollo, fabricación, comercialización y mantenimiento de equipos de telecomunicaciones y electrónica); Telefónica Capital, S.A.U. (Sociedad Financiera); Telefónica Digital España, S.L.U. (Holding); Lotca Servicios Integrales, S.L. (Tenencia, explotación y arrendamiento de aeronaves); Telefónica Ingeniería de Seguridad, S.A.U. (Servicios y sistemas de seguridad); Telefónica Tech, S.L. (Promoción de iniciativas empresariales y disposición de valores mobiliarios); Telefónica Finanzas, S.A.U. (TELFISA) (Gestión integrada de tesorería, Asesoramiento y apoyo financiero a las Cías. del grupo); Centro de Investigación y Experimentación de la Realidad Virtual, S.L. (Diseño de productos de comunicaciones); Telefónica Global Solutions, S.L.U. (Proveedor de servicios internacionales); Telefónica Investigación y Desarrollo, S.A.U. (TIDSA) (Realización de actividades y proyectos de investigación en el campo de las Telecomunicaciones); Telefónica Servicios Globales, S.L.U. (Prestación de servicios de gestión y administración Telefónica Hispanoamérica, S.A.U. (Sociedad Holding); Telefónica Participaciones, S.A.U. (Realización de emisiones de participaciones preferentes y/u otros inst. financieros de deuda); Telefónica Emisiones, S.A.U. (Realización de emisiones de participaciones preferentes y/u otros inst. financieros de deuda). También participa en el capital de otras varias entidades de manera mayoritaria: Pontel Participaciones, S.L. (Sociedad Holding); Telefónica Cybersecurity Tech España, S.L. (Private Limited Company); Toxa Telco Holding, S.L. (Sociedad Holding). También es accionista en otras varias compañías en las que su participación no es superior al 50%. Por ello, es determinante dar respuesta a la cuestión de cuál o cuáles son las entidades a las que se les puede aplicar el régimen tributario especial en materia de tributos locales.

¹⁹¹ El contrato fue aprobado por el Consejo de ministros el 29 de noviembre de 1991, firmado el 26 de diciembre y publicado en el BOE de 23 de enero de 1992, a través de la Resolución de 14 de enero de 1992, de la Subsecretaría del Ministerio de Obras Públicas y Transportes, por la que se dispone la publicación del contrato del Estado con "Telefónica de España S.A.". Este contrato resultó sustancialmente modificado con la aprobación del Real Decreto 804/1993, de 28 de mayo, por el que se aprobó el Reglamento Técnico y de Prestación del Servicio de Telecomunicación del Valor Añadido de Suministro de Conmutación de Datos por Paquetes o Circuitos, de tal manera que toda la rama de actividad de conmutación de datos por paquetes o circuitos quedó al margen de la concesión, después de diversas vicisitudes, desde el 27 de marzo de 1995. Los servicios de telefonía móvil quedaron fuera de este contrato desde el 3 de febrero de 1995, ya que comenzaron a regirse por un régimen de libre competencia y no de monopolio (así se reconoce expresamente en la STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 2 de febrero de 2012, Recurso 2337/2007, Fundamento de Derecho tercero, núm. 3.1.).

Sociedad Operadora de Servicios de Telecomunicaciones en España, S.A., que había sido constituida el día 24 de abril de 1998.

En cumplimiento de esta autorización, mediante ampliación del capital social de la entidad Telefónica, Sociedad Operadora de Servicios de Telecomunicaciones en España, S.A., instrumentada a través de una aportación no dineraria, el día 4 de enero de 1999, se aportaron a esta entidad, mediante la correspondiente suscripción de acciones, los elementos que, hasta el día 1 del mismo mes, integraban la rama de la actividad correspondiente al negocio de las telecomunicaciones de ámbito nacional español, hasta esa fecha desarrollado y gestionado directamente por la sociedad Telefónica, S.A., incluidas las relaciones contractuales y demás obligaciones adscritas, destinadas, derivadas o relacionadas con la prestación y gestión de los servicios de telecomunicaciones de ámbito nacional español que hasta esa misma fecha llevaba a cabo directamente esta última.

Prácticamente con carácter simultáneo, había sido aprobada la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, cuyo artículo 21, apartado 5 estableció, a estos efectos, que “Las referencias a la «Compañía Telefónica Nacional de España» contenidas en la Ley 15/1987, de 30 de julio, de Tributación de la Compañía Telefónica Nacional de España, así como en el Real Decreto 1334/1988, de 4 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 15/1987, de 30 de julio, de Tributación de la Compañía Telefónica Nacional de España, se entenderán realizadas a la empresa del «Grupo Telefónica» a la que, en su caso, le haya sido, o le sea transmitida la Concesión para la prestación de los servicios de telecomunicación establecida en el Contrato de Concesión entre el Estado y Telefónica de fecha 26 de diciembre de 1991. En tal caso, la compensación anual prevista en el artículo 4 de la citada Ley 15/1987 tendrá como base los ingresos procedentes de la facturación de la mencionada empresa; las restantes empresas del Grupo, incluida «Telefónica, S. A.», quedan sometidas al régimen general de los tributos locales. “Telefónica, S. A.”, dispondrá de un plazo máximo de quince días desde que tenga lugar la transmisión de la Concesión, o desde la entrada en vigor de la presente Ley si aquella hubiera tenido lugar con anterioridad a dicha entrada en vigor, para comunicar a la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales del Ministerio de Economía y Hacienda, la realización de la referida transmisión de la Concesión, así como para poner a su

disposición cuantos datos, informes y antecedentes sean necesarios en orden a poder continuar aplicando la compensación anual. La Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales informará de la comunicación recibida al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, así como a la Comisión Nacional de Administración Local” ¹⁹².

Para finalizar este proceso, el día 10 de mayo de 1999, la sociedad Telefónica, Sociedad Operadora de Servicios de Telecomunicaciones en España, S.A., titular del contrato con el Estado y, por tanto, destinataria del régimen tributario especial regulado en la Ley 15/1987, cambió su denominación social por la de Telefónica de España, S.A. (actualmente, Telefónica de España, S.A.U.).

Por todo lo anterior, concluimos que únicamente Telefónica de España, S.A.U, filial de Telefónica S.A., es la beneficiaria del régimen especial tributario en materia local que supone la sustitución de las deudas tributarias (excepto las correspondientes al Impuesto sobre Bienes Inmuebles) por una compensación en metálico, calculada como un porcentaje sobre su facturación, y solamente respecto de aquellas actividades directamente relacionadas con la concesión ¹⁹³.

De esta misma opinión es el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, en cuya sentencia de fecha 20 de julio de 2015, confirmó a la entidad Telefónica de España, S.A.U como la beneficiaria de las previsiones de la Ley 15/1987: “La razonabilidad de este alegato es en principio evidente y guarda congruencia con las menciones efectuadas en la STS de 30 de septiembre de 2014 sobre que *"Así, las Sentencias de 2 de febrero de 2012, recurso de casación 2337/2007 , 9 de febrero de 2012, recurso de casación número 4726/2007 , 15 de febrero de 2012, recurso de casación 4217/07 , y 30*

¹⁹² La Ley 50/1998 entró en vigor el 1 de enero de 1999. En palabras del Tribunal Supremo “lo que la Ley 50/1998 pretendió en el artículo 21.5 es dejar aclarado, como consecuencia de las modificaciones normativas acaecidas, quien era la sociedad incluida bajo el ámbito de aplicación de la Ley 15/87. El artículo 21.5 de la Ley 50/1998 estableció que el régimen fiscal especial de Telefónica diseñado en la Ley 15/87 resultaba aplicable a la empresa del grupo Telefónica a la que, en su caso, le haya sido, o le sea transmitida la concesión para la prestación de los servicios de telecomunicaciones establecidos en el contrato de concesión entre el Estado y Telefónica de fecha 26 de diciembre de 1991.” (STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 2 de febrero de 2012, Recurso 2337/2007, Fundamento de Derecho tercero, núm. 3.2).

¹⁹³ “No se sujeta a un régimen especial a la Compañía en cuanto explota un servicio público, sino en cuanto es concesionaria de dicho servicio público; y ello justifica que, de las empresas del Grupo, solo se somete al régimen especial de tributación la que ostente la concesión.” (SAN, Sala de lo Contencioso, de fecha 2 de enero de 2007, Recurso 9/2002, Fundamento Jurídico tercero).

de octubre de 2012, recurso de casación 5092/2009, se pronuncian sobre la determinación de los ingresos brutos a incluir en la compensación legalmente establecida, entendiéndose que aquel régimen no comprende los obtenidos por empresas segregadas del grupo y sí únicamente los directamente generados por la prestación de los servicios concesionales". Pero es que, sin embargo, la sentencia de instancia resuelve acertadamente dicha cuestión al subordinar la inclusión en el régimen especial a tales condicionantes, señalando en el fallo que se autoriza "en consecuencia a la demandante para que los vehículos utilizados por la misma y que estén destinados en exclusiva a actividades concesionales, puedan estacionar durante el tiempo necesario para la prestación del servicio concesionario, en las zonas en que rija el servicio de estacionamiento regulado, sin el previo pago singularizado para la obtención del ticket o resguardo acreditativo, sin perjuicio de que por el Ayuntamiento se arbitren las medidas necesarias para el control del tiempo de estacionamiento, sin que ello implique coste económico para la demandante", y en su fundamentación "que respecto a los vehículos beneficiados por tal sistema, serán los utilizados por TELEFÓNICA DE ESPAÑA SAU, con independencia de que sean de su propiedad o no, siempre que sean utilizados para actividades comprendidas dentro del contrato de concesión, debiendo ser acreditados tales presupuestos por la demandante ante el Ayuntamiento de León en el procedimiento o trámite que se arbitre por el Ayuntamiento al respecto", sin que esta Sala tenga nada que añadir a tales acertadas prevenciones" ¹⁹⁴ .

También se manifestó el Tribunal Supremo en este sentido: "... la recurrente confunde a Telefónica S.A. con "Telefónica de España, S.A.". Esta no ha "absorbido" a Telefónica Móviles y, por ello, es obvio que sus ingresos no forman parte de los de Telefónica de España y no pueden ser incluidos en la base de la compensación de la Ley 15/87, que solo se refiere a Telefónica de España, S.A. y no a Telefónica S.A." ¹⁹⁵.

¹⁹⁴ STSJ de Castilla y León, Sala de lo Contencioso, de fecha 20 de julio de 2015, Recurso 181/2015, Fundamento de Derecho tercero.

¹⁹⁵ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 2 de febrero de 2012, Recurso 2337/2007, Fundamento de Derecho segundo núm. 4. "Según la Ley 50/98 sólo una sociedad estaba bajo el ámbito de la Ley 15/87 y ésta es Telefónica de España S.A., ya que es la sociedad a la que Telefónica S.A. le transmitió la parte de la concesión de 1991 que no había sido afectada por los cambios normativos de telecomunicación." (también en la misma STS, Fundamento de Derecho tercero, núm. 3.2). Recordemos que la actual denominación de esta compañía es Telefónica de España, S.A.U.

Una vez determinada la compañía beneficiaria del sistema, también ha sido objeto de discusión si el régimen tributario especial regulado por la Ley 15/1987 es un supuesto de no sujeción a los tributos locales (con las excepciones relativas al IBI, ya comentadas) o un supuesto de declaración de exención subjetiva.

La Audiencia Nacional ha considerado que el régimen especial regulado en la norma es un supuesto de no sujeción: “Efectivamente, el Real Decreto 1334/1988 es anterior a la apertura a otros operadores de la telefonía móvil, y contempla una situación en la que todos los servicios enunciados en el artículo 2 son prestados por la concesionaria sin separación entre ellos. De ahí que los enumere todos porque la no sujeción a los tributos y precios públicos locales afectaba a la empresa que explotaba todos estos servicios en su carácter de concesionaria” ¹⁹⁶.

Por su parte, el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, se decantó por negar la existencia de una exención subjetiva: “No se trata, pues, de que la entidad demandante esté exenta de ese precio público sino de que la cantidad que habría de pagar por ese servicio está incluida en la compensación económica que dicha entidad mercantil abona al Ayuntamiento de Palencia, según consta en la certificación aportada en periodo probatorio, en virtud de lo dispuesto en la mencionada Ley 15/1987, que así lo regula, sin exclusión de ningún tipo de precio público. Así se señala también en la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 1994 en la que se hace referencia a esa inclusión en la compensación económica prevista en dicha Ley por los aparcamientos vigilados en la vía pública, incluso aunque los mismos hubieran sido objeto de concesión” ¹⁹⁷.

El Tribunal Supremo se había pronunciado sobre la naturaleza del sistema, denominándolo como de “sustitución de las deudas tributarias” ¹⁹⁸: “Gira pues la procedencia de apreciar o no la infracción de la disposición adicional octava de la Ley de Haciendas Locales, en torno a la naturaleza de precio público o privado que deba atribuirse a las tarifas exigibles a los usuarios del aparcamiento vigilado, pues sólo en el

¹⁹⁶ SAN, Sala de lo Contencioso, de fecha 2 de enero de 2007, Recurso 9/2002, Fundamento Jurídico tercero.

¹⁹⁷ STSJ de Castilla y León, Sala de lo Contencioso, de fecha 20 de noviembre de 1997, Recurso 2172/1994, Fundamento de Derecho segundo.

¹⁹⁸ En otros momentos también lo ha denominado como “complemento sustitutorio de las obligaciones tributarias de carácter local” (STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 2 de febrero de 2012, Recurso 2337/2007, Fundamento de Derecho tercero, núm. 2).

primer caso estarían comprendidos en el ámbito exceptuado de "Telefónica de España, S. A.", por el efecto compensatorio global del régimen tributario de dicha entidad, que en orden a los tributos locales tiene previsto un sistema de sustitución de las deudas tributarias o similares que pudieran corresponderle, mediante una aportación en metálico de periodicidad anual equivalente al 1,9 por 100 de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan en cada término municipal"¹⁹⁹.

Por otra parte, la doctrina científica también ha estudiado la naturaleza última del sistema. Autores como FERNÁNDEZ MARÍN y FORNIELES GIL defienden que no se trata de un supuesto de no sujeción ni de exención, porque la deuda tributaria existe, sino de una forma especial de gestión de los tributos afectados, ya que la deuda tributaria se extingue mediante la entrega de la cantidad correspondiente a la compensación en metálico²⁰⁰.

No compartimos esta opinión, puesto que, de tratarse de un pago, debería coincidir el montante de lo debido (la deuda tributaria) con la cantidad entregada por la compensación en metálico, pero tal y como acertadamente declara ÁLVAREZ ARROYO, habrá periodos en los que la compañía pagaría menos si estuviera acogida al régimen general²⁰¹.

En nuestra opinión, y seguimos al Tribunal Supremo en este punto²⁰², la compensación a entregar por Telefónica de España S.A.U. se calcula con independencia de la efectiva realización o no de hechos imponderables, por lo que, entendemos, el sistema se separa del concepto de deuda tributaria, o de actuaciones sujetas a precios públicos²⁰³. Las cantidades que podrían haberse debido por estos conceptos son sustituidas por

¹⁹⁹ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 27 de mayo de 1994, Recurso 443/1993, Fundamento de Derecho primero.

²⁰⁰ FERNÁNDEZ MARÍN, F. y FORNIELES GIL, A.: "Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras", en obra colectiva *Derecho Tributario Local*, CARRASCO PARRILLA, P.J. (director), Atelier, Barcelona, 2008, p. 249.

²⁰¹ ÁLVAREZ ARROYO, F.: *El impuesto municipal sobre construcciones, instalaciones y obras*, Aranzadi Thomson Reuters, Madrid, 1996, p. 139.

²⁰² STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 30 de septiembre de 2014, Recurso 3619/2012.

²⁰³ La forma de pago de la compensación sigue las siguientes reglas: 1- El pago se efectuará mediante cuatro declaraciones-liquidaciones trimestrales a cuenta de la declaración-liquidación definitiva que se practique. 2- El importe de cada liquidación trimestral equivaldrá a la cantidad resultante de aplicar el 1,9% al 25% de los ingresos brutos de explotación devengados por Telefónica de España en el año anterior.

otro tipo de deuda, a calcular sobre los ingresos de la compañía. Además, el sujeto perceptor de la compensación no es otro que el Estado y no las Entidades Locales, que son meras beneficiarias ²⁰⁴.

Por ello, a los efectos que aquí nos interesan, consideramos que la compensación en metálico abonada al Estado por Telefónica de España S.A.U. no es una deuda tributaria, ya que no la podemos identificar con las cuotas de tributos locales debidos por aquella empresa y, por ello, no va a poder ser objeto de compensación por aplicación de las normas de la LGT ²⁰⁵.

1.1.1.1.2. La exacción del tributo mediante efectos timbrados y los problemas derivados de su aceptación como deuda compensable.

El Reglamento General de Recaudación de 1968 excluía de la posibilidad de extinción mediante compensación, en su artículo 65,4, a las deudas tributarias que se recaudasen mediante efectos timbrados.

El Reglamento General de Recaudación de 1990 no contenía norma alguna similar, lo que llevó a algunos autores a considerar que, de conformidad con la nueva

Las declaraciones-liquidaciones se presentarán e ingresarán en el último mes de cada trimestre. 3- La declaración-liquidación definitiva se presentará en el primer trimestre siguiente al año a que se refiera. En el supuesto de que existiese saldo negativo, el exceso satisfecho a las entidades locales se compensará en la primera o sucesivas entregas a cuenta a verificar a los respectivos entes. 4- Las declaraciones-liquidaciones trimestrales y la declaración-liquidación se presentarán de la siguiente forma: un ejemplar de cada una de estas liquidaciones, sin otro detalle que el importe global de la deuda, en la Caja de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera para su ingreso, y otro ejemplar, con detalle de la facturación y cálculo de participación de cada municipio o provincia, ante la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales. 5- La Dirección General de Coordinación acordará el reparto entre Ayuntamientos y Diputaciones de acuerdo con los criterios de territorialización.

²⁰⁴ En este sentido, STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 30 de septiembre de 2014, Recurso 3619/2012, Fundamento de Derecho cuarto.

²⁰⁵ Es cierto que, alegada la naturaleza no tributaria de esta compensación en metálico por el Abogado del Estado en el asunto resuelto por la STS de 30 de septiembre de 2014 (Recurso 3619/2019), mencionada anteriormente, el Tribunal Supremo guarda silencio sobre este extremo, pero niega la compensación por falta de correlación entre las figuras de deudor y acreedor, al determinar que el acreedor de la compensación debida es el Estado y no las Entidades Locales. No obstante, el Magistrado José Antonio Montero Fernández emitió voto particular, al que se adhirió el Magistrado Joaquín Martínez de Velasco, en el que, fundamentalmente, discrepaban de la sentencia, en el sentido de considerar que la compensación en metálico, exigida a Telefónica de España S.A.U, es el modo de exacción de los tributos propios de las Corporaciones Locales y, por tanto, debe ser admitida la compensación de esta con otros créditos en favor de la compañía frente a cada Ayuntamiento. No podemos compartir esta opinión, no solo por los motivos ya expresados en nuestro trabajo, sino también porque este argumento no atiende a que la cantidad entregada como compensación en metálico no puede ser, a la vez, una forma de pago extintivo de la hipotética deuda tributaria generada por el devengo de los tributos locales y, además, deuda tributaria compensable con otros créditos en favor de Telefónica de España S.A.U.

normativa, las deudas tributarias pagaderas mediante efectos timbrados habían pasado a ser susceptibles de compensación ²⁰⁶.

Podríamos compartir esta afirmación a la vista de la actual normativa que tampoco excluye la compensación en estos casos, empero, con algunas matizaciones.

Como ya hemos comentado, la LGT regula en su artículo 59 las formas de extinción de la deuda tributaria, citando, en primer lugar, el pago.

A continuación, el artículo 60 LGT se dedica a regular las formas de pago. En este sentido se determina que el pago de la deuda tributaria se efectuará en efectivo, utilizando los medios y en la forma que se determinen reglamentariamente. También se prevé que la normativa tributaria regule los requisitos y condiciones para que el pago pueda efectuarse utilizando técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos.

En segundo lugar y por primera vez en el ordenamiento tributario español, en la LGT se admite expresamente el pago en especie de la deuda tributaria en período voluntario o ejecutivo, eso sí, siempre y cuando una Ley lo disponga expresamente y en los términos y condiciones que prevea la norma reglamentaria aprobada al efecto.

Por último, la LGT admite que el pago pueda efectuarse mediante efectos timbrados cuando así se disponga reglamentariamente, lo que convierte a este sistema en un modo de pago ²⁰⁷.

El artículo 62 de la LGT establece que las deudas que deban abonarse mediante efectos timbrados se pagarán en el momento de la realización del hecho imponible, si no se dispone otro plazo en su normativa específica.

Por lo tanto, entendemos que, con carácter general, las deudas tributarias respecto de las que el ordenamiento exige que sean pagadas mediante el uso de efectos timbrados y cuyo devengo es instantáneo y su exigibilidad simultáneos a la realización del hecho imponible, solamente podrán ser extinguidas mediante el pago en periodo voluntario de ingreso, no pudiendo, en ese periodo, proceder a la solicitud de

²⁰⁶ “La obligatoriedad del empleo de este medio para efectuar el pago no tendría por qué impedir, en principio, una vez desaparecida la prohibición expresa, su aplicación. La compensación no implica el pago de la deuda por un medio no autorizado, sino, simplemente, su extinción de una forma diversa y autónoma respecto del primero. En la práctica, sin embargo, el uso de la compensación respecto de este tipo de deudas será ciertamente improbable dado el alto grado de normalización existente en el empleo de estos efectos que actúan, además, de ser debidamente utilizados, como documentos probatorios con importantes efectos en el ámbito civil, mercantil, o procesal.” (CORDERO GONZÁLEZ, E. M^a: *La compensación como forma ...*, ob. cit., p. 130).

²⁰⁷ En este sentido MALVÁREZ PASCUAL, L.: “La deuda tributaria”, ob.cit., p. 240.

compensación por parte del obligado tributario, ni podrá acordarse la misma por la Administración pública, por razones evidentes derivadas de su propia naturaleza ²⁰⁸.

No obstante, podemos conceptualmente admitir, aunque entendemos que será un caso muy improbable, la compensación de una deuda tributaria que debe pagarse mediante la utilización de efectos timbrados, con un plazo de pago más amplio, o una vez sea la deuda exigida por la Administración ante el impago del contribuyente y, en todo caso, a través del procedimiento, tanto de la compensación a instancias de parte, como de la compensación de oficio.

No obstante, debemos tener en cuenta la tendencia actual a la sustitución del pago mediante efectos timbrados por el pago en efectivo, en plazos más extensos.

El artículo 37.3 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, establece que el Ministerio de Economía y Hacienda podrá autorizar el pago en metálico del impuesto, en sustitución del pago mediante efectos timbrados, cuando las características del tráfico mercantil o su proceso de mecanización así lo aconsejen, adoptando las medidas oportunas para la perfecta identificación del documento y del ingreso correspondiente al mismo.

En aplicación de esta previsión, se dictaron las Órdenes de 31 de marzo de 1982, modificada por la de 30 de enero de 1989, y la Orden de 13 de junio de 1991 por las que se autorizaba, respectivamente, el pago en metálico del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados que grava los recibos y los pagarés negociados por Entidades de Crédito, se aprobaron los correspondientes modelos de declaración-liquidación y se establecía la obligación para todas las Entidades que hicieran uso de tal autorización de presentar un detalle anual mediante soporte magnético.

Posteriormente fue aprobada la Orden de 12 de noviembre de 2001 por la que se autoriza el pago en metálico del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos

²⁰⁸ Téngase en cuenta que el legislador ha establecido un tratamiento especial para las deudas a abonar mediante efectos timbrados, también, en materia de aplazamiento y fraccionamiento. Así, el artículo 65 de la LGT prevé que las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos. Ahora bien, se impide el aplazamiento o fraccionamiento de determinadas deudas tributarias, entre las que se incluyen “Aquellas cuya exacción se realice por medio de efectos timbrados”.

Jurídicos Documentados que grava la emisión de documentos que realicen función de giro o suplan a las Letras de Cambio, y se amplía la autorización del pago en metálico del impuesto correspondiente a determinados documentos negociados por Entidades Colaboradoras.

Por otro lado, hay que tener en cuenta que la tributación aplicable a determinados documentos mercantiles ha sido alterada por la modificación introducida en el artículo 17 de la Ley 7/1996, de 15 de enero, de Ordenación del Comercio Minorista, por la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que ha establecido que, cuando los comerciantes acuerden con sus proveedores aplazamientos de pago que excedan de los sesenta días desde la fecha de entrega y recepción de las mercancías, el pago deberá quedar instrumentado en documento que lleve aparejada acción cambiaria, con mención expresa de la fecha de pago indicada en la factura. En el caso de aplazamientos superiores a noventa días este documento será endosable a la orden, lo que significa que, en ambos casos, estos documentos van a estar sujetos a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Por ello, también se autorizó en esta Orden de 2001 a las Entidades y personas incluidas en el ámbito de aplicación de la Ley de Ordenación del Comercio Minorista para que puedan liquidar en metálico el impuesto, al emitir los documentos sujetos al mismo.

En todos estos casos el plazo de pago en periodo voluntario se amplía considerablemente. Por ello, una vez sustituido el pago mediante efectos timbrados por el pago en metálico y existiendo un periodo de cumplimiento voluntario de la obligación tributaria lo suficientemente amplio, se puede superar la imposibilidad de compensación que hemos comentado en páginas anteriores ²⁰⁹.

²⁰⁹ En lo que afecta a la Comunidad Valenciana, pueden consultarse las normas y procedimientos en materia de pago en metálico del ITPYAJD que grava los documentos negociados por entidades colaboradoras, las normas y procedimientos en materia de pago en metálico del ITPAJD que grava la emisión de documentos que lleven aparejada acción cambiaria y las normas y procedimientos en materia de pago en metálico del ITPAJD que grava el exceso de las letras de cambio expedidas en la Comunitat con cuotas superiores a 192.393,87 euros y de letras de cambio expedidas en el extranjero con primer tenedor residente en la Comunitat Valenciana mediante autoliquidación formalizada por el sujeto pasivo, en <https://www.gva.es>.

1.1.1.1.3. La mutación en el tiempo del concepto de tributo: el recurso cameral permanente y su naturaleza tributaria.

Las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación surgen en España a finales del siglo XIX como entidades de representación de los intereses generales de las empresas. Su primera regulación se produce en 1886, y en 1911, a través del Real Decreto de 21 de junio, se crea un modelo cameral continental, basado en dos características fundamentales: la obligada adscripción a estas de todas las personas que ejerzan actividades empresariales y la obligatoriedad en el pago de las cuotas con las que se financiaban.

Así permaneció el sistema hasta 1993, año de aprobación de la Ley 3/1993, de 22 de marzo, básica de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación, mediante la que se adecuó su régimen a las previsiones del Estado autonómico vigente en España, así como a la pertenencia de nuestro país a la Unión Europea.

Esta Ley estableció que, para la financiación de sus actividades, estas entidades dispondrían de los ingresos procedentes del denominado recurso cameral permanente (artículo 10), que estaría constituido por diversas exacciones. En concreto, el artículo 12 de la norma previó la existencia de las siguientes: a) una exacción del 2 por 100 girada sobre las cuotas tributarias del Impuesto de Actividades Económicas exigibles a cada empresario, sin tener en cuenta el elemento tributario constituido por la superficie de los locales en los que se realicen las actividades gravadas, ni tampoco los correspondientes al coeficiente de incremento, al índice de situación ni al recargo provincial; b) una exacción del 2 por 1.000 girada sobre los rendimientos a que se refiere la Sección 3 del capítulo primero del Título V de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; y c) una exacción del 0,75 por 100 girada sobre la cuota líquida del Impuesto de Sociedades en el tramo comprendido entre una y 5.000 millones de pesetas de cuota. Las alícuotas aplicables a las porciones de la cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades que superen el indicado límite, se reducían en 0,10 puntos porcentuales para cada tramo adicional de mil millones de pesetas de cuota, siendo, por lo tanto, del 0,05 por 100 el tipo aplicable a los tramos que excedían de once mil millones de pesetas.

El devengo y la interrupción de la prescripción de las citadas exacciones se estableció coincidiendo con los impuestos a los que venían referidas (artículo 13) y en lo referente a la recaudación de aquellas, tanto en periodo voluntario como en vía de apremio, intereses, aplazamientos, garantías y responsabilidades, el artículo 14,5 de la Ley 3/1993, determinó que la normativa aplicable sería la vigente para los tributos a los que se refiriera el recurso cameral permanente.

Así las cosas, se planteó la naturaleza jurídica de esta forma de financiación de las Cámaras.

Analizando la propia Ley de creación del citado recurso cameral permanente, su exposición de motivos proclamaba la intención del legislador: “Ante todo, la nueva regulación del denominado “recurso cameral permanente” no deja dudas acerca de su carácter de exacción parafiscal. En efecto, no sólo el nacimiento y la cuantificación de la obligación de pago quedan totalmente al margen del efectivo disfrute de los servicios prestados por las Cámaras y las respectivas bases están constituidas por bases o cuotas de tributos que recaen sobre los beneficios empresariales, reales o presuntos, sino que, además, el régimen jurídico global de los diversos conceptos incluidos en el recurso cameral permanente se asimila totalmente al de los tributos en lo referente a la gestión, recaudación, recursos y responsabilidades”.

Catalogado como exacción parafiscal, la LGT, en su redacción vigente *ratione temporis*, preveía en su Disposición Adicional primera que las exacciones parafiscales participaban de la naturaleza de los tributos, rigiéndose por esta ley en defecto de normativa específica.

Por todo ello, a la vista de la normativa vigente, el recurso cameral permanente podía catalogarse como de naturaleza tributaria con base en su concepción como exacción parafiscal.

Ya en 1996 tuvo el Tribunal Constitucional oportunidad de pronunciarse sobre la adecuación a la CE de la Ley 3/1993. En la STC 107/1996, de 12 de junio, si bien el punto de conflicto quedó fijado en la obligatoriedad de la adscripción a las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación, el Tribunal realizó un análisis, tanto de la naturaleza jurídica de estas entidades, como la naturaleza jurídica del recurso cameral permanente.

A juicio del Tribunal Constitucional, “la Constitución ha venido a admitir expresamente la legitimidad de la genéricamente llamada Administración corporativa, es decir, de las "corporaciones no territoriales", "corporaciones sectoriales de base privada" o "entes públicos asociativos", entendiendo por tales, en términos generales, a diversas agrupaciones sociales, creadas por voluntad de la ley en función de diversos intereses sociales, fundamentalmente profesionales, dotadas frecuentemente de personalidad jurídico-pública, y acompañadas, también frecuentemente, del deber de afiliarse a las mismas Así lo hace, ante todo, en su art. 36 respecto de los "Colegios Profesionales", como una de las manifestaciones más características de esta Administración corporativa. Igualmente, de un modo bastante más genérico, y como el último de sus "principios rectores de la política social y económica", la Constitución declara en su art. 52 que "la Ley regulará las organizaciones profesionales que contribuyan a la defensa de los intereses económicos que les sean propios" (STC 113/1994). Y aunque este precepto, a diferencia de lo que ocurre en el art. 36 respecto de los Colegios Profesionales, no llama a las Cámaras por su nombre, hay que concluir que estas, en cuanto organizaciones profesionales, encuentran un apoyo en el art. 52 C.E. con el que no contaban otras Cámaras” ²¹⁰. De esta manera, quedaba fijada la naturaleza de estas entidades como Administración corporativa.

En cuanto a la naturaleza del recurso cameral permanente, determinó el tribunal que “Es cierto que la existencia de una exacción parafiscal, cuya finalidad sea fomentar los intereses públicos del comercio, la industria y la navegación y cuyos perfiles sean respetuosos con las exigencias constitucionales plasmadas, entre otros, en el art. 31 C.E., no ha de implicar necesariamente adscripción obligatoria alguna. No es convincente, sin embargo, la afirmación de que la Ley 3/1993 sólo ha establecido un tributo o exacción parafiscal, el recurso cameral, cuyo pago recae sobre todos los comerciantes, industriales y nautas con total independencia de su condición de electores y de su implicación en la formación y gobierno de las Cámaras” ²¹¹. Quedaba así determinada la naturaleza de aquel como exacción parafiscal.

En este mismo sentido volvió a pronunciarse el Tribunal Constitucional en su sentencia 206/2001, de 22 de octubre: “De forma previa al enjuiciamiento de los

²¹⁰ STC 107/1996, de 12 de junio, Fundamento Jurídico 10.

²¹¹ STC 107/1996, de 12 de junio, Fundamento Jurídico 3.

artículos 41.1., 11 y 16.2. LBCC conviene efectuar alguna precisión sobre la caracterización del recurso cameral permanente. El recurso cameral permanente se configura como una exacción parafiscal a cuyo pago están obligadas, según el art. 13.1 LBCC, las personas físicas o jurídicas, así como las entidades a que se refiere el art. 33 LGT ...”²¹².

También el Tribunal Supremo indagó en la naturaleza jurídica del recurso cameral permanente. En sentencia de 12 de julio de 2006 fue un paso más allá, al llegar a determinar, no solo su naturaleza tributaria, sino también su categorización como impuesto, recordando la dicción del artículo 26.2 de la LGT de 1963²¹³. Como consecuencia, fue explícito, en lo que a nosotros nos ocupa, en la determinación del régimen de recaudación aplicable al recurso cameral permanente, que no debía ser otro que el propio de los impuestos²¹⁴. Opinión que ya había manifestado en anteriores sentencias, *verbi gratia*, STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 2 de junio de 2005, Recurso 8003/2000²¹⁵.

²¹² STC 206/2001, de 22 de octubre, Fundamento Jurídico 15.

²¹³ “Pues bien, la relevancia de estas funciones y la dificultad de su consecución justifican la adscripción forzosa a las Cámaras, a la que el art. 13.1 de la Ley anuda la obligación de pago del recurso cameral permanente que se configura como una exacción parafiscal. (...) En definitiva, si el presupuesto de hecho necesario para la contribución se constituye por la condición de comerciante, industrial o naviero de las personas naturales o jurídicas que la Ley, en su art. 6, define como electores y no se tiene en cuenta consideración alguna a servicios, a actos de la Administración que beneficien o afecten al sujeto pasivo, ha de concluirse que la exacción cameral participa de la naturaleza de los impuestos, tal como dispone el art. 26.2 de la Ley General Tributaria participan de la naturaleza de los impuestos las denominadas exacciones parafiscales cuando se exijan sin especial consideración a servicios o actos de la Administración que beneficien o afecten al sujeto pasivo.” (STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 12 de julio de 2006, Recurso 3598/2001, Fundamento de Derecho tercero).

²¹⁴ “En efecto, como señala la Exposición de Motivos de la Ley no sólo el nacimiento y la cuantificación de la obligación de pago quedan totalmente al margen del efectivo disfrute de los servicios prestados por las Cámaras y las respectivas bases están constituidas por bases o cuotas de tributos, que recaen sobre los beneficios empresariales, reales o presuntos, sino que, además, el régimen jurídico global de los diversos conceptos incluidos en el recurso cameral permanente se asimila totalmente al de los tributos en lo referente a la gestión, recaudación, recursos y responsabilidades.” (STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 12 de julio de 2006, Recurso 3598/2001, Fundamento de Derecho tercero). Recuérdese que la figura de la compensación de deudas como forma de extinción de estas forma parte de las actuaciones en materia de aplicación de los tributos, y, en concreto, en materia de recaudación.

²¹⁵ “El recurso cameral permanente es un tributo distinto e independiente del Impuesto sobre Sociedades. El recurso cameral se configura en la Ley 3/93, de 22 de marzo, como una exacción parafiscal. No sólo el nacimiento y la cuantificación de la obligación de pago quedan totalmente al margen del efectivo disfrute de los servicios prestados por las Cámaras y las respectivas bases están constituidas por bases o cuotas de tributos que recaen sobre los beneficios empresariales, reales o presuntos, sino que, además, el régimen jurídico global de los diversos conceptos incluidos en el recurso cameral permanente se asimila totalmente al de los tributos en lo referente a la gestión, recaudación, recursos y responsabilidades.” (STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 2 de junio de 2005, Recurso 8002/2000, Fundamento Jurídico tercero).

A la vista de todo ello, podemos concluir que el recurso cameral permanente se configuró como una exacción parafiscal, por lo tanto, con naturaleza tributaria, y a esta figura le eran aplicables las mismas normas de recaudación que a los tributos. Es decir, el recurso cameral permanente, en su calidad de deuda de naturaleza tributaria, era susceptible de extinción mediante la figura de la compensación regulada en los artículos 71 y siguientes de la LGT ²¹⁶.

Así fue hasta 2010, fecha en la que se aprueba el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo. El artículo 4 de esta norma se dedicó a la modificación de la Ley 3/1993, de 22 de marzo, Básica de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación, que se enmarcó en una política de racionalización de gasto e impulso del crecimiento económico mediante medidas de apoyo a la actividad empresarial y comercial que aumentara su competitividad. A través de esta modificación normativa se decretó la desaparición del recurso cameral permanente, que fue sustituido por la cuota cameral.

Esta modificación tuvo una buena recepción por parte del sector empresarial, pero no estuvo exenta de críticas. SIMÓN ACOSTA llegó a plantearse la constitucionalidad de esta reforma, al considerar que “Al suprimir la afiliación obligatoria y la financiación mediante impuestos, la cámara se ha transformado en una asociación voluntaria, de naturaleza jurídico-privada, a la que se impone legalmente el deber de desarrollar determinadas funciones públicas (por ejemplo, expedir certificados

Siguiendo el mismo criterio de esta sentencia, STSJ Castilla y León, Sala de lo Contencioso, de fecha 19 de septiembre de 2014, Recurso 450/2011, Fundamento Jurídico segundo.

²¹⁶ Sobre la naturaleza jurídica del recurso cameral permanente también se pronunció la Dirección General de Tributos en el Informe de fecha 7 de marzo de 2011 emitido sobre el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, referente a los aspectos que modifican la Ley Básica de las Cámaras Oficiales de Comercio, analizando la norma transitoria recogida en el apartado 2 de la Disposición Transitoria primera del Real Decreto-ley. Así, concluyó que “Con carácter previo a la fundamentación de la interpretación del precepto, debe analizarse la naturaleza del recurso cameral permanente. En este sentido, el recurso cameral permanente está regulado en la aludida Ley 3/1993, norma que establece la naturaleza jurídica de dicho recargo en los párrafos noveno y décimo de su exposición de motivos. (...) A su vez, esta naturaleza jurídica ha sido ratificada por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en la sentencia 206/2001, de 22 de octubre (...). Por tanto, se puede calificar al recurso cameral permanente como exacción parafiscal. (...) cualquier análisis que deba realizarse de una exacción parafiscal pasa por interpretar la normativa específica reguladora de la misma a la luz de la norma de derecho tributario general en el ordenamiento jurídico español, la Ley General Tributaria”. En este mismo sentido puede consultarse la contestación de la Dirección General de Tributos a la consulta vinculante V1490-11, de fecha 9 de junio de 2011.

de origen y demás certificaciones relacionadas con el tráfico mercantil nacional o internacional o ser órgano de asesoramiento de las Administraciones públicas, en los términos que las mismas establezcan, facilitando la información y asistencia que éstas soliciten) que ahora son algo más sutil que una simple norma de organización administrativa. Son verdaderas prestaciones personales de carácter público impuestas por ley a una entidad privada” ²¹⁷. No obstante la importancia de las afirmaciones anteriores, a los efectos de este trabajo, lo evidente es que la cuota cameral ya no participaba de la naturaleza de impuesto, como sí lo hacía su antecesora, la cuota cameral permanente.

Esta misma regulación en materia de financiación de estas entidades fue la que se estableció por la Ley 4/2014, de 1 de abril, Básica de las Cámaras oficiales de Comercio, Industria, Servicios y Navegación, que derogó la Ley 3/1993.

El Preámbulo de la norma nos confirma el cambio operado en la conceptualización de la naturaleza jurídica de los recursos propios de las Cámaras: “Siendo las Cámaras instituciones fundamentales para la vida económica de nuestro país, se debe garantizar su sostenibilidad económica en el actual contexto económico, de ahí que en esta Ley se establezca un sistema de ingresos basado, fundamentalmente, en los servicios que presten las Cámaras y en aportaciones voluntarias de empresas o entidades, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 19 y 31. El Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, en el marco general de la reforma tributaria y, en particular, del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos, analizará los requisitos que deben cumplir las Cámaras para que a las aportaciones que se realicen a las mismas les resulte aplicable el nuevo régimen fiscal” ²¹⁸.

En conclusión, los actuales ingresos, ordinarios y extraordinarios, obtenidos por los servicios que presten y, en general, por el ejercicio de las actividades propias de las Cámaras no tienen la misma naturaleza que se atribuyó a la cuota cameral permanente,

²¹⁷ SIMÓN ACOSTA, E.: “Cámaras de comercio sin recursos: inconstitucionalidad de la reforma”, <https://www.legaltoday.com>.

²¹⁸ Continúa el Preámbulo enumerando las fuentes de los ingresos propios de las Cámaras: “El capítulo IV regula el régimen económico, en el que se contempla un sistema que se basa en la libertad de actuación de las Cámaras, de manera que obtendrán sus ingresos de la prestación de servicios y del ejercicio de sus actividades así como de las aportaciones voluntarias de las empresas y de los productos, rentas e incrementos de su patrimonio y legados y donativos que pudieran recibir así como cualesquiera otros que puedan ser atribuidos por Ley. Asimismo, será preceptiva la autorización de la administración tutelante para la disposición de bienes inmuebles y del resto de supuestos que determine la Ley.”

por lo que, a diferencia de lo que ocurría con esta, a aquellos no le son aplicables las normas propias de los tributos, por lo que no van a ser una deuda compensable mediante la aplicación de la normativa contenida en la LGT.

1.1.1.2. Las obligaciones tributarias accesorias como deudas a extinguir mediante el mecanismo de la compensación.

MALVÁREZ PASCUAL distingue, entre los componentes de la deuda tributaria mencionados en el artículo 58 de la LGT, aquellos cuya naturaleza es contributiva de aquellos otros que podemos considerar indemnizatorios o disuasorios ²¹⁹.

Los artículos 25 a 28 de la LGT recogen, junto a la obligación tributaria principal y obligaciones a cuenta, estas “obligaciones accesorias”, sistematizando la clasificación reivindicada por la doctrina científica de las relaciones jurídicas que nacen de la obligación tributaria principal ²²⁰.

CHICO DE LA CÁMARA determina que “tienen la consideración de obligaciones tributarias accesorias las derivadas de satisfacer interés de demora, los recargos por declaración extemporánea, los recargos del periodo ejecutivo, así como aquellas otras que imponga la ley (art. 25.1. *in fine* de la LGT). La referencia final a “otras obligaciones accesorias que imponga la ley” constituye una cláusula de cierre que pretende abarcar otras prestaciones que puedan crearse en el futuro” ²²¹.

Para entender la razón de ser de las obligaciones accesorias, baste con la siguiente reflexión: ante el incumplimiento de abono de una obligación, la primera reacción del ordenamiento jurídico es la punitiva, por haber lesionado un derecho objetivo; no obstante, la falta de cumplimiento también lesiona el derecho subjetivo del acreedor, que se repara a través de la exigencia de interés moratorio; si aun así, el deudor persiste en su incumplimiento, la Administración, en ejercicio de su potestad de

²¹⁹ MALVÁREZ PASCUAL, L.: “La deuda tributaria”, ob.cit., p. 230.

²²⁰ Véase, en este sentido, SOLER ROCH, M.T.: “Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas”, *Civitas REDF*, nº 25, 1980, p. 5-50; y FALCÓN Y TELLA, R.: *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, p. 26.

²²¹ CHICO DE LA CÁMARA, P.: “La relación jurídico-tributaria y las obligaciones tributarias”, *Comentario sistemático a la nueva Ley general Tributaria*, Coordinador PALAO TABOADA, C., Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004, p. 92.

autotutela ejecutiva, actúa contra el patrimonio del deudor, debiendo este reparar los costes de tal ejecución mediante el recargo de apremio o ejecutivo ²²² .

Esta simplicidad de reacciones ante la falta de cumplimiento de los deudores de la Hacienda pública se ha visto complicada artificialmente a través de las distintas normativas sucesivamente vigentes, complicaciones que siempre han tenido un interés fundamentalmente recaudatorio y que, finalmente, han supuesto un enturbiamiento de los conceptos necesarios para el buen entendimiento de las obligaciones accesorias ²²³ .

Pues bien, a estos últimos componentes de la deuda tributaria vamos a dedicar las siguientes páginas.

1.1.1.2.1. El interés de demora exigible al obligado tributario: su naturaleza jurídica de deuda tributaria, intransmutable en el caso de que la obligación principal, de la que es accesorio, sea una sanción y no una deuda tributaria.

Desde un punto de vista doctrinal compartimos, con ciertos matices, la definición acuñada por ESEVERRI MARTÍNEZ, LÓPEZ MARTÍNEZ, PÉREZ LARA y DAMAS SERRANO, que determinan que el interés de demora es “el expediente técnico utilizado por el Ordenamiento ante los supuestos de cumplimiento intempestivo del deudor de una obligación de pago que, desde nuestro punto de vista, constituye una obligación patrimonial de carácter público, accesorio y dependiente de la obligación tributaria principal ²²⁴, aunque con regulación jurídica autónoma, que se materializará en la entrega de una cantidad de dinero, calculada por un módulo objetivo de carácter compensador de la pérdida patrimonial ocasionada al acreedor por el retraso en el cumplimiento de la obligación debida” ²²⁵.

Respecto de la naturaleza jurídica del interés de demora se pronunció el Tribunal Constitucional en sentencia de fecha 26 de abril de 1990. Al analizar la norma

²²² Cfr. ESEVERRI MARTÍNEZ, E., LÓPEZ MARTÍNEZ, J., PÉREZ LARA, J.M. y DAMAS SERRANO, A., *Manual práctico ...*, ob.cit., p. 304.

²²³ Este es el caso del interés de demora devengado como consecuencia de las vicisitudes en el cumplimiento de las sanciones tributarias, que, sin ser deuda tributaria, sí pueden constituir la obligación incumplida o suspendida a la que se anuda el interés de demora, tal y como estudiamos en el apartado 1.1.1.2.1. de este capítulo II.

²²⁴ Entendemos la referencia a la obligación tributaria principal, no en el sentido en el que se define en el artículo 19 de la LGT, sino como obligación tributaria origen de la exigencia de interés de demora.

²²⁵ ESEVERRI MARTÍNEZ, E., LÓPEZ MARTÍNEZ, J., PÉREZ LARA, J.M. y DAMAS SERRANO, A., *Manual práctico ...*, ob.cit., p. 305.

de la LGT de 1963 reguladora del interés de demora (artículo 58, 2, b), en su reforma llevada a cabo por la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, declaró que: “Como ya se ha dicho, la norma cuestionada no trata de sancionar una conducta ilícita, pues su sola finalidad consiste en disuadir a los contribuyentes de su morosidad en el pago de las deudas tributarias y compensar al erario público por el perjuicio que a éste supone la no disposición tempestiva de todos los fondos necesarios para atender a los gastos públicos. Los intereses de demora no tienen naturaleza sancionadora, sino exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio causado por el retraso en el pago de la deuda tributaria, y así lo admite expresamente la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Territorial de Valencia. Más que una penalización en sentido estricto, son una especie de compensación específica, con arreglo a un módulo objetivo, del coste financiero que para la Administración tributaria supone dejar de disponer a tiempo cantidades dinerarias que le son legalmente debidas. En suma, no hay aquí sanción alguna en sentido técnico-jurídico, y ello excluye sin más cualquier transgresión del art. 25.1 de la Constitución” ²²⁶.

El Tribunal Supremo, en sentencia de 28 de mayo de 1997 recalcó el carácter indemnizatorio del interés de demora, a modo y reflejo de su concepción en el derecho civil: “Como ya dijo la sentencia de esta Sala de 2 de noviembre de 1987, la raíz profunda de los intereses de demora se encuentra en el Derecho común y así el art. 1.108 del Código Civil establece con carácter general, que en el caso de que una obligación consistiera en el pago de una cantidad de dinero (la cuota, en la deuda tributaria) y el deudor (aquí, el contribuyente) incurriera en mora, la indemnización de daños y perjuicios, no habiendo pacto en contrario, consistirá en el pago de los intereses convenidos y, a falta de convenio, en el interés legal, módulo configurado posteriormente en este ámbito o sector mediante el tipo básico del Banco de España con ciertas matizaciones a lo largo del tiempo que no son del caso en este momento. En consecuencia, queda claro que el interés de demora tiene una función compensadora del incumplimiento de una obligación de dar y, por tanto, su naturaleza intrínseca consiste en ser una modalidad indemnizatoria, según pone de manifiesto con toda nitidez la norma que en el Código Civil recoge y refleja el principio matriz de la

²²⁶ STC 76/1990, de fecha 26 de abril de 1990, Fundamento Jurídico 9.B.

institución. Desde otra perspectiva, no tiene carácter sancionador, como advertía la redacción originaria del Art. 78 de la Ley General Tributaria, advertencia cuya volatilización por obra de la ley 10/1985, de 26 de abril, carece de trascendencia al respecto si se recuerda que precisamente por su diverso talante son compatibles en todo caso los intereses y las sanciones, que a su vez funcionan con total independencia recíproca. Estas reflexiones conducen inexorablemente a la conclusión de que, una vez establecido el derecho al percibo de intereses de demora en cualquier caso y cualquiera que sea el deudor, la Administración puede incluirlos en las liquidaciones tributarias, cuando así proceda, con independencia de la calificación que haya merecido la conducta o comportamiento del contribuyente desde la especial óptica de la potestad sancionadora y también sin relación alguna con el tipo de acta en el cual se haya documentado la actuación inspectora (conformidad o rectificación, por ejemplo); en tal sentido conviene precisar que la mención explícita a los expedientes por infracciones de omisión o defraudación como desencadenantes del devengo de estos intereses, introducida en la redacción del Art. 52.2.B) de la Ley General Tributaria, Art. 15 del Real Decreto Ley 6/1974, de 27 de noviembre, no puede significar la exclusión en los demás supuestos limitando tácitamente, mediante una interpretación "a contrario sensu", el principio general enunciado en una norma de rango legal y, en definitiva, suficiente para ello. El criterio expuesto aparece reflejado en normas posteriores cuya mención y análisis no son pertinentes, pero que ponen de manifiesto la preexistencia y subsistencia del principio general que se ha desarrollado más arriba (arts. 582B y 775 de la Ley General Tributaria, modificados por la Ley 10/1985, Real Decreto 2.631/1985, Circular de 8 de mayo de 1.986 de la Dirección General de la Inspección Financiera y Tributaria y Art.69 del Reglamento General de la Inspección de Tributos de 25 de abril de 1.986)" ²²⁷.

Ahora, bien, debemos tener en cuenta que la exigencia de interés de demora no solamente se produce ante el cumplimiento tardío de lo que hemos denominado la deuda tributaria básica, conformada por la cuota diferencial (que incluye la cuota derivada de los recargos sobre bases o cuotas) y las cantidades a ingresar que resulten de las obligaciones de realizar pagos a cuenta, sino que también es exigible en caso de

²²⁷ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 28 de mayo de 1997, Recurso 7139/1991, Fundamento Jurídico primero. Si bien se refiere a la LGT de 1963, entendemos es plenamente predicable de la LGT vigente.

cumplimiento tardío del abono de las sanciones tributarias, que no son deuda tributaria como expresamente prevé el artículo 58 de la LGT ²²⁸.

Una vez rechazada la naturaleza sancionadora del interés de demora, detectamos una posible disfunción entre la definición doctrinal de las prestaciones accesorias y el interés de demora exigible por el cumplimiento tardío de la obligación de ingreso de una sanción tributaria, ya que la doctrina liga la naturaleza de aquel instituto como deuda tributaria, al hecho de su dependencia de una obligación que, a su vez, es deuda tributaria, no contemplando el caso de que la obligación accesoria derive de otra, como una sanción, que no tiene naturaleza de deuda tributaria.

Así, para RODRÍGUEZ MÁRQUEZ “La accesoriedad, en un sentido estricto, sólo es admisible cuando el devengo de la prestación se encuentra directamente vinculado al cumplimiento de la obligación tributaria. En el caso del interés de demora, esta característica se revela de forma clara. Y ello porque tanto su existencia como su método de cálculo, sólo se comprenden en relación con otra obligación. En efecto, el presupuesto de hecho de su devengo es siempre el cumplimiento extemporáneo de aquélla, respecto de la que se considera accesoria. Es decir, para que pueda existir se requiere que se deba la cuota tributaria” ²²⁹.

Por su parte, GALAPERO FLORES manifiesta que “Consideramos que las notas características que forman la naturaleza jurídica del interés de demora se pueden resumir en los siguientes términos: se devenga por un retraso en el pago de las obligaciones tributarias, la accesoriedad de la obligación de intereses respecto a la deuda tributaria y el carácter reparador o indemnizatorio, como así se ha señalado tanto por la doctrina como por la jurisprudencia” ²³⁰.

SAINZ MORENO señala que, sin la realización del hecho imponible no puede haber obligaciones ni principales ni accesorias. Las obligaciones accesorias requieren la

²²⁸ Según el artículo 58.3 de la LGT las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el título IV de esta ley no formarán parte de la deuda tributaria.

²²⁹ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: “El interés de demora exigible por la Administración en el Proyecto de Ley General Tributaria: luces y sombras”, *Quincena Fiscal*, nº 15, 2003, p. 13.

²³⁰ GALAPERO FLORES, R.: “Interés de demora y recargos tributarios. Regulación en la Ley General Tributaria y en el Reglamento General de Recaudación”, *Impuestos, Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, nº 5, 2008, p.4.

realización del hecho imponible, pues sin él no nace la obligación principal de la que son accesorias ²³¹.

Por ello nos planteamos si debemos distinguir dos categorías de intereses de demora: los derivados del cumplimiento tardío de una deuda tributaria básica, que serían, a su vez, deuda tributaria, y, por otra parte, los derivados del cumplimiento tardío de una sanción tributaria, que no es deuda tributaria.

Para dar respuesta a esta aparente disfunción es conveniente traer a colación las reflexiones de ESEVERRI MARTÍNEZ, LÓPEZ MARTÍNEZ, PÉREZ LARA y DAMAS SERRANO, “según pensamos, conviene no olvidar a la hora de regular las instituciones jurídicas y a la hora de interpretarlas, que la simplicidad y la coherencia en su regulación es una de las garantías más efectivas de la seguridad jurídica, y para ello, nada mejor que dicha regulación y, en consecuencia, su uso, se articule en función de su propia teleología, que será, en definitiva, la que debería determinar su régimen jurídico” ²³².

En este sentido no es esclarecedor el Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria que en 2002 elaboró la Comisión para el estudio del borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria, en su mención a las obligaciones tributarias como origen de las obligaciones accesorias, que determinó que “Por lo que respecta a las obligaciones accesorias se contiene, en primer lugar, una definición de las mismas, que las caracteriza como aquéllas cuya exigencia depende de otra obligación tributaria. En definitiva, se viene a acoger la concepción del derecho de obligaciones que considera que son accesorias aquéllas cuyo devengo se encuentra vinculado al cumplimiento de otra obligación. De esta forma, se califican expresamente como accesorias las de satisfacer el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo. Esta enumeración se completa con una cláusula de cierre, al objeto de abarcar otras posibles obligaciones accesorias que puedan crearse en el futuro. Por el contrario, y esto es importante, se excluyen de esta calificación a las sanciones, que presentan un presupuesto de hecho autónomo, como es la vulneración del derecho objetivo. Con ello, además, se remarca

²³¹ Cfr. SAINZ MORENO, J.: *Elementos de Derecho Financiero*, Tomo I, Parte general, Ed. Rafael Castellanos, Madrid, 1982, p. 476-477.

²³² ESEVERRI MARTÍNEZ, E., LÓPEZ MARTÍNEZ, J., PÉREZ LARA, J.M. y DAMAS SERRANO, A., *Manual práctico ...*, ob.cit., p. 304.

la diferencia entre los componentes de la deuda tributaria y las sanciones; institución, esta última, propia del Derecho sancionador y que se rige por principios propios distintos de los tributarios”²³³.

No obstante, la dicción de la LGT nos permite una interpretación integradora.

El artículo 25 de la LGT determina la definición de las obligaciones tributarias accesorias. Son obligaciones tributarias accesorias aquellas distintas de las relativas a la obligación tributaria principal (artículo 19 LGT), a las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta (artículo 23 LGT), a las obligaciones entre particulares resultantes del tributo (artículo 24 LGT) y a las sanciones (artículo 25.2 LGT), que consisten en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria.

Por su parte, el artículo 26 de la LGT define el interés de demora como una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y *a los sujetos infractores* como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente²³⁴ o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria²³⁵.

De esta manera, entendemos evidente la intención del legislador de considerar, en todo caso, al interés de demora como obligación tributaria accesoria y, por lo tanto, componente de la deuda tributaria. Será, en este sentido, indiferente que la obligación

²³³ Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria, página 18, <https://www.hacienda.gob.es>.

²³⁴ La Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de trasposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego, ha modificado, con efectos a partir del 11 de julio de 2021, el artículo 26, 2, f) de la LGT, en el sentido de no exigir interés de demora como prestación accesoria en los casos de obtención de una devolución improcedente, si, voluntariamente, el obligado tributario regulariza su situación, sin perjuicio de que pueda serle exigible el recargo por la presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo, regulado en el artículo 27 de la LGT. De esta forma, se ha reducido el ámbito de aplicación de esta prestación accesoria. No obstante, la modificación normativa descrita entendemos que no supone alteración alguna en nuestras conclusiones.

²³⁵ Sírvanos la alusión al artículo 26 de la LGT para determinar que el interés legal del dinero, al que hace referencia la LGT en determinados momentos, solo es una magnitud cuantitativa de referencia para calcular/cuantificar el interés de demora (dotarlo de liquidez). La obligación tributaria accesoria de la deuda principal es, pues, el interés de demora y no el interés legal.

en la que tiene su origen sea o no deuda tributaria porque, como ya hemos tenido oportunidad de poner en evidencia, las obligaciones accesorias disfrutaban de una regulación jurídica autónoma respecto de la obligación de la que derivan ²³⁶.

En este mismo sentido ha tenido oportunidad de manifestarse el Tribunal Supremo recientemente en la sentencia de 8 de febrero de 2021. En ella claramente determina que “es el momento de recordar que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 25.1 LGT tienen la naturaleza de obligaciones tributarias accesorias las obligaciones de satisfacer el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo, consistiendo estas obligaciones en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria. (...) Los intereses de demora tienen por objeto compensar por el incumplimiento de una obligación de dar, o mejor, por el retraso en su cumplimiento. Tienen, pues, carácter indemnizatorio” ²³⁷.

Por todo ello, concluimos que, cualquiera que sea la obligación incumplida que genere su exigencia, la deuda tributaria conformada por el interés de demora va a poder ser extinguida mediante la figura de la compensación tributaria regulada en la LGT.

1.1.1.2.2. Los recargos por declaración extemporánea: análisis de su naturaleza, especialmente tras la regulación contenida en la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de trasposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

El artículo 27 de la LGT contiene una definición de esta figura, a la que cataloga como prestación accesoria que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin

²³⁶ Para MÁRQUEZ SILLERO y MÁRQUEZ MÁRQUEZ, “A pesar de su carácter legal de obligaciones accesorias, no tienen la consideración de sanciones tributarias, sin perjuicio de que la exigencia de una sanción puede originar intereses de demora, si su importe no se ingresa dentro del plazo; pero el interés de demora es una consecuencia que no forma parte sustantiva de la sanción.” (Cfr. MÁRQUEZ SILLERO, C. y MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A. “Los intereses de demora en el Impuesto sobre Sociedades: gastos financieros fiscalmente deducibles (análisis de la STS de 8 de febrero de 2021, recurso 3071/2019), *Carta Tributaria, Revista de Opinión*, nº76, 2021, p. 7).

²³⁷ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 8 de febrero de 2021, Recurso 3071/2019, Fundamento de Derecho tercero.

requerimiento previo de la Administración tributaria, entendiendo por requerimiento previo, cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

A diferencia de otras obligaciones accesorias, la obligación que es el origen del recargo por declaración voluntaria y extemporánea siempre es una deuda tributaria. Para GALAPERO FLORES “Este tipo de recargo tiene su origen en la deuda tributaria que se ingresa a través de declaración-liquidación o autoliquidación, una vez transcurrido el plazo para hacerla efectiva en periodo voluntario, pero con anterioridad a la intervención de la Administración” ²³⁸.

El Tribunal Constitucional se pronunció sobre la naturaleza de este recargo en sentencia de fecha 13 de noviembre de 1995, analizando el artículo 61.2 de la LGT de 1963. Concluyó que tal recargo no tenía naturaleza sancionadora: “El recargo no tiene un verdadero sentido sancionatorio porque carece de la finalidad represiva, retributiva o de castigo que, en lo que ahora importa, ha destacado este Tribunal como específica de las sanciones en la STC 239/1988. (...) en el caso del recargo del art. 61.2 L.G.T. no se aprecia una finalidad represiva o punitiva: en el sistema global de garantías del pago puntual de las deudas tributarias aparecen en primer término las sanciones cuya cuantía supera en mucho el importe de la figura aquí controvertida. Ciertamente, no es este un argumento definitivo, pero no puede desconocerse su valor indiciario. Si pese al *nomen iuris* utilizado por el legislador la cuantía del recargo alcanzase o se aproximase al importe de las sanciones, podría concluirse que se trataba de una sanción” ²³⁹.

Tampoco consideró que su naturaleza fuera estrictamente indemnizatoria, como corresponde al interés de demora: “El recargo previsto en el art. 61.2 L.G.T. cumple inequívocamente una función resarcitoria, en cuanto que uno de sus ingredientes es precisamente el importe de los intereses de demora. Pero en la medida en que excede de dicho importe hasta alcanzar el 10 por 100 de la deuda tributaria, no cabe atribuirle aquella función: el perjuicio derivado de un pago tardío está en directa relación con el tiempo de retraso, de suerte que la indemnización correspondiente ha de aumentar en proporción a la tardanza, en tanto que aquí el exceso que el 10 por 100

²³⁸ GALAPERO FLORES, R.: “Interés de demora y recargos tributarios ...”, ob. cit., p.8.

²³⁹ STC 164/1995 de fecha 13 de noviembre de 1995, Fundamento Jurídico 4.

implica sobre los intereses de demora es una cifra que va disminuyendo con el tiempo y que incluso llega a desaparecer”²⁴⁰ .

Continuó razonando el Tribunal que “En realidad la figura completa que aparece en el art. 61.2 L.G.T., aparte el cometido resarcitorio ya mencionado, tiene una clara función disuasoria de la tardanza en el pago de los tributos. En efecto, aquella figura en su globalidad no solo establece un recargo, sino que además elimina las sanciones. En este sentido, partiendo de la base de que el tributo no se ha pagado dentro de plazo, trata de mitigar el retraso estimulando un pago anterior al requerimiento y para ello aparta las sanciones. Pero al propio tiempo este estímulo no puede ser tan intenso que favorezca el impago dentro de plazo y para ello establece el recargo. Ambas finalidades provocan una cierta tensión interna, lo que puede explicar las dificultades del legislador a la hora de dibujar esta figura cuyo régimen jurídico ha sido modificado ya en dos ocasiones con posterioridad a la fecha de la redacción aquí debatida” ²⁴¹.

Por todo ello, concluyó que “importa advertir ante todo que las cuestiones planteadas a propósito del art. 61.2 L.G.T. contemplan únicamente la alternativa sanción/medida resarcitoria, que constituyen tipos de medidas con unas finalidades en principio bien diferenciables, en la medida en que la primera persigue la disuasión y el castigo de una conducta ilícita y la segunda la reparación de un daño. Sin embargo, ni desde una perspectiva general, superior al tipo de problemas que nos ocupan, ni en relación con nuestra problemática actual, puede aceptarse este reduccionismo que invita a pensar que lo que no es sanción se transforma automáticamente en indemnización, o, a la inversa, que lo que no es indemnización ha de ser necesariamente una sanción, es decir, que excluye la posibilidad de que entre la indemnización y la sanción propiamente dicha pueda haber otro tipo de figuras con finalidades características, que, aunque en parte coincidentes, no lo sean por entero con las propias de aquellos dos tipos. En efecto, en términos generales, la reconducción de las conductas a las pautas deseadas por el legislador admite distintas técnicas, en la elección de las cuales goza en principio el legislador de libertad configurativa” ²⁴².

²⁴⁰ STC 164/1995 de fecha 13 de noviembre de 1995, Fundamento Jurídico 5.

²⁴¹ STC 164/1995 de fecha 13 de noviembre de 1995, Fundamento Jurídico 5.

²⁴² STC 164/1995 de fecha 13 de noviembre de 1995, Fundamento Jurídico 4.

Así, la doctrina consideró que el Tribunal Constitucional había catalogado a este recargo por declaración extemporánea como un *tertius genus*, entre la intimidación y la disuasión ²⁴³.

No obstante, un sector doctrinal, aún hoy en día, sigue defendiendo la naturaleza sancionadora de esta figura.

ESEVERRI MARTÍNEZ, LÓPEZ MARTÍNEZ, PÉREZ LARA y DAMAS SERRANO, afirman que con la regulación de este tipo de recargo se ha profundizado en la tendencia de desnaturalizar las obligaciones accesorias con meros efectos recaudatorios, vicio que nosotros ya hemos denunciado en páginas anteriores. Defienden, pese a la doctrina del Tribunal Constitucional, la naturaleza sancionadora del recargo por declaración extemporánea: “estamos, a nuestro juicio, ante unos recargos de clara naturaleza sancionadora, que si bien puede parecer “mitigada” -en relación con su cuantía- los requisitos de su establecimiento, su naturaleza y su finalidad, se asemejan claramente a otras figuras existentes en nuestro ordenamiento punitivo, como la atenuante por arrepentimiento voluntario” ²⁴⁴.

En este punto, queremos traer a colación la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de trasposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego, que ha modificado la regulación relativa a este recargo, con efectos a partir del 11 de julio de 2021 ²⁴⁵.

Así, se altera la cuantía del recargo. Se establece que el importe del recargo se fija en un 1 por ciento, al que habrá de sumarse otro 1 por ciento adicional por cada mes completo de retraso en la presentación de la autoliquidación o declaración extemporánea, respecto del plazo legalmente establecido.

²⁴³ El Tribunal Constitucional ha reiterado este criterio en las STC 198/1995, de 21 de diciembre y STC 44/1996 de 14 de marzo.

²⁴⁴ ESEVERRI MARTÍNEZ, E., LÓPEZ MARTÍNEZ, J., PÉREZ LARA, J.M. y DAMAS SERRANO, A., *Manual práctico ...*, ob.cit., p. 309.

²⁴⁵ A este recargo también le afecta las previsiones contenidas en la Disposición Transitoria primera de la Ley 11/2021.

No es novedad que el devengo de tal recargo excluya la imposición de sanciones y la exigencia de intereses de demora al obligado tributario, conceptos que, a falta de esta previsión legal, hubieran sido exigibles, por la falta de cumplimiento de la obligación de presentación, en el caso de las sanciones, y por el retraso en el cumplimiento de la obligación tributaria, en el caso de los intereses de demora.

Tampoco lo es que el tratamiento de los retrasos en el cumplimiento espontáneo superiores a 12 meses sea menos favorable para el obligado tributario que en el caso de retrasos con menor duración. En el supuesto de que el periodo de retraso exceda de 12 meses, el importe del recargo se eleva al 15 por ciento y, si bien no se imponen sanciones por el incumplimiento en tiempo y forma de la obligación de presentación de la autoliquidación o declaración, sí se devengan 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 ²⁴⁶.

Ahora bien, la novedad que entendemos puede ser más polémica, a la hora de adoptar una posición respecto de la naturaleza jurídica de este recargo, viene referida a su no exigencia “si el obligado tributario regulariza, mediante la presentación de una declaración o autoliquidación correspondiente a otros períodos del mismo concepto impositivo, unos hechos o circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración” ²⁴⁷.

Esta exclusión del devengo del recargo puede parecer, desde nuestro punto de vista, *prima facie*, una excusa absolutoria de arrepentimiento voluntario, de tal manera

²⁴⁶ Puede consultarse una tabla comparativa de las cuantías de este recargo, antes y después de la reforma del artículo 27, en el trabajo de MALVÁREZ PACUAL, L.: “Comentarios al Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal (II)”, *Quincena fiscal*, nº 4, 2021, p.135.

²⁴⁷ Así está previsto en el artículo 27,2, párrafo quinto de la LGT. Para poder excluir el devengo del recargo deben concurrir determinadas circunstancias, previstas en este mismo precepto: “a) Que la declaración o autoliquidación se presente en el plazo de seis meses a contar desde el día siguiente a aquél en que la liquidación se notifique o se entienda notificada. b) Que se produzca el completo reconocimiento y pago de las cantidades resultantes de la declaración o autoliquidación en los términos previstos en el apartado 5 de este artículo. c) Que no se presente solicitud de rectificación de la declaración o autoliquidación, ni se interponga recurso o reclamación contra la liquidación dictada por la Administración. d) Que de la regularización efectuada por la Administración no derive la imposición de una sanción. El incumplimiento de cualquiera de estas circunstancias determinará la exigencia del recargo correspondiente sin más requisito que la notificación al interesado. Lo dispuesto en los párrafos anteriores no impedirá el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación en relación con las obligaciones tributarias regularizadas mediante las declaraciones o autoliquidaciones a que los mismos se refieren”.

que sirva de argumento de fuerza a la teoría de parte de la doctrina científica, que ya hemos comentado, sobre la naturaleza sancionadora de este recargo y, por tanto, puede hacer resurgir, de nuevo, con más fuerza esta polémica.

Ahora bien, no compartimos la consideración de la naturaleza sancionadora del recargo, puesto que, desde nuestro punto de vista, la existencia de un reproche punitivo, es decir, de una actuación del Estado en ejercicio del *ius puniendi*, es una de las condiciones previas para poder plantear la aplicación de un atenuante de arrepentimiento voluntario ²⁴⁸. La exigencia de esta prestación accesoria consistente en un recargo por declaración extemporánea tiene como origen un cumplimiento anterior que no ha sido exigido por la Administración, que ha permanecido inactiva, por lo que entendemos incompatible su concepción con su posible naturaleza sancionadora por similitud a un atenuante de arrepentimiento espontáneo ²⁴⁹.

Si la admisión del carácter sancionador de este recargo por presentación espontánea de declaraciones o autoliquidaciones, sin requerimiento previo por parte de la Administración, nos podría llevar a plantearnos dudas sobre su naturaleza como deuda tributaria, la negación de tal carácter y la aceptación plena por nuestra parte de la construcción doctrinal del Tribunal Constitucional en torno a esta figura, aun después de la reciente modificación normativa que la ha afectado, nos lleva a concluir su

²⁴⁸ Sí guardan similitud con esta figura del arrepentimiento espontáneo, en nuestra opinión, las reducciones de las sanciones por conformidad o en el supuesto de actas con acuerdo, previstas en el artículo 188.1.a) y b) LGT.

²⁴⁹ No parece que la tendencia jurisprudencial actual sea favorable a la consideración del recargo como sancionador. El Tribunal Supremo en una reciente sentencia, si bien no se pronuncia directamente sobre su naturaleza, sí restringe su admisión, al interpretar el término “requerimiento previo” de manera extensiva: “Pues bien, ciñéndonos al asunto debatido, debemos responder a la cuestión con interés casacional manifestando que el concepto de requerimiento previo ha de entenderse en sentido amplio. Es posible excluir el recargo por presentación extemporánea previsto en el artículo 27 LGT cuando, a pesar de no mediar requerimiento previo en sentido estricto, la presentación extemporánea de la autoliquidación puede haber sido inducida por el conocimiento de hechos relevantes reflejados en un Acta de conformidad relativa a un determinado ejercicio de un Impuesto, suscrita con anterioridad a la presentación de dichas autoliquidaciones correspondientes a determinados periodos de un ejercicio anterior de mismo impuesto. En esas condiciones se puede considerar que se han realizado actuaciones administrativas conducentes a la regularización o aseguramiento de la liquidación de la deuda tributaria. En cambio, no se excluye dicho recargo cuando las autoliquidaciones extemporáneas se presentaron antes de la suscripción del Acta de conformidad en la que se documentan las actuaciones inspectoras referidas a un ejercicio anterior.” (STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 23 de noviembre de 2020, Recurso 491/2019, Fundamento de Derecho tercero). Téngase en cuenta que, ante la inadmisión de la aplicación del recargo por declaraciones extemporáneas, la alternativa es la imposición de sanciones.

naturaleza de deuda tributaria y su capacidad para que se produzca su extinción por compensación de conformidad con la LGT.

1.1.1.2.3. Los recargos del período ejecutivo y su parcial desnaturalización, en su regulación por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Especialidades en la compensación de oficio de deudas de entidades públicas.

El artículo 28 de la LGT está dedicado a normar los recargos del período ejecutivo. Estos se devengan al iniciarse este, es decir, en el caso de deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en el artículo 62 de la LGT y en el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si este ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación.

Estos recargos son de tres tipos: el recargo ejecutivo (5% de la deuda no ingresada en plazo), el recargo de apremio reducido (10% de la deuda no ingresada en plazo) y el recargo de apremio ordinario (20% de la deuda no ingresada en plazo, siendo compatible con los intereses de demora) y su cuantía variable está fundamentada en el diferente momento de ingreso de la deuda, ya que el recargo ejecutivo se devenga con anterioridad al inicio del procedimiento de apremio y, por su parte, los recargos de apremio se devengan una vez iniciado este, con la notificación de la providencia de apremio. Esta circunstancia de la existencia de diferentes recargos según el momento de cumplimiento de la obligación principal desvirtúa, de alguna manera, la finalidad última del recargo de apremio tradicional, ya que este se estableció, en su origen, como la forma en que el deudor resarcía a la Administración por los costes del desarrollo del procedimiento de apremio.

Esta desconexión del devengo del recargo, en su modalidad de recargo ejecutivo, con el inicio del procedimiento de apremio ha sido criticada por la doctrina que, en algunos casos, ha querido ver en su configuración trazos punitivos.

ESEVERRI MARTÍNEZ, LÓPEZ MARTÍNEZ, PÉREZ LARA y DAMAS SERRANO consideran que “ la nueva configuración jurídica sobre la exigibilidad de los recargos ejecutivos que consagra la LGT nos lleva a sostener que en su aplicación no sólo se desnaturalizará su propia finalidad, sino también la naturaleza jurídica del propio

recargo, que se ha convertido en una medida típicamente sancionadora que se devenga desde el momento en que se produce el ilícito, es decir, desde la finalización del período voluntario de ingreso, o, por mejor decir, desde el inicio del período ejecutivo sin necesidad de ningún acto administrativo tendente a apremiar las deudas, en consecuencia, sin que se haya iniciado el procedimiento de apremio y, por ende, sin que se haya generado a la Administración ningún gasto de recaudación que se deba reparar”²⁵⁰.

En nuestra opinión, la naturaleza del recargo ejecutivo se aproxima más a la del recargo por declaración extemporánea que a la de las sanciones, ya que su monto más reducido parece dotarle de la nota de estímulo para el pago o cumplimiento, carácter que no tendría una sanción.

Por otra parte, esta prestación accesoria, tanto puede exigirse en relación con una deuda tributaria, como sobre una sanción, por lo que valgan en este punto nuestras reflexiones en torno a la naturaleza del interés de demora devengado por ingreso tardío de una sanción, para concluir que esta circunstancia no varía, a nuestro entender, la naturaleza de deuda tributaria de estos recargos.

Para terminar, podemos afirmar que los recargos del período ejecutivo tienen, en todo caso, naturaleza de deuda tributaria y, por tanto, son compensables de conformidad con las normas de la LGT²⁵¹.

No obstante, esta afirmación requiere de una matización en el supuesto de compensación de oficio de deudas de entidades públicas.

Desde nuestro punto de vista no existe discusión sobre la posibilidad de que, respecto de las deudas tributarias de las entidades públicas, pueda iniciarse el procedimiento de apremio para el cobro de aquellas.

El Tribunal Supremo, en sentencia de 18 de febrero de 2005 determinó claramente que “no se puede privar a las Entidades Locales de la posibilidad de utilizar, cumpliendo las prevenciones legales, los procedimientos de apremio y de practicar en ellos las diligencias de ejecución precisas para la recaudación de sus créditos tributarios

²⁵⁰ ESEVERRI MARTÍNEZ, E., LÓPEZ MARTÍNEZ, J., PÉREZ LARA, J.M. y DAMAS SERRANO, A., *Manual práctico ...*, ob.cit., p. 307.

²⁵¹ Al estudio de la preferencia de la compensación sobre la vía de apremio dedicamos el apartado 2.2.2. de este capítulo II.

cuando el sujeto obligado sea una Administración, después de haberse observado las garantías, requerimientos de pago y notificaciones legalmente establecidas; lo contrario será limitar de modo considerable la capacidad de financiación de las Entidades Locales y desconocer la doctrina del Tribunal Constitucional en punto a la posibilidad de embargo de bienes patrimoniales de las Administraciones Públicas en los procedimientos de apremio abiertos para el pago de las obligaciones por ellas contraídas y, singularmente, de deudas tributarias y otras obligaciones de Derecho Público” ²⁵², conclusión que entendemos extensible a todas las Administraciones públicas.

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

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

²⁵² STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 18 de febrero de 2005, Recurso 24/2003, Fundamento de Derecho cuarto.

de Recaudación)”²⁵³. Este criterio jurisprudencial ha sido reiterado por el Tribunal Supremo en otra sentencia de 11 de diciembre de 2020²⁵⁴ y en la más reciente sentencia de fecha 28 de septiembre de 2021²⁵⁵, en los mismos términos.

Esta doctrina jurisprudencial nos lleva a determinar que los recargos del periodo ejecutivo liquidados a las entidades públicas podrán hacerse efectivos por parte de la Administración tributaria acreedora por otros dos medios diferentes, a falta de pago: la deducción sobre transferencias²⁵⁶ y las actuaciones propias del procedimiento de apremio²⁵⁷.

1.1.2. La nueva configuración de las sanciones como elemento ajeno a la deuda tributaria en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: consecuencias en cuanto a su capacidad para ser consideradas deuda compensable.

Respecto de las sanciones, cuya imposición deriva de la comisión de una infracción tributaria, se han distinguido tradicionalmente aquellas cuya naturaleza es pecuniaria de aquellas que no lo son²⁵⁸. En las siguientes páginas analizamos la capacidad de las sanciones pecuniarias para ser extinguidas mediante la figura de la compensación regulada en los artículos 71 y siguientes de la LGT²⁵⁹.

²⁵³ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 11 de diciembre de 2020, Recurso 1046/2019, Fundamento de Derecho tercero.

²⁵⁴ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 11 de diciembre de 2020, Recurso 5656/2018, Fundamento de Derecho tercero.

²⁵⁵ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 28 de septiembre de 2021, Recurso 782/2020, Fundamento de Derecho tercero.

²⁵⁶ A cuyo estudio hemos dedicado el apartado 4.3. del capítulo I.

²⁵⁷ En este sentido MORENO SERRANO reflexiona, con acierto: “¿Acaso es de recibo que una Administración Pública que exige a sus ciudadanos el pago puntual de sus tributos sea deudora de otra Administración Pública?. ¿Es coherente que exijamos por la vía de apremio el pago de tributos a los vecinos de nuestro municipio y, en cambio, miremos hacia otro lado cuando el deudor es otra entidad Pública?. Ya es hora de que seamos conscientes de que la Administración Pública debe dar ejemplo.” (MORENO SERRANO, B.: “¿Por qué nos resistimos a apremiar a otras Administraciones Públicas?”, *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, nº 9, 2019, p. 5).

²⁵⁸ El artículo 185 de la LGT determina que las infracciones tributarias se sancionarán mediante la imposición de sanciones pecuniarias y, cuando proceda, de sanciones no pecuniarias de carácter accesorio. Son sanciones no pecuniarias, *verbi gratia*, la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas.

²⁵⁹ Téngase presente que el requisito de que las deudas compensables sean líquidas, sobre el que incidiremos en el apartado 1.2.1. de este capítulo II, impide, conceptualmente, que las sanciones no pecuniarias se extingan por este medio. MARTÍNEZ LAFUENTE afirma que “las sanciones no pecuniarias se extinguen por el transcurso del plazo a que afecta la pérdida, prohibición o suspensión. De esta forma se entiende “pagada” o “cumplida” la sanción impuesta.” (Cfr. MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: “La extinción de las sanciones tributarias”, *Crónica Tributaria*, nº 53, 1985, p.121).

Con carácter previo debemos recordar que la LGT de 1963 consideraba, en su artículo 58 que las sanciones pecuniarias formaban parte de la deuda tributaria.

A la vista de esta previsión parecía suficiente la literalidad de la norma para concluir la posibilidad de extinción de aquellas mediante la aplicación del instituto de la compensación tributaria. No obstante, el artículo 89.1 de la LGT de 1963, dedicado a normar las formas de extinción de las sanciones, únicamente determinaba que la responsabilidad derivada de las infracciones se extinguía por el pago o cumplimiento de la sanción, por prescripción o por condonación.

La falta de mención a la compensación como forma de extinción de las sanciones pecuniarias suscitó la polémica sobre su aplicación.

La modificación del artículo 89 de la LGT de 1963 por la Ley 10/1985, de 26 de abril, sobre modificación parcial de la Ley General Tributaria, no aclaró este extremo. Y ello pese a que en el debate parlamentario sí fue objeto de discusión la conveniencia de la mención expresa en el artículo a esta posibilidad.

En la sesión de la Comisión de Economía, Comercio y Hacienda, celebrada el 14 de febrero de 1985, el Diputado Renedo Omaechevarría defendió que “Pretendemos añadir a los supuestos de extinción de las sanciones un supuesto más, que es el de la compensación con créditos líquidos reconocidos por acto administrativo firme o por sentencia judicial cuando se trate de sanciones pecuniarias. Creemos que a los supuestos que están contemplados en el texto del proyecto es justo añadir este otro supuesto, por cuanto se da con muchísima frecuencia el caso de personas que son deudoras a la Hacienda Pública por sus obligaciones tributarias, bien por la cuota o bien por las sanciones que se han impuesto como consecuencia de hecho ilícito realizado por ellos, pero que al mismo tiempo resultan acreedoras del Estado como consecuencia de créditos a su favor. Entendemos que esta compensación es una de las formas más lógicas de extinguirse el crédito tributario y que debería recogerse en la Ley General Tributaria, sin perjuicio que luego su reglamentación facilitase efectivamente esta compensación haciéndola lo más rápida y lo más sencilla posible para los contribuyentes”²⁶⁰.

²⁶⁰ Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, número 267, sesión celebrada el 14 de febrero de 1985, p. 8338.

No se aprobó esta iniciativa, a la que se opuso el Grupo Parlamentario Socialista del Congreso, a la sazón partido en el gobierno, que manifestó que “Pese a que en este trámite nos oponemos a su admisión, efectuaremos la consiguiente reflexión para su posible toma en consideración en trámites posteriores” ²⁶¹. Lo que no sucedió nunca, por lo que el artículo 89 de la LGT de 1963 jamás recogió la compensación, expresamente, como forma de extinción de las sanciones pecuniarias.

No obstante, la doctrina consideró mayoritariamente que, pese a la dicción de la norma, debía considerarse aplicable la figura de la compensación regulada en la LGT de 1963 para la extinción de las sanciones pecuniarias por su naturaleza de deuda tributaria ²⁶², ya que, sin ningún esfuerzo de interpretación, la compensación de deudas se preceptuaba en el artículo 68 de la LGT de 1963 como forma hábil de extinción de las deudas de tal naturaleza.

Ahora bien, la consideración de las sanciones como deuda tributaria era contestada por la doctrina mayoritaria.

GOROSPE OVIEDO afirmó claramente que “Las sanciones no deberían incluirse en la deuda tributaria puesto que no responden al ejercicio de la potestad tributaria de la Administración, como se deriva de su doble finalidad, disuasoria, de un lado, y remuneratoria o aflictiva, de otro. (...) Las dificultades surgen a la hora de conjugar el deber de colaboración del artículo 24, 2 del R.G.I.T. con el derecho a no declarar contra sí mismo (24.2 CE), cohonestar la acumulación de funciones liquidatorias e inspectoras con el principio constitucional de imparcialidad en la actuación de la Administración (103.1 CE) y proceder a la ejecutividad inmediata de sanciones no firmes sin conculcar el derecho a la presunción de inocencia y a la tutela judicial efectiva (24 CE)” ²⁶³.

CORDERO GONZÁLEZ, por su parte, entendía que “la sanción sería la respuesta del Ordenamiento jurídico ante una conducta ilícita realizada por el obligado tributario, mientras que la cuota, parte fundamental de la deuda tributaria, representa la

²⁶¹ Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, número 267, sesión celebrada el 14 de febrero de 1985, p. 8339.

²⁶² MARTÍNEZ LA FUENTE, A., “La extinción ...”, ob.cit., p.113; y CALATRABA ESCOBAR, M^a. J.: “Sanciones: extinción”, en obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, Libro homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Instituto de Estudios Fiscales, vol. II, Madrid, 1991, p. 1270.

²⁶³ GOROSPE OVIEDO, J.I., “Hacia un nuevo concepto ...”, ob.cit., p. 811.

contribución del ciudadano al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con el deber y los principios recogidos en el artículo 31 de la Constitución” ²⁶⁴.

PÉREZ ROYO y AGUALLO AVILÉS defendían que el fundamento de las sanciones nada tiene que ver, ni directa ni indirectamente, con el deber de contribuir que recoge el artículo 31 de la Constitución Española y su inclusión en el concepto de deuda tributaria debe entenderse en el sentido de hacer constar que el incumplimiento de las obligaciones tributarias puede llevar aparejado la imposición de sanciones ²⁶⁵.

Por su parte BARRACHINA JUAN llegó a plantear la posible inconstitucionalidad de la consideración de las sanciones como deuda tributaria: “la inclusión del importe de la sanción en la deuda tributaria produce una grave perturbación en el momento de la aplicación de determinados principios del Derecho Penal y del Derecho Sancionador Administrativo, en relación con ciertos principios y garantías que son connaturales en todo procedimiento sancionador, y que, sin embargo, por el hecho de la inclusión de la sanción entre los elementos que conforman la deuda tributaria, no se respetan. No solamente se vulneran disposiciones legales, sino que, dicha inclusión puede llegar a ser inconstitucional, por cuanto permite la vulneración del principio de tutela judicial efectiva, produce situación de indefensión y, especialmente, se atenta contra el principio constitucional de presunción de inocencia” ²⁶⁶.

Si bien algunos autores consideraron que la aprobación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes había supuesto el vaciado de contenido del artículo 58 de la LGT de 1963 en lo referente a la inclusión de las sanciones como componente de la deuda tributaria ²⁶⁷, al establecer su suspensión automática en el ámbito administrativo y la separación en la tramitación de los expedientes de liquidación y sancionador, lo cierto es que la LGT de 1963 mantuvo este criterio siempre.

Y ello, no obstante haber declarado el Tribunal Constitucional en sentencia de fecha 16 de noviembre de 2000 que “Esto es, precisamente, lo que distingue a los tributos de las sanciones que, aunque cuando tienen carácter pecuniario contribuyen,

²⁶⁴ CORDERO GONZÁLEZ, E. M^a: *La compensación como forma ...*, ob. cit., p. 133.

²⁶⁵ PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la reforma de la Ley general Tributaria*, Aranzadi Thomson Reuters, Pamplona, 1996, p. 167.

²⁶⁶ BARRACHINA JUAN, E.: “La sanción como concepto de la deuda tributaria: su posible inconstitucionalidad”, *Gaceta Fiscal*, nº 155, 1997, p. 30.

²⁶⁷ GOROSPE OVIEDO llega a calificar el efecto de la Ley 1/1998 sobre el artículo 58 de la LGT de 1968 como “derogación tácita” (Cfr., GOROSPE OVIEDO, J.I. “Hacia un nuevo concepto ...”, ob.cit., p. 811).

como el resto de los ingresos públicos, a engrosar las arcas del erario público, ni tienen como función básica o secundaria el sostenimiento de los gastos públicos o la satisfacción de necesidades colectivas (la utilización de las sanciones pecuniarias para financiar gastos públicos es un resultado, no un fin) ni, por ende, se establecen como consecuencia de la existencia de una circunstancia reveladora de riqueza, sino única y exclusivamente para castigar a quienes cometen un ilícito”²⁶⁸.

Por todos estos argumentos, el redactor del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria recogió estas consideraciones y excluyó las sanciones del concepto de deuda tributaria. La Comisión para el estudio del borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria declaró en su Informe, respecto del artículo destinado a la definición de la deuda tributaria, que “Frente a la regulación que hasta el momento se ha mantenido, el precepto no incluye a las sanciones en el concepto de deuda tributaria. Es más, las excluye de modo expreso. De esta forma se termina con una previsión que no ha hecho otra cosa que enturbiar la verdadera naturaleza jurídica de las sanciones”²⁶⁹.

En este sentido, en la actualidad, es unánime la doctrina, entre la que podemos citar a ESEVERRI MARTÍNEZ, LÓPEZ MARTÍNEZ, PÉREZ LARA y DAMAS SERRANO, al considerar la diferente naturaleza de las sanciones y la deuda tributaria. Por ello estos autores concluyen que “El origen del tributo no está en una previa violación de la norma jurídica, ambos tributo y sanción, responden a principios jurídicos distintos, uno, capacidad económica, el otro, restablecimiento del orden vulnerado, aunque ambos son ingresos públicos”²⁷⁰.

Así, el actual artículo 58 de la LGT excluye las sanciones del concepto de deuda tributaria. Este hecho nos debe llevar, pues, a cuestionarnos la posibilidad de que las sanciones pecuniarias, en la actualidad, puedan ser compensadas con derechos de crédito para su extinción, de conformidad con las normas previstas en la LGT.

A esta cuestión nos da respuesta el artículo 190 de la LGT, que prevé que las sanciones tributarias se extingan por el pago o cumplimiento, por prescripción del

²⁶⁸ STC 276/2000, de 16 de noviembre, Fundamento Jurídico 4.

²⁶⁹ Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria, página 28, <https://www.hacienda.gob.es>.

²⁷⁰ ESEVERRI MARTÍNEZ, E., LÓPEZ MARTÍNEZ, J., PÉREZ LARA, J.M. y DAMAS SERRANO, A., *Manual práctico ...*, ob.cit., p. 69.

derecho para exigir su pago, por compensación, por condonación y por el fallecimiento de todos los obligados a satisfacerlas, declarando expresamente la aplicación, en lo que a la compensación corresponde, de los artículos 71 y siguientes de la LGT.

De esta manera, la LGT vigente es el envés de la hoja cuyo haz es la LGT de 1963. En la primera, las sanciones no son consideradas deuda tributaria pero sí se admite como forma de extinción de las sanciones pecuniarias la compensación regulada en la LGT, mientras que, en la segunda, las sanciones, pese a sí ser consideradas deuda tributaria, no tenían expresamente previsto este medio de extinción.

Podemos concluir, pues, que a las sanciones pecuniarias impuestas de conformidad con la LGT, pese a no ser deuda tributaria, sí les van a ser aplicables, para su extinción, los artículos 71 y siguientes de esta misma norma ²⁷¹, por lo que debemos ampliar el catálogo de deudas extinguidas a través de la aplicación de esta figura a las sanciones tributarias pecuniarias.

1.1.3. La regulación de la deuda aduanera por el Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión y la determinante trascendencia de esta norma a los efectos de que aquella pueda ser extinguida mediante el instituto de la compensación regulado en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La norma fundamental de aplicación en el ámbito aduanero es el CAU, aprobado por el Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión ²⁷².

²⁷¹ Al momento en que las sanciones pecuniarias pueden ser compensadas, debido a la regulación sobre su suspensión automática en vía administrativa, dedicaremos unas líneas en el apartado 1.2.2. de este capítulo II, relativo a la exigibilidad de las deudas compensables.

²⁷² Existe cierta polémica en cuanto a la legalidad de la tramitación del CAU. La norma, tal y como recoge a su inicio, se fundamenta en los artículos del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, número 33, 114 y 207, por lo que su tramitación se llevó a cabo a través del procedimiento legislativo ordinario. No obstante, aquellos que predicen que el CAU es un cuerpo normativo regulador de disposiciones fiscales, plantean su posible nulidad ya que, entienden, debió tramitarse mediante el procedimiento legislativo especial al ser aplicable el artículo 114.2 del TFUE (“El apartado 1 no se aplicará a las disposiciones fiscales, a las disposiciones relativas a la libre circulación de personas ni a las relativas a los derechos e intereses de los trabajadores por cuenta ajena”) y, de esta manera, deviniendo el artículo 115 TFUE en aplicable (“Sin perjuicio del artículo 114, el Consejo adoptará, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior”). No obstante, siguiendo a DEZA VILLASANZ entendemos que “Aun cuando dicha conclusión tiene una fundamentación consistente, su incidencia en el mercado interior no alcanza, desde mi parecer, la necesidad de aplicar el artículo 115, en tanto en cuanto, el mismo, en el contexto en que lo estamos

La deuda aduanera se define en el artículo 5.18 del CAU como la obligación de una persona de pagar el importe de los derechos de importación o de exportación aplicables a mercancías específicas con arreglo a la legislación aduanera vigente ²⁷³.

El CAU contiene todas las normas necesarias para la determinación, liquidación, exigencia, pago y extinción de la deuda aduanera.

Así, en materia de pago, el artículo 109 del CAU determina que el pago se efectuará en metálico o por cualquier otro medio que tenga un poder liberatorio similar, incluido un “ajuste de la compensación de créditos”, de conformidad con la legislación nacional.

En la versión inglesa del CAU la expresión utilizada es “adjustment of a credit balance”, ajuste de un saldo acreedor. La versión francesa del CAU utiliza la expresión “compris par voie de compensation”, incluido el modo de compensación. Nos resulta incomprensible la deficiente traducción de la versión en español al referirse a un “ajuste de la compensación de créditos”. Desde nuestro punto de vista, debió realizarse un mayor esfuerzo en la versión española del CAU en aras del cumplimiento del principio de seguridad jurídica y su derivado, el principio de claridad, con el objeto de utilizar el término acuñado en nuestro ordenamiento jurídico de compensación de deudas y no de “ajuste de la compensación de créditos”, que es ajeno al derecho español ²⁷⁴.

estudiando, se sitúa como un artículo residual (“sin perjuicio del artículo 114, ...”) por lo que no fija que en base al mismo la materia aduanera se configure en su totalidad como norma fiscal.” (Cfr. DEZA VILLASANZ, R. *Derecho Aduanero, Vertiente tributaria y penal*, Universidad Internacional de Andalucía, Sevilla, 2019, p. 12).

²⁷³ Son tributos sobre comercio exterior: por un lado, aquellos que son recurso propio de la UE (el arancel aduanero común, derechos antidumping, derechos compensatorios o antisubvención, derechos adicionales de importación sobre el azúcar, derechos de aduanas adicionales sobre determinadas importaciones de determinados productos, exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana e intereses de demora) y por otro, aquellos que son recursos propios de los Estados Miembros (IVA e Impuestos especiales) (Cfr. DEZA VILLASANZ, R., *Derecho Aduanero ...*, ob.cit., p. 10). Nos referimos en las siguientes páginas a las deudas generadas por aquellos que son recurso propio de la UE.

²⁷⁴ Es muy interesante un reciente artículo doctrinal de MARTÍNEZ LAFUENTE en el que concluye que el principio de seguridad jurídica y su derivado, el principio de claridad, exige que las normas jurídicas sean de la absoluta comprensión de los destinatarios de estas, de tal manera que deben utilizar conceptos jurídicos determinados y categorías jurídicas conceptuales que proporcionen la certidumbre de ser identificados sin duda alguna (Cfr. MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: “En torno a la literatura jurídica”, *Carta Tributaria*, nº 75, 2021, p.1). En este sentido, también es destacable la firma en marzo de 2021 de un “Protocolo para el Fomento del Lenguaje Jurídico Moderno y accesible”, que promovió el Ministerio de Justicia junto con el Consejo General del Poder Judicial y la Real Academia Española de la Lengua (puede consultarse en <https://www.poderjudicial.es>). Por último, el Tribunal General, (Sala octava), en sentencia de 23 de septiembre de 2020, (T-515/2013), determinó que “El principio de seguridad jurídica implica que la legislación debe ser precisa y su aplicación previsible para los justiciables (Sentencia de 14 de octubre de 2010. Nuova Agricast y Cogra/Comisión, C-67/09 P, EU:C:2010:607, apartado 77), con el fin de que

Llama la atención que en el CAU se regulen por separado, el pago y la compensación de la deuda aduanera (artículo 109.1 CAU) y la extinción de la deuda aduanera (artículo 124 CAU) ²⁷⁵. En este último artículo se considera, como una de las formas de extinción de aquella, el pago, pero no vuelve a citarse la figura de la compensación, quizá porque, si se analizan los restantes supuestos de extinción previstos, ninguno supone la satisfacción del acreedor, por lo que el pago y la compensación se equiparan como medio de cumplimiento de la obligación aduanera ²⁷⁶.

En España, la legislación aplicable en materia de pago y de compensación de la deuda aduanera es la LGT y el RGR y a ella es a la que remite el CAU ²⁷⁷.

Por ello, podemos concluir que la deuda aduanera sí puede ser extinguida mediante compensación en aplicación de los artículos 71 y siguientes de la LGT, por la remisión efectuada por el artículo 109,1 del CAU ²⁷⁸.

1.2. Caracteres definitorios de las deudas susceptibles de extinción mediante compensación tributaria.

estos puedan conocer, sin ambigüedad, sus derechos y obligaciones y adoptar las medidas oportunas en consecuencia (Sentencia de 22 de febrero de 1989, Comisión/Francia y Reino Unido, 92/87 y 93/87, EU:C:1989:77, apartado 22). Este imperativo de seguridad jurídica se impone con especial rigor cuando se trata de una normativa que puede implicar consecuencias económicas, a fin de permitir que los interesados conozcan con exactitud el alcance de las obligaciones que esta les impone (véase la Sentencia de 21 de septiembre de 2017, Eurofast/Comisión, T-87/16, no publicada, EU:T:2017:641, apartado 97 y jurisprudencia citada.” (Fundamento de Derecho 194).

²⁷⁵ Recordemos que el artículo 59 de la LGT establece que 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 (la cursiva es nuestra). Por ello debemos acudir al CAU para determinar las formas de extinción de la deuda aduanera.

²⁷⁶ Las diferencias de tratamiento y concepto de la compensación de deudas en los distintos países miembros de la Unión Europea en materia civil y mercantil pueden consultarse en el trabajo de BASOZABAL ARRUE, X.: “Claves para entender la compensación en Europa”, *InDret: Revista para el Análisis del Derecho*, nº 4, 2009, p. 1-27.

²⁷⁷ De esta misma opinión es DEZA VILLASANZ, R., *Derecho Aduanero ...*, ob.cit., p. 50.

²⁷⁸ Así también lo concluyen NICOLAU y ÁLVAREZ, “Otra opción que cabe explorar para facilitar el pago de la deuda aduanera es la compensación con otros créditos tributarios del mismo deudor (o cedidos a éste). Aunque en este caso no es posible acceder a la figura de la cuenta corriente tributaria, sí podría plantearse una compensación al uso al amparo de los artículos 109.1 CAU y 71 y siguientes de la LGT.” (NICOLAU, N. y ÁLVAREZ, I., “Aplazamiento del pago de la deuda aduanera”, <https://www.diariodelpuerto.com>). Detectamos falta de información por parte de la AEAT respecto a la posibilidad de compensación de la deuda aduanera, ya que la consulta 137759-08, perteneciente al servicio INFORMA de la AEAT, cuyo título es “Extinción de la deuda aduanera”, única que trata esta materia, no la menciona, junto con el pago. No obstante, la AEAT sí la reconoce como medio de extinción de la deuda aduanera en otros documentos, entregados como material de consulta en jornadas informativas, como el que se puede consultar en <https://www.agenciatributaria.es>.

Una vez definidas las deudas que son susceptibles de extinción mediante el mecanismo de la compensación regulada en la LGT, es decir, la deuda tributaria, las sanciones y la deuda aduanera, debemos ahora analizar los requisitos que estas deben cumplir a los efectos de tal extinción.

El primero de ellos viene referido a su situación recaudatoria. La LGT establece la posibilidad de compensación de deudas tanto en periodo voluntario como en periodo ejecutivo de pago. Pero, debemos matizar esta afirmación. Admite la solicitud de compensación por parte del obligado tributario de las deudas cualquiera que sea la fase de recaudación en la que se encuentren, si bien en el caso de que la compensación sea instada de oficio por la Administración, con carácter general, las deudas afectadas deben encontrarse en fase de recaudación ejecutiva, con ciertas excepciones²⁷⁹. En definitiva, es posible, como afirmación de carácter general, la extinción de una deuda por compensación tributaria cualquiera que sea la fase de recaudación en la que se encuentre.

Ahora bien, la LGT en su artículo 72, dedicado a la compensación a solicitud del obligado tributario, no menciona más requisitos para las deudas aportadas al procedimiento de compensación.

Sin embargo, el artículo 73 de la LGT, dedicado a la compensación de oficio, sí menciona en su apartado 2, aunque referido únicamente a los obligados tributarios públicos, tres requisitos de las deudas a compensar: “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”.

Por ello, la doctrina ha discutido si tales exigencias de que las deudas compensables sean líquidas, exigibles y vencidas deben predicarse, en todo caso, de aquellas o no.

²⁷⁹ Dos son las excepciones que se contienen en el artículo 73,1 LGT y vienen referidas, o bien 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; o bien, a 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 LGT. En ambos casos tales deudas podrán ser compensadas de oficio en periodo voluntario de pago.

Esta discusión ya se planteó con la normativa anterior, puesto que la dicción de la LGT de 1963 era similar a la actual. El artículo 68, 1 de la LGT de 1963, que regulaba la compensación a instancia de parte, nada establecía a este respecto. Sin embargo, en su apartado segundo, dedicado a normar la compensación especial, entendida como aquella que juega en los supuestos de deudas-créditos entre diferentes Administraciones y entes públicos, se establecía que " La extinción total o parcial de las deudas tributarias que las entidades estatales autónomas, instituciones oficiales y Corporaciones Locales tengan con el Estado podrán acordarse por vía de compensación cuando se trate de deudas tributarias vencidas, líquidas y exigibles".

En su momento, autores como MATEO RODRÍGUEZ entendieron que las diferentes exigencias en la LGT de 1963, en caso de compensación rogada o de oficio, tenían su explicación en el propio proceso de elaboración de la norma. "El estudio de las Actas de la Comisión redactora del Anteproyecto de la LGT permite comprobar que, para no traer a colación el artículo 1.196 del Código civil, por considerarse no totalmente aplicable en sus propios términos, se señalaron los requisitos de vencidas, líquidas y exigibles respecto de las deudas tributarias de los entes públicos, en tanto que para las de los particulares, que por vez primera vez en nuestro ordenamiento tributario iban a poder ser objeto de compensación, aunque solo con créditos consecuencia de ingresos indebidos de origen tributario, no se precisaron los requisitos de la deuda" ²⁸⁰.

CORDERO GONZÁLEZ encuentra la razón del, aparente, distinto tratamiento, en la forma en que la compensación tributaria se introdujo respecto de los obligados tributarios particulares: "Al introducirse en la LGT, de forma expresa, la posibilidad de compensar las deudas de los particulares, el interés primordial del legislador era más que el de señalar los requisitos a reunir por las deudas, el de delimitar las condiciones a cumplimentar por el crédito del particular, omitiendo toda referencia a los primeros"²⁸¹

La falta de regulación expresa de estos requisitos en el artículo 68, 1 de la LGT no fue considerada por la doctrina razón suficiente para poder concluir que estos no eran predicables, en ningún caso, de las deudas de los particulares. Cualquier consideración en

²⁸⁰ MATEO RODRÍGUEZ, L.: "Extinción de la obligación ...", ob.cit., p. 1055.

²⁸¹ CORDERO GONZÁLEZ, E.M^a., *La compensación como forma ...*, ob. cit., p. 162.

este sentido desconocería la aplicación supletoria del Código Civil en materia tributaria y que hemos defendido en páginas anteriores de este mismo trabajo ²⁸².

Téngase en cuenta que el artículo 1.196 del Código Civil, al enumerar los requisitos que deben concurrir para que proceda la compensación, establece en su apartado 3º que las dos deudas deben estar vencidas, y en su apartado 4º predica de las mismas su liquidez y exigibilidad. Con base en este precepto se podría concluir la necesidad de que estos requisitos concurren en las deudas aportadas al procedimiento de compensación. Pero esta afirmación nos parece apresurada ²⁸³.

A continuación, estudiamos la exigencia de estos requisitos desde la perspectiva de la normativa actual, para lo cual, vamos a tener que definir cada uno de los términos mencionados, a los que añadiremos uno más, que también ha sido objeto de debate: la firmeza de la deuda compensable.

1.2.1. La necesaria liquidez de las deudas a compensar: cuantificación de la deuda.

Definimos la liquidez, siguiendo a MAZORRA MANRIQUE DE LARA, como “aquella cualidad a través de la cual la deuda está determinada, es decir, se sabe ya la cuantía de la deuda objeto de la obligación; o, lo que es lo mismo, es aquella cualidad por virtud de la cual la cuantía de la deuda objeto de la obligación está determinada -ya se sabe lo que se debe- o, en último caso, puede ser determinada por una simple operación aritmética” ²⁸⁴.

Podemos entender que una deuda es líquida si es cierta, es decir, está determinada la prestación, y tiene su cuantía fijada numéricamente. LÓPEZ VILAS considera que, en el caso de la compensación, la exigencia de liquidez es lógica y

²⁸² Recordemos que hemos concluido que la obligación tributaria es una obligación especial, de derecho público, regulada por las normas tributarias, que tiene su derecho común, en el aspecto que aquí nos interesa, en las normas del Código Civil dedicadas a la regulación de la compensación de deudas. En este sentido, la norma tributaria ha asumido la definición de este mecanismo elaborada en el derecho común y quizá por ello la doctrina científica no se ha preocupado en construir un concepto propio de esta institución distinto al establecido en el derecho civil.

²⁸³ No desconocemos la contestación a la consulta número 129081 del servicio INFORMA de la AEAT que afirma, rotundamente, ante la pregunta de qué requisitos, en general, deben exigirse a las deudas para su compensación que “tienen que ser deudas vencidas, líquidas y exigibles”. Insistimos, en nuestra opinión, la respuesta a tal pregunta no es tan sencilla, como demostramos en las siguientes páginas.

²⁸⁴ Cfr. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: “La exigibilidad de los Tributos”, *Civitas REDF*, nº 30, 1981, p. 247.

congruente con la consideración de la compensación como un pago abreviado de dos obligaciones recíprocas²⁸⁵.

Sobre la exigencia de este requisito respecto de las deudas compensables se han pronunciado los tribunales. Así, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, de fecha 27 de marzo de 2000 determinó que “Y si ello es así, en modo alguno puede el acuerdo que se revisa reducir una deuda líquida y vencida (27.500.000 pesetas), cual resulta, según se ha dicho anteriormente, la contraída por la Corporación demandada, con una cantidad que no se adeuda por la hoy actora, la relativa a la liquidación de la tasa, que en el momento en el que se adoptó el acuerdo del día 2 de mayo de 1996 aún no se había girado, tal como declaramos con ocasión del recurso contencioso administrativo número 193/1994. Es el día 14 de mayo de 1996 cuando se aprobó la liquidación de la tasa correspondiente, por un importe de 9.395.572 pesetas, es decir, la liquidación se giró unos días después del acuerdo ahora recurrido”²⁸⁶.

De la lectura de la sentencia anterior, podemos concluir, pues, que la deuda, para ser considerada líquida, debe haber sido determinada en su cuantía, bien mediante una autoliquidación llevada a cabo por el obligado tributario, si así lo prevé el ordenamiento jurídico, bien mediante la emisión de una liquidación por parte de la Administración, que es el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria.

Ahora bien, la LGT prevé en su artículo 101 que las liquidaciones tributarias pueden ser provisionales o definitivas²⁸⁷, por lo que ha existido la duda, ya desde la

²⁸⁵ LÓPEZ VILAS, R.: “De la compensación”, *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, dirigidos por ALBADALEJO, M. y DIAZ ALABART, S., Tomo XVI, Vol. 1, Editorial Revista de Derecho Privado Edersa, Madrid, 1991, p. 519.

²⁸⁶ STSJ de Extremadura, Sala de lo Contencioso, de fecha 27 de marzo de 2000, Recurso 137/1997, Fundamento de Derecho tercero.

²⁸⁷ “2. Las liquidaciones tributarias serán provisionales o definitivas. 3. Tendrán la consideración de definitivas: a) Las practicadas en el procedimiento inspector previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, salvo lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo. b) Las demás a las que la normativa tributaria otorgue tal carácter. 4. En los demás casos, las liquidaciones tributarias tendrán el carácter de provisionales. Podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección en los siguientes supuestos: a) Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente. b) Cuando proceda formular distintas propuestas de liquidación

vigencia de la LGT de 1963, de si es necesario que la deuda compensable esté determinada a través de una liquidación definitiva.

Podemos concluir que no es necesario que la liquidación que cuantifica la deuda compensable sea siempre definitiva. CORDERO GONZÁLEZ destaca “lo irrelevante, a efectos de la compensación, del carácter provisional o definitivo de la liquidación de la deriva la deuda. De exigirse que la deuda tributaria a compensar estuviese determinada por una liquidación definitiva, el campo de aplicación de esta forma extintiva se vería extremadamente reducido”²⁸⁸.

En conclusión, la deuda para ser compensable debe ser líquida, y deviene en líquida cuando se encuentra provisional o definitivamente cuantificada, bien por el sujeto pasivo en el caso de autoliquidaciones, bien por la propia Administración en los restantes supuestos²⁸⁹. Este requisito no tiene mayores problemas de admisión en el procedimiento administrativo de compensación, en tanto en cuanto la existencia de una deuda en periodo de recaudación exige su cuantificación²⁹⁰.

1.2.2. La concepción de la deuda como exigible: el concepto de exigibilidad propio del derecho tributario y la consecuente imposibilidad de extinción mediante compensación de aquellas deudas que tengan acordada la suspensión de su ejecución.

El concepto de exigibilidad en derecho tributario no ha sido objeto de determinación pacífica por la doctrina²⁹¹.

en relación con una misma obligación tributaria. Se entenderá que concurre esta circunstancia cuando el acuerdo al que se refiere el artículo 155 de esta ley no incluya todos los elementos de la obligación tributaria, cuando la conformidad del obligado no se refiera a toda la propuesta de regularización, cuando se realice una comprobación de valor y no sea el objeto único de la regularización y en el resto de los supuestos que estén previstos reglamentariamente. c) En todo caso tendrán el carácter de provisionales las liquidaciones dictadas al amparo de lo dispuesto en el artículo 250.2 de esta Ley”.

²⁸⁸ CORDERO GONZÁLEZ, E.M^a., *La compensación como forma ...*, ob. cit., p. 168.

²⁸⁹ Y será cuantificada a través de una liquidación provisional o definitiva o a través de un acto de imposición de sanción, si la deuda a compensar es una sanción tributaria.

²⁹⁰ “Por lo que se refiere al contenido u objeto de la prestación, los preceptos comentados suponen el carácter pecuniario de la deuda, directo o por conversión de la obligación inicial en dinero, puesto que la acción recaudatoria sólo se aplica a obligaciones pecuniarias.” (ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A. y LLOPIS GINER, F.: *Recaudación. Aspectos sustantivos y procedimentales. Comentarios al R.D. 1684/1990*, 2^a ed., Ed. Ciss, Valencia, 1993, p. 307).

²⁹¹ Algunos autores la han considerado como el efecto fundamental de la liquidación (ARIAS VELASCO, J. y CARRAL LARRAURI, N.: *Manual de procedimientos tributarios*, Santillana, Madrid, 1968, p. 207 y 208); otros han considerado que exigibilidad y devengo son una misma cosa (CARRETERO PÉREZ, A.: *Derecho Financiero*, Santillana, Madrid 1968, p. 466), o la han entendido como efecto del devengo (ROSSY, H.: *Instituciones de derecho financiero*, Librería Bosch, Barcelona, 1959, p. 357), entre otras posturas.

La doctrina civilista considera que la exigibilidad está unida al vencimiento. Para que una deuda sea exigible debe haber vencido, bien por la finalización del plazo otorgado para su cumplimiento, bien por el cumplimiento de la condición pactada.

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

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

CORTÉS DOMÍNGUEZ y MARTÍN DELGADO, al analizar los artículos 65 y 68 de la LGT de 1963 consideraron que, a efectos de su compensación, la deuda es exigible cuando haya transcurrido el “periodo voluntario de pago” ²⁹².

De esta misma opinión es FERREIRO LAPATZA, que consideraba que, a la vista del artículo 65 de la LGT de 1963, hay que distinguir entre el momento en que se realiza el hecho imponible (devengo) y el momento en que la obligación es líquida y exigible (transcurrido el plazo de pago voluntario) ²⁹³.

Y coincide con este criterio MATEO RODRÍGUEZ “pues, evidentemente, no cabe considerar exigible la deuda tributaria hasta que no transcurra el periodo voluntario de recaudación” ²⁹⁴.

Si la exigibilidad deviene después de haber transcurrido el periodo voluntario de pago debería concluirse que “el fenómeno de la exigibilidad consiste en que el ente público (titular del crédito impositivo) esté legalmente facultado para compeler al sujeto deudor del tributo al pago de la prestación” ²⁹⁵.

No compartimos esta concepción de la exigibilidad, ya que, de predicarse de las deudas compensables, únicamente lo podrían ser en periodo ejecutivo de pago, eliminando la posibilidad de la solicitud de la compensación de las deudas en periodo voluntario de recaudación²⁹⁶, posibilidad prevista legalmente en la LGT.

²⁹² CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. y MARTÍN DELGADO, J.M.: *Ordenamiento tributario español*, Civitas, Madrid, 1977, p. 229.

²⁹³ FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho financiero español*, 3ª Edición, IEF, Madrid, 1978, p. 527.

²⁹⁴ MATEO RODRÍGUEZ, L.: “Extinción de la obligación ...”, ob.cit., p. 1054.

²⁹⁵ MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: “La exigibilidad de ...”, ob. cit., p. 231.

²⁹⁶ También se eliminaría la posibilidad de extinción de aquellas deudas que pueden compensarse de oficio en periodo voluntario de pago, como excepción.

Entendemos, con MAZORRA MANRIQUE DE LARA, que la exigibilidad es “aquella cualidad que concurre en la obligación tributaria en un momento dado (cuando se notifique el acto de liquidación o cuando se presente la declaración-liquidación, es decir, desde que se inicie el plazo de ingreso voluntario) a través de la cual la obligación es líquida y exigible y, por tanto, ya pagable por el sujeto pasivo y, como contrapartida, cobrable, exigible por la Administración financiera que, en caso de no pago por el sujeto pasivo en el plazo de ingreso voluntario, puede exigir la prestación debida a través de la vía de apremio”²⁹⁷.

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

Pero en esta construcción doctrinal sobre la exigibilidad es importante distinguirla de la ejecutoriedad, entendida esta última como la posibilidad de reclamar el crédito en vía ejecutiva. La exigibilidad es posibilidad de cumplimiento y la ejecutoriedad posibilidad de que la Administración obtenga la satisfacción de su crédito coactivamente.

En relación con el requisito de exigibilidad debemos plantearnos la posibilidad de que, suspendida la ejecución del acto administrativo por haber sido este recurrido, pueda ser la deuda tributaria objeto de extinción mediante el mecanismo de la compensación regulada en la LGT.

Si bien la exigibilidad de la deuda hemos concluido que se inicia en el momento en que comienza el periodo voluntario de pago, ya que es a partir de tal instante cuando se puede cumplir la obligación, la obtención de la suspensión de la ejecutividad, tanto en el periodo voluntario de pago como en el periodo ejecutivo del mismo, supone la

²⁹⁷ MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: “La exigibilidad de ...”, ob.cit., p. 243.

paralización de la recaudación y, por tanto, la deuda deja de ser exigible y, por ende, compensable.

Así lo ha entendido el Tribunal Supremo en diversas ocasiones. En sentencia de 4 de marzo de 2010 determinó que, respecto del requisito de exigibilidad de las deudas a compensar, no podía atribuirse tal carácter “a las de naturaleza tributaria que se hallaban impugnadas ante el Tribunal Económico-Administrativo y en situación de suspensión (...). Naturalmente, cuando el sujeto pasivo del tributo ha impugnado la liquidación tributaria de que se trate en vía administrativa o judicial y ha solicitado y obtenido la suspensión de la ejecución del acto impugnado, mientras se prolongue esta situación la deuda no será susceptible de compensación con los créditos a favor de aquél, pero no por la ausencia de firmeza, sino porque habrá perdido la condición de exigible” ²⁹⁸. Este argumento ha sido, de nuevo, utilizado por el Tribunal Supremo en sentencia de fecha 19 de junio de 2020, en la que afirma que “cuando el sujeto pasivo del tributo impugne la liquidación tributaria de que se trate en vía administrativa o judicial y solicite y obtenga la suspensión de su ejecución, mientras se prolongue esta situación, la deuda no será susceptible de compensación con los créditos a su favor; ahora bien, este efecto no es consecuencia de la ausencia de firmeza, sino de la pérdida, por razones cautelares, de su condición de exigible” ²⁹⁹.

Respecto de las sanciones tributarias, la LGT en su artículo 212,3 dispone que la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá la suspensión automática de su ejecución en periodo voluntario, sin necesidad de aportar garantías, hasta que sean firmes en vía administrativa, no procediendo la exigencia de intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.

De esta manera y por acción de la ley, las sanciones, en el momento en que son recurridas en vía administrativa, pierden su exigibilidad, no pudiendo ser objeto de compensación. Tampoco podrán ser objeto de compensación si se obtiene su

²⁹⁸ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 4 de marzo de 2010, Recurso 2630/2008, Fundamento de Derecho tercero. Este mismo argumento se defendió en la STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 22 de abril de 2010, Recurso 6320/2008, Fundamento de Derecho tercero.

²⁹⁹ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 19 de junio de 2020, Recurso 3412/2017, Fundamento de Derecho tercero.

suspensión en vía judicial. La suspensión de la ejecución de la deuda le hace perder su característica de exigible.

No obstante, entendemos que, tanto en el caso de una deuda tributaria que ha sido objeto de suspensión, como en el caso de la suspensión, automática o no, de las sanciones, podrá el obligado tributario renunciar a la suspensión obtenida, y, de esta manera, una vez de nuevo exigibles, podrá solicitar su extinción mediante el mecanismo de la compensación, de igual manera que podrían proceder a su pago, aun habiendo ganado la suspensión. Sin embargo, la falta de exigibilidad de la deuda o sanción por su suspensión es un impedimento para la compensación de oficio por parte de la Administración.

En definitiva, entendiendo la exigibilidad como posibilidad de cumplimiento, es evidente que, junto con la liquidez, van a ser dos características necesarias de cualquier deuda objeto de compensación, bien se encuentre esta en periodo voluntario de pago, bien se encuentre en periodo ejecutivo de pago.

1.2.3. El concepto de vencimiento. Consecuencias del reconocimiento de la posibilidad de compensación de deudas no vencidas: análisis del régimen de solicitud “presunta” de compensación de deudas, ligada al supuesto de concesión por parte de la Administración tributaria de aplazamiento o fraccionamiento del pago. Su regulación en el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación y la posible desviación de poder en su aplicación por parte de la Administración tributaria.

Para el derecho común, una deuda ha vencido al haber finalizado el término, en las obligaciones sujetas a plazo, o bien haber cumplido la condición, en las obligaciones condicionales.

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

Como hemos analizado anteriormente, la compensación tributaria se predica de las deudas y sanciones tributarias, cualquiera que sea la fase recaudatoria en la que se encuentren, por lo que, de exigir, en todo caso, que tales deudas o sanciones estuvieran vencidas, únicamente sería posible la compensación de aquellas en periodo ejecutivo.

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

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

Las excepciones son pocas, por lo que lo cierto es que la exigencia, con carácter general, de que las deudas estén vencidas para que puedan ser compensadas de oficio, ha provocado la imposibilidad de que una deuda no vencida, ya que respecto a ella se ha concedido un aplazamiento o fraccionamiento de pago en período voluntario, pueda ser objeto de compensación de oficio con créditos que pudieran reconocerse por parte de la Administración en favor del obligado tributario durante la vigencia del aplazamiento o fraccionamiento ³⁰⁰.

Ante esta situación, en 2005 al redactar el proyecto de RGR se intentó superar este impedimento mediante la incorporación de los artículos 46, 3, e) y 52, 2.

La redacción del Proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación fue objeto del Dictamen núm. 849/2005, de 14 de julio de 2005, del Consejo de Estado.

En el citado Dictamen se puso en evidencia que la proyectada redacción del artículo 52, 2, preveía que, en la resolución de los aplazamientos o fraccionamientos “podrán establecerse condiciones por las que se afecten al cumplimiento del

³⁰⁰ LÓPEZ DÍAZ ha señalado que uno de los efectos fundamentales de la concesión de un aplazamiento o fraccionamiento en período voluntario es la ampliación de este durante el plazo concedido, de tal manera que, solo a la finalización de aquel, sin que se haya dado cumplimiento a la deuda, podrá esta entenderse vencida (Cfr. LÓPEZ DÍAZ, A.: “Algunas cuestiones en relación al aplazamiento y fraccionamiento del pago en el nuevo RGR”, *Impuestos, Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, tomo I, 1992, p. 103).

aplazamiento o fraccionamiento los pagos que la Hacienda Pública deba realizar al obligado durante la vigencia del acuerdo, en cuantía que no perjudique a la viabilidad económica o continuidad de la actividad. A tal efecto, se entenderá que desde el momento de la resolución se formula la oportuna solicitud de compensación para que surta efectos en cuanto concurren créditos y débitos, aun cuando ello pueda suponer vencimientos anticipados de los plazos y sin perjuicio de los nuevos cálculos de intereses de demora que resulten procedentes”.

Afirmó el Consejo de Estado que “se articula, de esta forma, un supuesto de compensación automática o, según la Secretaría General Técnica del Ministerio de Economía y Hacienda, una presunción de solicitud de compensación que parece no admitir prueba en contrario. Desde otra perspectiva (CEOE, CEPYME) se ha señalado que otorga a la Administración una facultad de decisión unilateral que se considera excesiva”³⁰¹.

Ante esta alegación, la Dirección General de Tributos, en manifestación recogida por el Consejo de Estado, amparó esta regulación en el artículo 65 de la Ley General Tributaria y destacó que ya se aplicaba en la práctica desde una resolución de la Directora General de la AEAT de 10 de mayo de 1995. Y añadió que “esa compensación se establece como una posibilidad, según lo dispuesto en el propio texto, por lo que su inclusión como cláusula en el acuerdo de concesión se hará depender del caso concreto. En particular, se podría incluir en aquéllos en los que no existan garantías o bien éstas sean de carácter parcial”.

Para el Consejo de Estado, de los términos en los que se configuraba la aludida previsión de compensación, no se deducía el carácter voluntario de la misma ni tampoco su aplicación únicamente a supuestos concretos. De ahí que propusiera que se revisase la solución finalmente acogida en el proyecto pues, tal y como estaba redactada, no reflejaba las características de este mecanismo apuntadas por la Dirección General de Tributos³⁰².

³⁰¹ El Dictamen puede consultarse en <https://www.consejo-estado.es>. Y forma parte de la publicación *Doctrina legal del Consejo de Estado correspondiente a 2005*, editado conjuntamente por el Consejo de Estado y el Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2007.

³⁰² Dictamen 849/2005, de 14 de julio de 2005, recogido en la memoria Anual de 2005 del Consejo de Estado, página 477.

Para MERINO JARA, y en referencia a este Dictamen del Consejo de Estado: “La sugerencia fue recogida en la redacción definitiva del precepto reglamentario” ³⁰³.

No estamos de acuerdo con esta afirmación por las siguientes razones.

En primer lugar, en los supuestos de dispensa total o parcial de garantías, es evidente que la solicitud de compensación por parte del obligado tributario no es voluntaria ni expresa, no existe crédito compensable en el momento de la “solicitud”, ni se inicia procedimiento administrativo alguno que le dé cauce ³⁰⁴.

Y, de la lectura del artículo 46, 3 del RGR podemos deducir que tampoco la exigencia de solicitud de compensación es exclusiva de los aplazamientos o fraccionamientos con dispensa total o parcial de garantías. Entre los documentos que deben acompañar, necesariamente, a la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento con carácter general, se incluye: “e) En su caso, solicitud de compensación durante la vigencia del aplazamiento o fraccionamiento con los créditos que puedan reconocerse a su favor durante el mismo periodo de tiempo, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 52.2, segundo párrafo”. De la lectura del precepto deducimos que la solicitud de compensación únicamente se exigirá en determinados casos (“en su caso”) en los supuestos de prestación total de garantías.

Todo este sistema, que *prima facie* parece estar pensado para dar mayor cobertura al cobro de aquellas deudas aplazadas respecto de las que, analizadas individualmente, no está suficientemente garantizado el cumplimiento, sin embargo, a la vista de lo dicho en la Instrucción 1/2017, de 18 de enero, de la Directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago, se revela como un entramado de interpretaciones administrativas, creado con la finalidad de evitar, con carácter general, la imposibilidad legal de compensación de oficio de las deudas aplazadas o fraccionadas con créditos a favor del obligado tributario, reconocidos durante la vigencia del

³⁰³ MERINO JARA, I.: “Aplazamiento y fraccionamiento de pago en el Reglamento General de Recaudación”, *Nueva fiscalidad*, nº 11, 2006, p. 28.

³⁰⁴ El artículo 52, 2 del RGR dice textualmente: “A tal efecto, *se entenderá*, en los supuestos de concesión de aplazamientos o fraccionamientos concedidos con dispensa total o parcial de garantías, *que desde el momento de la resolución se formula la oportuna solicitud de compensación* para que surta sus efectos en *cuanto concurren créditos y débitos*, aun cuando ello pueda suponer vencimientos anticipados de los plazos y sin perjuicio de los nuevos cálculos de intereses de demora que resulten procedentes.” (la cursiva es nuestra).

aplazamiento o fraccionamiento. Y este sistema se aplica en todo caso, existan o no garantías aportadas.

Así se demuestra de la lectura de la instrucción novena del documento, que establece que, en todos los casos de resolución favorable de un fraccionamiento o aplazamiento, se incluirá como *conditio sine qua non*, que las devoluciones que la Hacienda pública deba realizar al obligado durante la vigencia del acuerdo se afectarán al cumplimiento del mismo, con dos excepciones: cuando la garantía ofrecida consista en aval bancario y solicite el obligado tributario que no se le aplique la condición; y cuando el órgano de recaudación considere que la afectación perjudica a la viabilidad económica o continuidad de la actividad. Tal “afectación” se lleva a la práctica mediante la declaración por parte de la Administración, en el mismo acto de concesión del aplazamiento o fraccionamiento, de que, desde ese mismo momento, se entiende solicitada la compensación por parte del obligado tributario con relación a cualquier crédito por devolución que le pueda ser reconocido al obligado tributario, pendiente el fraccionamiento o aplazamiento ³⁰⁵.

Se comprueba, pues, que es general la utilización de una “presunta solicitud de compensación de deudas” realizada por parte del obligado tributario a la AEAT cuando, lo único que realmente se solicita es un aplazamiento o fraccionamiento de pago, y todo ello, por un lado, de manera contraria a la intención del autor de la norma (recordemos las manifestaciones a este respecto de la Dirección General de Tributos, autora del Proyecto de Reglamento) y, por otro, de manera contraria a la definitiva redacción del RGR ³⁰⁶.

³⁰⁵ La fórmula, bajo la denominación de “información adicional”, utilizada en todos los acuerdos de aplazamiento o fraccionamiento, con dispensa de garantías total o parcial, o con prestación de garantías suficientes, elaborados por la AEAT es la siguiente: “Si durante la vigencia de este acuerdo, resultase acreedor de la Hacienda pública, sus créditos se compensarán con las deudas aplazadas o fraccionadas. Por tanto, desde este momento se entiende efectuada la solicitud de compensación señalada anteriormente, aun cuando ello suponga un vencimiento anticipado de deudas aplazadas o fraccionadas. En este caso se efectuará un nuevo cálculo de los intereses de demora que resulten procedentes”. Ni se analiza caso por caso la necesidad de la exigencia de esta condición, ni, evidentemente, la solicitud de compensación es voluntaria, lo cual contraviene la naturaleza de derecho subjetivo de la misma, que hemos defendido en páginas anteriores, en el sentido de poder reconocido por el Derecho a favor de un sujeto que puede hacer valer frente a otros.

³⁰⁶ Otras Administraciones, *verbi gratia*, el Ayuntamiento de Murcia, utiliza un sistema diferente, al consignar en el modelo de solicitud de aplazamiento, de forma directa, la frase “Asimismo solicita la compensación con los créditos que puedan reconocerse a su favor durante el aplazamiento.” (<https://murcia.es>). También lo establece como condición el Ayuntamiento de Málaga

Es decir, la Administración tributaria en este aspecto, desde nuestro punto de vista, está utilizando el mecanismo de la compensación de deudas de manera incorrecta e incurriendo con ello en desviación de poder ³⁰⁷, puesto que para encubrir una verdadera compensación de deudas de oficio, no permitida por la LGT, ya que las deudas aplazadas no están vencidas, utiliza la ficción de la solicitud “presunta” de la compensación por parte del obligado tributario, solicitud que si fuera expresa, en virtud del artículo 56 del RGR, llevaría necesariamente a tenerla por no presentada y a su archivo sin más trámite al no existir el crédito reconocido con el que se pretende la compensación (art. 56.3 RGR) ³⁰⁸.

Por ello, propugnamos un cambio normativo en este punto, para dar cobertura legal a la necesidad administrativa de afectar los créditos por devoluciones en favor del obligado tributario, que se reconozcan durante la duración del aplazamiento o fraccionamiento concedido, al cumplimiento de este. Tal solución podría pasar por

(<https://gestriam.malaga.eu>) y el Ayuntamiento de Zaragoza (<https://zaragoza.es>). Nuestro rechazo a este modo de proceder está basado en los mismos argumentos utilizados frente al actuar de la AEAT.

³⁰⁷ “El vicio de desviación de poder consagrado a nivel constitucional en el art. 106.1 en relación con el art. 103.1 de la C.E y definido en el art. 83 de la LICA como el ejercicio de potestades administrativas para fines distintos de los fijados en el ordenamiento jurídico, supone la existencia de un acto administrativo ajustado en sus requisitos extrínsecos a la legalidad y que, no obstante, está afectado de invalidez por contravenir, en su motivación interna, el sentido teleológico de la actividad administrativa, que ha de orientarse siempre a la promoción del interés público y a ineludibles principios de moralidad.” (STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 28 de marzo de 1995, Recurso 2000/1990, Fundamento de Derecho tercero). Nuestra afirmación de que se ha generalizado, sin tener en cuenta las previsiones reglamentarias, la exigencia de solicitud “presunta” de compensación de deudas ante la solicitud de cualquier aplazamiento o fraccionamiento, puede comprobarse en la información puesta a disposición en su web por parte de la AEAT, en la sección correspondiente a las normas aprobadas por razón de pandemia, denominada “Medidas Tributarias COVID-19”. La consulta es la siguiente: “Afectación de devoluciones al aplazamiento del RD-ley 5/2021. ¿Se compensarán con la deuda aplazada las devoluciones tributarias que se reconozcan durante la vigencia del aplazamiento concedido del RD-ley 5/2021?”. La respuesta no deja dudas ni matiza: “El aplazamiento regulado en la Disposición adicional tercera del RD-ley 5/2021 es un aplazamiento con dispensa de garantía, por lo que se procederá a la compensación conforme a lo previsto en el artículo 52.2 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, el cual establece: “A tal efecto, se entenderá, en los supuestos de concesión de aplazamientos o fraccionamientos concedidos con dispensa total o parcial de garantías, que desde el momento de la resolución se formula la oportuna solicitud de compensación para que surta sus efectos en cuanto concurren créditos y débitos, aun cuando ello pueda suponer vencimientos anticipados de los plazos y sin perjuicio de los nuevos cálculos de intereses de demora que resulten procedentes.” (<https://www.agenciatributaria.es>).

³⁰⁸ El artículo 56,3, último párrafo del RGR establece que podrá requerirse al solicitante cuanta documentación falte a la vista de su solicitud de compensación. “Dicho requerimiento no será efectuado cuando, examinada la solicitud y contrastados los datos indicados en esta 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”. Es evidente que en el supuesto del 52,2 RGR no existe ningún crédito.

sujetar la concesión del aplazamiento o fraccionamiento a una condición resolutoria, consistente en que, reconocida la devolución y notificado tal reconocimiento al obligado tributario, este solicite la compensación en un plazo determinado, so pena de decaer la efectividad del acuerdo de concesión del aplazamiento o fraccionamiento en caso de incumplimiento³⁰⁹. Por tanto, entendemos, que la fórmula de la solicitud “presunta” de la compensación no es acorde a derecho.

En definitiva, las deudas compensables pueden ser vencidas o no vencidas, y esta característica será fundamental para determinar, en la mayoría de los casos, la forma de inicio del procedimiento de compensación, de oficio o a instancias del deudor de la Administración tributaria.

1.2.4. La innecesaria firmeza de las deudas compensables: análisis de los antecedentes y de la construcción de la última doctrina jurisprudencial por el Tribunal Supremo en su sentencia de fecha 19 de junio de 2020 (Recurso 3412/2017).

El RGR de 1968 exigía la firmeza de las liquidaciones en las que se concretaba la deuda a compensar, circunstancia que podía eludirse si los interesados renunciaban por escrito a la interposición de toda clase de recursos contra la liquidación³¹⁰.

EL RGR de 1990 únicamente recogió un supuesto en el que se exigía la firmeza de las deudas para su compensación, el previsto en el artículo 67, 4 para el caso de que las actas de inspección documentaran los resultados de una misma actuación de comprobación de la que resultaran liquidaciones de distinto signo, en cuyo caso, una vez firmes, “el Delegado de Hacienda, a petición del interesado, acordará en todo caso, durante el periodo voluntario de recaudación, la compensación de las deudas y créditos hasta donde alcancen aquéllas”³¹¹. Esta norma desapareció tras la modificación del RGR

³⁰⁹ Entendemos que de esta manera se da cumplimiento a la previsión del artículo 52.2 RGR: “En la resolución podrán establecerse las condiciones que se estimen oportunas para asegurar el pago efectivo en el plazo más breve posible y para garantizar la preferencia de la deuda aplazada o fraccionada, así como el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias del solicitante. En particular, podrán establecerse condiciones por las que se afecten al cumplimiento del aplazamiento o fraccionamiento los pagos que la Hacienda pública deba realizar al obligado durante la vigencia del acuerdo, en cuantía que no perjudique a la viabilidad económica o continuidad de la actividad”.

³¹⁰ Cfr. MATEO RODRÍGUEZ, L.: “Extinción de la obligación ...”, ob.cit., p. 1057.

³¹¹ La exigencia de firmeza en este caso se explicaba por la dicción del artículo 53.2. del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, que determinaba que: “Cuando de las actas que documenten los resultados de una misma actuación de comprobación e investigación resulten liquidaciones de distinto signo relativas a un mismo sujeto pasivo

de 1990 por el Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo, de reforma del Reglamento General de Recaudación.

En la actualidad, ni la LGT ni el RGR recogen esta exigencia. No obstante, siguen planteándose ante los tribunales de justicia conflictos con relación a este supuesto requisito de las deudas compensables.

El Tribunal Supremo, en sentencia de fecha 19 de junio de 2020, ha recogido su amplia doctrina sobre este punto: “La cuestión a la que se contrae el presente recurso se centra en determinar si, tal y como afirma la sentencia impugnada, la compensación de oficio por la Administración de deudas tributarias exige que las deudas y créditos que se compensen sean firmes. La sentencia de instancia parte de la equivocada premisa de considerar que la firmeza de las deudas tributarias es necesaria para la compensación, o lo que es igual, que las liquidaciones tributarias cuya compensación se pretende deben ser firmes en vía judicial. Como ya dijo esta Sala en las sentencias de 4 de marzo de 2010 y 4 de julio de 2011, entre otras, ninguna de las normas legales y reglamentarias anteriormente transcritas, exige que las liquidaciones tributarias cuya compensación se pretende deban ser firmes”³¹².

Varias son las razones que esgrime el Tribunal Supremo y que le conducen a esa conclusión.

Así, en primer lugar, entiende que es de aplicación al caso que le ocupa el apartado 1, párrafo segundo del artículo 73 de la LGT, dedicado a normar uno de los supuestos en los que, pese a tratarse de una deuda en periodo voluntario de pago puede compensarse de oficio por afectar a una nueva liquidación girada en ejecución de una resolución judicial que anula otra anterior. Afirma el Tribunal que, de la lectura del precepto, se deduce claramente que tal exigencia no existe, ya que no se condiciona la extinción de la deuda a que la nueva liquidación a la que corresponde sea firme. Y señala una circunstancia que ya hemos analizado anteriormente: se trata de un supuesto

o retenedor, una vez estas firmes, el Delegado de Hacienda, a petición del interesado, acordara en todo caso durante el periodo voluntario de recaudación la compensación de las deudas y créditos hasta donde alcancen aquellas. La compensación acordada no perjudicara la concesión de aplazamientos o fraccionamientos de la deuda tributaria, en su caso, restante”. Este artículo, anterior en su redacción al RGR de 1990, era el precursor de aquella redacción.

³¹² STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 19 de junio de 2020, Recurso 3412/2017, Fundamento de Derecho tercero.

excepcional de compensación de oficio, ya que la deuda a extinguir se encuentra en periodo voluntario de ingreso. En definitiva, la dicción de la norma no nos puede llevar a la conclusión de la exigencia de firmeza de la liquidación que cuantifica la deuda tributaria.

Analiza también el Tribunal Supremo, en apoyo de este argumento, el desarrollo reglamentario en este punto de la LGT. En concreto, el artículo 58.2.b) del RGR que únicamente exige para la procedencia de la compensación de oficio durante el plazo de ingreso en periodo voluntario que existan "cantidades a ingresar y a devolver que resulten de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior", añadiendo que "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...". Tampoco la dicción de la norma de desarrollo apoya la consideración de la necesaria firmeza de la liquidación a compensar.

En segundo lugar, apoya el Tribunal Supremo su conclusión de la innecesaria firmeza de las deudas a compensar en la dicción del apartado 2 del mismo artículo 73 LGT, dedicado a la compensación de oficio de las deudas tributarias que las comunidades autónomas, entidades locales y demás entidades de derecho público tengan con el Estado. Si esta norma lo único que exige es que las deudas seas líquidas, vencidas y exigibles, no parece razonable añadir la necesidad de firmeza.

Por último, y aunque es evidente que no se trata de un sistema de extinción de deudas por compensación, como ya hemos tenido ocasión de defender en apartados anteriores de este trabajo de investigación, el artículo 60 del RGR, relativo a la extinción de deudas de las entidades de derecho público mediante deducciones sobre transferencias, tampoco exige la firmeza de las deudas a extinguir, sino que únicamente exige que se trate de deudas de naturaleza pública vencidas, líquidas y exigibles. Por ello el Tribunal Supremo no considera que tal requisito de firmeza sea predicable de las deudas a compensar.

Nos recuerda también el Tribunal Supremo el artículo 7.2 de la LGT, y el carácter supletorio de los preceptos del Código Civil que regulan la compensación como forma de extinción de las obligaciones (artículos 1195, 1196 y 1202 del Código Civil) y que únicamente resultarán aplicables en el ámbito de las obligaciones tributarias si no entran en conflicto con los principios propios del ordenamiento tributario. Y en el

ámbito civil las exigencias del mecanismo de la compensación son “que los sujetos sean recíprocamente acreedor y deudor el uno del otro en una cantidad vencida, líquida y exigible concurrente” ³¹³, y ninguna otra. De ahí que tampoco encuentre el Tribunal apoyo en el derecho civil para la exigencia de firmeza en la liquidación a compensar.

Por último, se apoya el Tribunal Supremo en su propia doctrina jurisprudencial en la materia. En concreto, afirma que jamás se ha exigido la firmeza de liquidación en vía judicial para su compensación, más bien al contrario ³¹⁴.

Todos estos argumentos llevan al Tribunal a negar la exigencia de firmeza, ni en vía administrativa ni en vía judicial, de las deudas a compensar en materia tributaria.

Un último argumento en favor de la no exigencia de firmeza de las deudas compensables nos lo ofrece CORDERO GONZÁLEZ, si bien referido al RGR de 1990, pero que entendemos es la clave para poder afirmar la inexistencia del requisito: “si la deuda podía pagarse o cobrarse antes de que el acto de liquidación hubiese adquirido firmeza, carecía de razón de ser el negar en estos mismos casos la posibilidad de compensar” ³¹⁵.

En consecuencia, las deudas compensables de conformidad con la LGT no tienen porqué ser firmes, ni en vía administrativa ni en vía judicial, cualquiera que sea la situación recaudatoria en la que se encuentren.

1.3. Las vicisitudes en materia de compensación tributaria de la deuda y de las sanciones tributarias afectadas por un procedimiento concursal, y la influencia de la normativa contenida en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y en el posterior Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal, en la posibilidad de extinción de tales deudas por este medio.

Vamos a dedicar las siguientes páginas al análisis de las vicisitudes de las deudas compensables mediante el mecanismo previsto en el LGT, dotadas de todos los atributos que hemos desglosado en páginas anteriores, afectadas por un procedimiento concursal.

³¹³ STS, Sala de lo Civil, de fecha 30 de septiembre de 2005, recurso 138/2000, Fundamento Jurídico cuarto.

³¹⁴ Esta doctrina jurisprudencial se encuentra plasmada, entre otras, en las siguientes sentencias: STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 4 de julio de 2011, Recurso 4326/2008; STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 30 de septiembre de 2005, Recurso 138/2000; STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 28 de mayo de 2004, Recurso 5929/1999 y STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 6 de mayo de 1998, Recurso 4325/1992.

³¹⁵ CORDERO GONZÁLEZ, E.M^a., *La compensación como forma ...*, ob. cit., p. 166.

Siguiendo a FLORS MATÍES afirmamos que, en materia de ejecución del patrimonio empresarial o personal para hacer efectivas las deudas frente a terceros, "En atención a la magnitud patrimonial sobre la que puede recaer la ejecución, la doctrina tradicional suele distinguir entre ejecución singular y ejecución universal. La primera es la que tiene lugar respecto de unos bienes determinados del deudor o por una cuantía inferior al activo de su patrimonio; la segunda, la que recae sobre todo su patrimonio en los casos de insuficiencia del mismo para satisfacer las múltiples deudas que pesan sobre él. En este segundo caso (multiplicidad de obligaciones derivadas de una diversidad de créditos, e insuficiencia patrimonial para satisfacerlas), la prosecución de una pluralidad de ejecuciones singulares por parte de todos y cada uno de los acreedores produciría graves inconvenientes: 1) Para el ejecutado, por el incremento de gastos y correlativa disminución de su patrimonio que generarían los diversos procesos independientes, y 2) Para los acreedores, que podrían resultar afectados en sus expectativas por el agotamiento del patrimonio del deudor provocado por la mayor audacia o diligencia de otros que quizás fueran los últimos en preferencia por el origen o naturaleza de su crédito. De ahí la necesidad de ordenar un procedimiento de ejecución colectiva que permita la concurrencia de todos los acreedores para tratar de obtener la satisfacción de sus créditos con el producto del patrimonio del deudor bajo los principios de comunidad eventual de pérdidas e igualdad de trato (*par conditio creditorum*)" ³¹⁶.

La posición privilegiada de la Hacienda pública en los procedimientos de ejecución universal tiene una amplia tradición desde antiguo. La regulación de las quiebras en el siglo XIX y sus normas concordantes son buen ejemplo de ello, cuerpo normativo que se mantuvo en vigor hasta la publicación de la Ley Concursal y el posterior TRLC.

Todos estos privilegios entraban en colisión con el principio del derecho que preside toda ejecución universal, la *par conditio creditorum*. La razón que, según la doctrina científica, avalaba la existencia de tales privilegios, la compila GARCÍA GÓMEZ: "La justificación de estas situaciones excepcionales en el seno del concurso, alterando

³¹⁶ FLORS MATÍES, J.: "Procedimiento concursal. Antecedentes y principios generales de la Ley Concursal. Naturaleza del concurso. El órgano judicial: competencia objetiva y territorial. Líneas generales de procedimiento", <https://editorial.tirant.com/es/actualizaciones/Tema52procesalcivilIII%20septiembre2015.pdf>

la *par conditio creditorum*, hay que buscarlas, no tanto en la condición del acreedor, sino, fundamentalmente, en el interés público que sustenta esa clase de créditos y que, precisamente, fundamenta la sobre protección que el ordenamiento les dispensa. Solo hay que pensar en la configuración constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que hoy aparece consagrado en el artículo 31 CE”³¹⁷.

Lo cierto es que el interés general que orienta el proceso concursal, consistente en la continuidad de la empresa concursada, no puede romperse en favor de otros intereses, aun siendo de naturaleza pública, cuyos titulares ya cuentan con suficientes instrumentos para garantizarse el cobro de sus créditos.

Por ello la Ley Concursal en su exposición de motivos manifestaba que “Se considera que el principio de igualdad de tratamiento de los acreedores ha de constituir la regla general del concurso, y que sus excepciones han de ser muy contadas y siempre justificadas” y declaraba la intención del legislador, mediante la regulación de la clasificación de los créditos concursales, de reducir drásticamente los privilegios y preferencias a efectos del concurso.

No obstante, estas consideraciones no pueden llevarnos a negar la eficacia del principio de autotutela administrativa en el proceso concursal. Para DE LA PEÑA VELASCO “La regulación concursal trata de dar respuesta y conciliar dos principios que pueden manifestarse como antagónicos, el de la autotutela administrativa y el de conservación de la empresa, aunque ha de señalarse que, en ocasiones, las soluciones adoptadas difícilmente encuentran justificación en tales razones y, más parecen responder al mantenimiento de situaciones históricamente consolidadas, cuya modificación puede plantear problemas de otro orden, que a la necesidad de conciliar los principios señalados”³¹⁸.

En definitiva, con la aprobación de la Ley Concursal se “trató de encontrar un punto de equilibrio entre la tutela del interés público que está detrás de los privilegios

³¹⁷ GARCÍA GÓMEZ, A.J.: “La posición de las Administraciones tributarias en el concurso a propósito de la reforma de la Ley 38/2011”, *Quincena Fiscal*, nº 12, 2012, p. 34.

³¹⁸ DE LA PEÑA VELASCO, G.: “La ejecución separada del crédito tributario en el Concurso de acreedores”, *Quincena Fiscal*, nº 11, 2010, p. 18.

de estos créditos y, al mismo tiempo, el interés esencial del concurso, para evitar que el resto de los acreedores puedan hundirse con el deudor”³¹⁹.

Ese afán de equilibrio debió haber presidido la aprobación de la Ley Concursal y la inmediata aprobación de la LGT, pero no fue así. El mayor exponente de la descoordinación entre ambas normas en materia de ejecución del crédito público se puso de manifiesto con relación al procedimiento administrativo de apremio, procedimiento de ejecución singular, y su devenir una vez iniciado el procedimiento judicial de ejecución universal.

Hasta la fecha de aprobación de la Ley Concursal, la LGT de 1963 y el RGR de 1990 determinaban la preferencia procedimental del procedimiento de apremio administrativo por comparación entre la fecha de inicio del procedimiento judicial de ejecución universal y la fecha de la providencia de apremio. Si esta era de fecha anterior, debía prevalecer el procedimiento administrativo singular de ejecución. Esta solución fue muy criticada por la falta de seguridad jurídica que aportaba al sistema, puesto que la fecha de emisión de la providencia de apremio, que no de su notificación, se fijaba internamente por la Administración y no determinaba la traba de bienes. Por ello, la Ley 25/1995, de 20 de julio, de reforma parcial de la LGT de 1963, trató de resolver el conflicto y estableció la preferencia solo de los procedimientos en los que los bienes “hubieran sido objeto de embargo”, lo que se interpretó en el sentido de fijar la fecha de la diligencia de embargo como determinante.

Sin embargo, la Ley Concursal, aprobada el 9 de junio de 2003, previó en su artículo 55, respecto de los procedimientos de apremio administrativos iniciados con anterioridad a la declaración del concurso, su continuación siempre que se hubiera dictado la providencia de apremio con anterioridad al momento de declaración del concurso, volviendo a la postura que había sido tan duramente criticada.

El proyecto de LGT trató de enmendar la situación y volver a la fecha de la diligencia de embargo como determinante, aceptando el criterio mayoritario de la doctrina³²⁰. Sin embargo, el intento quedó en eso y, aprobada el 17 de diciembre de

³¹⁹ GARCÍA GÓMEZ, A.J.: “La posición de las Administraciones tributarias...”, ob.cit., p. 35.

³²⁰ “El borrador de Anteproyecto LGT, además, aclara que la fecha del embargo administrativo será la de la diligencia de embargo. De esta manera se rechaza, expresamente, la regulación contenida en el actual art. 90 del RGR (que debe entenderse derogada por el art. 129 de la LGT), que atiende a la fecha de la

2003, seis meses después que la Ley Concursal, y mediante la introducción de una enmienda en el Congreso justificada por la supuesta conveniencia de adaptarla a lo previsto en la Ley Concursal, la redacción del artículo 164 de la LGT fijó, de nuevo, el momento temporal de referencia para la prevalencia del procedimiento de apremio sobre la ejecución judicial universal coincidiendo con la fecha de la providencia de apremio.

Fue necesaria la modificación de ambas normas por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley 22/2003, Concursal, para que los dos textos fijaran como el momento determinante en la prelación de procedimientos el de la diligencia de embargo anterior a la declaración de concurso ³²¹.

Este es solo un ejemplo de las disfunciones entre ambas normas que han generado discrepancias entre la Administración tributaria y el juez del concurso, pero no el único ³²².

Ante la falta de armonía entre la LGT y las normas concursales ³²³, es conveniente que indagemos sobre la posibilidad de que aquellas deudas tributarias o sanciones de esta naturaleza, debidas por los obligados tributarios incursos en un

providencia de apremio. Como sabemos, éste es un acto interno de la Administración cuya fecha de emisión es de imposible control. Por tanto, puede afirmarse que la regulación propuesta es correcta, en la medida en que atiende a la verdadera fecha en que se produce la traba de los bienes.” (Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria, página 62. <https://www.hacienda.gob.es>).

³²¹ El TRLC contiene en su artículo 144.1 la misma previsión referida a la fecha de la diligencia de embargo.

³²² Otros motivos recurrentes de discusión han sido: “la base para calcular el montante de los créditos que gozan del privilegio general del artículo 91-4 LC, es decir, del 50 por ciento del importe de los créditos tributarios y de la Seguridad Social, la calificación en sede concursal de los recargos por declaraciones fuera de plazo, y los del ejecutivo, el momento en que se entienden “nacidos” los créditos por IVA, retenciones o sanciones tributarias en orden a su consideración como créditos contra la masa y, por último, al hilo de la interpretación del artículo 77.2 LGT, la aplicación de la prelación de los créditos tributarios establecida por la LC, con las limitaciones que ello significa, únicamente en los casos de que el concurso finalice mediante convenio y no en los supuestos de liquidación.” (GARCÍA GÓMEZ, A.J.: “La posición de las Administraciones tributarias...”, ob.cit., p. 36).

³²³ El legislador, consciente de esta difícil relación, se propuso la redacción del Proyecto de Ley de Concurrencia y Prolación de Créditos en Ejecuciones Singulares, que proponía en su texto modificaciones tanto en la Ley Concursal como en la LGT para armonizar ambas normas. En la exposición de motivos se proclamaba: “Entre ellas, debe destacarse la regulación que afecta a los créditos públicos, con la doble finalidad de realizar una interpretación auténtica de los preceptos que, en caso de concurso, regulan su clasificación; así como armonizar el estatuto de los créditos de la Hacienda Pública y de la Seguridad Social en el ámbito concursal y en el propio de las ejecuciones singulares, extendiendo a los créditos de la Seguridad Social la regulación hasta ahora vigente prevista en el artículo 77.2 de la Ley General Tributaria.” (Boletín Oficial de las Cortes Generales, VIII Legislatura, nº 98, de 8 de septiembre de 2006, p. 2). Esta iniciativa caducó en aplicación del artículo 207 del Reglamento del Congreso de los Diputados, como consecuencia de la disolución de las Cortes Generales (véase «BOCG. Congreso de los Diputados», serie D, nº 675, de 13 de febrero de 2008). Nunca se ha vuelto a plantear una norma similar.

procedimiento concursal, puedan o no ser extinguidas mediante el mecanismo de la compensación tributaria.

El artículo 153 del TRLC prevé que la compensación, cuyos requisitos hubieran existido antes de la declaración de concurso, producirá plenos efectos, aunque sea alegada después de esa declaración o, aunque el acto administrativo o la resolución judicial que la declare se hayan dictado con posterioridad a ella. Declarado el concurso no procederá la compensación de los créditos y deudas del concursado, a excepción de aquellos que procedan de la misma relación jurídica ³²⁴.

A tal efecto, debemos determinar, en un primer momento, si las condiciones que permiten la compensación tributaria ya existían antes del auto de declaración del concurso, en cuyo caso aquella podrá producirse, aun si el acto administrativo de declaración es posterior a esta fecha ³²⁵. Produciéndose esta compensación, tanto a solicitud del obligado tributario ³²⁶, como de oficio por parte de la Administración

³²⁴ El artículo 58 de la LC, antecesor del art. 153 del TRLC, en su redacción por la Ley 38/2011, preveía que “Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 205, declarado el concurso, no procederá la compensación de los créditos y deudas del concursado, pero producirá sus efectos la compensación cuyos requisitos hubieran existido con anterioridad a la declaración, aunque la resolución judicial o acto administrativo que la declare se haya dictado con posterioridad a ella”. La excepción mencionada en el artículo 153 TRLC a la posibilidad de compensación, referida a aquellas deudas y créditos que procedan de la misma relación jurídica, nunca va a ser aplicable a las deudas tributarias ni a las sanciones y ello porque nos encontramos, más que ante una compensación, ante una liquidación de la misma relación jurídica derivada de un contrato sinalagmático (compensación impropia o *eadem causa*). La jurisprudencia del Tribunal Supremo ya había excluido del régimen de prohibición de compensación estos supuestos: “No obstante, a los efectos del artículo 58 LC cabe distinguir entre compensación de créditos y liquidación de las relaciones recíprocas en un contrato bilateral. (...) una cosa es la compensación de créditos propiamente dicha, en la que dos deudas recíprocas dimanantes de diferentes relaciones crediticias se extinguen en la parte concurrente y otra la liquidación de una única relación contractual sinalagmática de la que han surgido obligaciones por una y otra parte.” (STS, Sala de lo Civil, de fecha 17 de octubre de 2018, Recurso 3099/2015, Fundamento de Derecho cuarto).

³²⁵ No compartimos la consideración de GARCÍA NÚÑEZ de que se trata de “un guiño más a la protección del crédito público” (GARCÍA NÚÑEZ, D.: *Efectos del proceso concursal en los tributos*, Aranzadi, Cizur Menor, 2021, p. 204). Por dos razones: en primer lugar, esta previsión normativa es coherente con la naturaleza jurídica de la figura de la compensación de deudas regulada en la LGT, y que hemos defendido en páginas anteriores (es un sistema de extinción de las obligaciones, de naturaleza legal, que opera automáticamente al confluir el crédito y la deuda recíprocos, cumpliéndose todos los requisitos exigidos por la ley). En segundo lugar, y siendo también esta la naturaleza de la compensación de deudas regulada en el derecho común, tal previsión “favorece” a cualquier acreedor, sea o no una entidad pública.

³²⁶ Bien por su órgano de administración bien por la Administración Concursal, en caso de tener suspendidas aquel sus facultades. Nótese que nuestro análisis no es en torno a la oportunidad de la solicitud de compensación (cuestión discutible, por ejemplo, en el supuesto de que la deuda tributaria se catalogue como crédito concursal ordinario y sea prioritario el cobro del crédito a la AEAT y no la extinción de la deuda), sino en torno a la posibilidad legal de aquella y la obtención de la extinción de la deuda concursal.

Tributaria ³²⁷. Ahora bien, cualquier controversia sobre la existencia o no de los presupuestos de la compensación, o del importe de las deudas y créditos concurrentes, será dirimida a través del incidente concursal y resuelta por el juez del concurso ³²⁸.

Como hemos establecido, la norma contiene una prohibición general de compensación de créditos y deudas del concursado una vez declarado el concurso, con la excepción mencionada anteriormente. Ahora bien, para el buen entendimiento de esta imposibilidad debemos tener en cuenta la existencia de diferentes categorías de créditos contra el deudor concursal ³²⁹. Así, créditos concursales serán aquellos cuyo devengo se ha producido hasta la declaración del concurso y van a formar parte de la masa pasiva del mismo. Por el contrario, aquellos créditos contra el deudor concursal nacidos con posterioridad a la declaración del concurso serán créditos contra la masa y no formarán parte de la masa pasiva ³³⁰.

En un primer momento, la jurisprudencia consideró que, declarado el concurso, en ningún caso, ni respecto de créditos concursales ni respecto de créditos contra la masa, se podía admitir la compensación de oficio decretada por la Administración tributaria ³³¹: “Es claro que, para practicar esta compensación -o, en términos más

³²⁷ Siempre que se cumplan las condiciones previstas en la LGT y en sus normas de desarrollo.

³²⁸ Artículo 153.3 TRLC.

³²⁹ El TRLC utiliza la expresión “créditos contra el deudor concursal” para referirse a lo que nosotros hemos llamado, a lo largo de este trabajo, deudas compensables. Por ello, en algunos momentos nos veremos obligados a utilizar la expresión “créditos de naturaleza tributaria contra el deudor” por deuda tributaria (con la inclusión de las sanciones tributarias como elemento compensable).

³³⁰ Artículo 251.1 TRLC “Todos los créditos contra el deudor, ordinarios o no, a la fecha de la declaración de concurso, cualquiera que sea la nacionalidad y el domicilio del acreedor, quedarán de derecho integrados en la masa pasiva, estén o no reconocidos en el procedimiento, salvo que tengan la consideración de créditos contra la masa”. Para ALONSO GONZÁLEZ “Las deudas de la masa están fuera de cualquier convenio que pueda establecerse con el concursado porque gozan de autonomía sustantiva, porque, en definitiva, están fuera del proceso concursal. Por ello tienen derecho a ser satisfechas antes incluso de los créditos que constituyen la masa positiva. Este es el beneficio de prededucción de la masa activa.” (ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: “Aspectos fiscales de la Ley Concursal”, *Consell obert: Recull informatiu del Consell General de Col·legis de Graduats Socials de Catalunya*, nº 179, 2003, p. 41).

³³¹ Quizá seguía en este punto la inercia del criterio expresado bajo la vigencia de la normativa anterior a la Ley Concursal: “Con palabras de la sentencia 1/2004, declarada la quiebra “la compensación deberá producirse bien en el marco del convenio, si la administración participa en el mismo, bien en el del acuerdo singular que al respecto pueda celebrar la administración, pero siempre y cuando dicha compensación tenga por objeto bienes no ocupados y puestos a disposición de la Sindicatura. (...) en suma, aunque la compensación afecte a un crédito frente a la administración que hubiera adquirido el carácter de compensable con anterioridad a la declaración de la quiebra, al no haberse dictado el acto administrativo de compensación, se trata de un bien “ya ocupado” que la Administración tributaria debería haber puesto a disposición del Juzgado, sin ya ser competente en momento posterior a la declaración de la quiebra para declarar compensados unos créditos del quebrado frente a la Administración con unas deudas tributarias.” (STS, Sala Especial, de fecha 19 de octubre de 2004, Recurso 2/2005, Fundamento Jurídico tercero).

generales, para decidir la aplicación de la cantidad a devolver- no mantiene competencia la Administración tributaria una vez producida la declaración de concurso. Y no parece aventurado pensar que la posición del Juez afirmando su jurisdicción quizá esté propiciada o, cuando menos, más vigorosamente sostenida ante la invocación -que no puede prosperar- del derecho de la Hacienda a hacer por sí y al margen del concurso tal tipo de aplicación o de compensación”³³². Por su parte, en sentencia de 22 de junio de 2009, también declaró el Tribunal Supremo que “Distinto es también que, existente (reconocido) el crédito, la Administración tributaria deje de poder disponer sobre el mismo, pues el hecho de que se incorpore a un procedimiento de concurso sobre el que dispone el Juzgado impide que dicha Administración opere sobre dicho crédito unilateralmente, por ejemplo, mediante compensación”³³³.

No obstante, esta doctrina jurisprudencial ha variado, llegando a una conclusión contraria a la apuntada, para el caso de créditos, en nuestro caso tributarios, catalogados dentro del proceso concursal como créditos contra la masa. Si bien se mantiene la prohibición general de compensación de los créditos concursales por aplicación del artículo 153 TRLC (anterior artículo 58 Ley Concursal), sí se admite respecto de los créditos contra la masa. En este sentido, valga, por todas, la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de julio de 2019: “3. Los créditos contra la masa no forman parte de la masa pasiva (art. 49 LC) y por ello no les alcanzan los efectos que respecto de los créditos concursales genera la declaración de concurso, entre los que se encuentra la prohibición de compensación del art. 58 LC. Como declaramos en la sentencia 46/2013, de 18 de febrero, "en principio, la declaración de concurso produce, entre otros efectos, que los créditos frente al deudor común anteriores formen parte de la masa pasiva (art. 49 LC) y para su cobro, una vez reconocidos como créditos y clasificados, estén afectados por la solución concursal alcanzada (convenio o liquidación). Estos créditos concursales están sujetos a las reglas de la *par conditio creditorum*, que impide, en principio y salvo excepciones, su pago al margen del convenio o la liquidación". Y "por esta razón, el art. 58 LC prohíbe la compensación de los créditos y deudas del concursado, salvo que los requisitos de la compensación hubieran existido con anterioridad a la declaración de concurso". Es lógico que esta

³³² STS, Sala Especial, de fecha 25 de junio de 2007, Recurso 3/2007, Fundamento de Derecho sexto.

³³³ STS, Sala Especial, de fecha 22 de junio de 2009, Recurso 7/2008, Fundamento de Derecho tercero.

prohibición de compensación afecte únicamente a los créditos concursales y no a los créditos contra la masa, pues se trata de un efecto de la declaración de concurso sobre los créditos afectados por el mismo, tal y como se desprende de la ubicación sistemática del precepto: el art. 58 LC se encuadra dentro del Título III y en particular en el Capítulo II que lleva por rúbrica "De los efectos sobre los acreedores", y este Capítulo II comienza con el art. 49 LC, que integra dentro de la masa pasiva a los acreedores concursales. Es a estos acreedores a quienes se aplican los efectos sobre los créditos en particular previstos en la sección 3a del capítulo II, el primero de los cuales es la prohibición de compensación (art. 58 LC). En este sentido nos pronunciamos en la sentencia 181/2017, de 13 de marzo: "La pretensión de aplicar, siquiera analógicamente, el art. 58 de la Ley Concursal a los créditos contra la masa no puede ser estimada. Justamente por no tratarse de créditos concursales, no son aplicables los efectos que respecto de tales créditos prevé la sección tercera del capítulo segundo del título tercero de la Ley Concursal, arts. 58 a 60. Los créditos contra la masa pueden compensarse con créditos del concursado, deberán pagarse con los intereses, legales o pactados, que se devenguen, no se suspende el derecho de retención ni se interrumpe la prescripción de la acción para exigir su pago" ³³⁴.

De esta misma opinión es ARIAS LÓPEZ quien afirma que no es de aplicación el artículo 58 de la Ley Concursal (actual artículo 153 del TRLC) a los créditos contra la masa por lo que "entendemos que es posible la compensación de créditos cuando se trata de hechos imponderables posteriores a la declaración de concurso y deudas contra la masa, si bien, deben tomarse en consideración ciertas limitaciones a la hora de compensar, que la AEAT no siempre tiene en cuenta" ³³⁵.

³³⁴ STS, Sala de lo Civil, de fecha 17 de julio de 2019, Recurso 713/2016, Fundamento de Derecho cuarto. También STS, Sala de lo Civil, de fecha 15 de diciembre de 2020, Recurso 1763/2018: "En primer lugar, debemos advertir que las liquidaciones del IVA a que se refiere la cuestión litigiosa se refieren a hechos imponderables acaecidos con posterioridad a la declaración de concurso, por lo que serían créditos contra la masa y no concursales, por lo que no resulta aplicable la prohibición de compensación del art. 58 LC vigente a la fecha en que se dictaron las resoluciones administrativas controvertidas -actual art. 153.1 del Texto Refundido de la Ley Concursal, TRLC." (Fundamento de Derecho segundo).

³³⁵ ARIAS LÓPEZ, R.: "La compensación tributaria en el concurso de acreedores", <https://elderecho.com>. No obstante, en contra de este criterio también existen voces en la doctrina: GARCÍA NÚÑEZ concluye que "En resumen, puede concluirse que iniciado el concurso la AT no puede unilateralmente realizar la compensación de oficio en caso de poderse reunir los requisitos de excepción del art. 153 TRLC (art.58 LC), menos aún, si los créditos tributarios son contra la masa." (Cfr. GARCÍA NÚÑEZ, D., *Efectos del proceso concursal ...*, ob.cit., p. 205). Por su parte CARBAJO VASCO considera que "No pueden, en cualquier caso, compensarse los créditos reconocidos con posterioridad al auto declarativo del concurso y tampoco las

Esta limitación existente para la compensación de deudas tributarias calificadas como créditos contra la masa en un procedimiento concursal viene determinada por las previsiones del artículo 245 TRLC dedicado a determinar el momento de pago de los créditos contra la masa, en conexión con el artículo 250 TRLC, que prevé la alteración de este orden cuando la administración concursal comunica la insuficiencia de masa activa para el pago de créditos contra la masa ³³⁶. En estas circunstancias el pago de las deudas tributarias se ve postergado por el pago de los créditos por salarios e indemnizaciones o de créditos por alimentos, entre otros. Por ello, y seguimos en este punto a ARIAS LÓPEZ, respecto de las deudas compensables de conformidad con la LGT y que han sido catalogadas como crédito contra la masa “Si la AEAT realiza una compensación de oficio y ya se ha comunicado la insuficiencia de masa activa, se estaría incumpliendo el orden de prelación legal dispuesto (...) y, por consiguiente, no podría operar la compensación. A sensu contrario, si no se ha realizado dicha comunicación debe entenderse que existe masa activa suficiente para satisfacer todos los créditos contra la masa y, por ende, la compensación no alterará el orden de pago” ³³⁷.

No desconocemos la inicial posición administrativa estatal en torno a la posibilidad de compensación de oficio de deudas contra la masa, que negaba su competencia para ello. El TEAC en Resolución de fecha 26 de febrero de 2019 (RG 217/2018) consideró que “Este Tribunal Central, tal como indica la Directora recurrente, acogió en su resolución de 31 de mayo de 2017 (RG 5841/2014) la doctrina del Tribunal Supremo y del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción contraria a las ejecuciones singulares de deudas contra la masa una vez abierta la fase de liquidación, extendiéndola a un supuesto de compensación de oficio. Concluye la citada

deudas gestionadas por la AEAT en virtud de convenio. Se plantea, sin embargo, si es posible la compensación a instancias del administrador concursal, artículo 72 LGT, de deudas contra la masa; en nuestra opinión, tal posibilidad no existe tampoco dado lo dispuesto en el artículo 58 LC, pero los órganos de recaudación de la AEAT entienden lo contrario.” (Cfr. CARBAJO VASCO, D., *Algunas cuestiones tributarias en los concursos de acreedores*, séptima edición, Documentos de trabajo 4/2020, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2020, p. 234).

³³⁶ El texto del Proyecto de Ley de reforma del TRLC, publicado el 14 de enero de 2022 en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, modifica este artículo 250 del TRLC, pero tal modificación no afecta a nuestras conclusiones en esta materia.

³³⁷ Entiéndase la mención a la AEAT como mención a la Administración tributaria. ARIAS LÓPEZ, R.: “La compensación tributaria en el concurso ...”, ob.cit., <https://elderecho.com>. En este mismo sentido SAP Barcelona, de fecha 26 de junio de 2014, nº 225/2014.

resolución del modo siguiente: *En consecuencia, entiende este Tribunal Central que estando ya abierta la fase de liquidación del concurso al tiempo de dictarse los acuerdos de compensación de oficio como medio de extinción de la deuda tributaria al tratarse de una ejecución singular efectuada con posterioridad a la apertura de la fase de liquidación y no habiéndose planteado incidente concursal alguno ante el Juez competente para conocer y decidir sobre la ejecución del patrimonio del concursado, procede estimar las alegaciones de la entidad interesada.* Este criterio ha sido reiterado en resoluciones de este Tribunal Central posteriores a la interposición del presente recurso por la Directora recurrente, así las de 26 de abril de 2018 (RG 7065/2015; RG 6908/2015; RG 6830/2015) y de 20 de julio de 2018 (RG 8859/2015). (...) Este Tribunal Central no desconoce la sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil) de 13 de marzo de 2017, dictada en el recurso de casación 1632/2014, mencionada por la Directora recurrente en su escrito de alegaciones. Sin embargo, considera que se trata de un pronunciamiento aislado que no justifica el cambio de criterio que ha venido manteniendo este Tribunal Central”.

Con base en estos argumentos el TEAC concluyó que la prohibición de ejecuciones singulares prevista en el artículo 55 de la LC opera tanto sobre créditos concursales como sobre los créditos contra la masa y “la compensación de oficio constituye un acto de ejecución singular contra el patrimonio del deudor que no puede ser dictado por la Administración tributaria sin plantear previamente un incidente concursal ante el juez del concurso” ³³⁸.

³³⁸ Correlativamente la AEAT en su página web, en el apartado correspondiente al Foro de Grandes Empresas, delimitó su posición en los procesos concursales en cuanto a las compensaciones de oficio en los siguientes términos: *“Compensación de créditos contra la masa por parte de la AEAT.* La controvertida cuestión relativa a la compensación de créditos contra la masa ha quedado resuelta por la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante TEAC) de fecha 26 de febrero de 2019, R.G. 217-2018, dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, en la que se establece el siguiente criterio: *“1.- La prohibición de ejecuciones prevista en el art. 55 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, opera tanto sobre créditos concursales como sobre los créditos contra la masa. 2.- No es posible ejecutar singularmente una deuda contra la masa una vez abierta la fase de liquidación, de conformidad con la doctrina del Tribunal Supremo según la cual no cabe una interpretación simplemente literal de la regla del apartado 4 del artículo 84 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, sino que es precisa su interpretación sistemática con el resto de los preceptos de la Ley Concursal y en particular con los artículos 8. 3º, 55, 56 y 57.3. 3.- La compensación de oficio constituye un acto de ejecución singular contra el patrimonio del deudor que no puede ser dictado por la Administración tributaria sin plantear previamente un incidente concursal ante el Juez del Concurso.”* En la citada Resolución se hace mención a la existencia de una Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil), de fecha 13 de marzo de 2017, dictada en el recurso de casación 1632/2014, que llega a una conclusión diferente, señalando: *“1.- La pretensión de aplicar, siquiera analógicamente, el art. 58 de la Ley Concursal*

En primer lugar, debemos criticar esta Resolución por cuanto considera que la compensación de deudas es un procedimiento de ejecución singular del patrimonio del concursado. Entendemos que la compensación de deudas es una forma de extinción de las obligaciones tributarias y no un mecanismo de ejecución singular.

En este sentido, recuérdese que el artículo 100 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, prevé cuatro medios de ejecución forzosa: el apremio sobre el patrimonio, la ejecución subsidiaria, la multa coercitiva y la compulsión sobre las personas. Es evidente que la compensación de deudas no guarda relación con ninguno de estos medios de expresión de la potestad de autotutela ejecutiva de la Administración.

Entendemos que el TEAC no acierta con el concepto de compensación de deudas e identifica, de manera indebida, aquella con el del procedimiento de apremio, medio de ejecución forzosa que puede utilizar la Administración tributaria. Respecto de la relación de la compensación de deudas con el procedimiento de apremio, este sí, mecanismo de ejecución singular del patrimonio del obligado tributario, ni la primera se desarrolla como trámite del segundo, ni siquiera las deudas a compensar de oficio deben haber sido apremiadas, ya que, con carácter general, son susceptibles de compensación

a los créditos contra la masa no puede ser estimada. Justamente por no tratarse de créditos concursales, no son aplicables los efectos que respecto de tales créditos prevé la sección tercera del capítulo segundo del título tercero de la Ley Concursal, arts. 58 a 60. Los créditos contra la masa pueden compensarse con créditos del concursado, deberán pagarse con los intereses, legales o pactados, que se devenguen, no se suspende el derecho de retención ni se interrumpe la prescripción de la acción para exigir su pago. 2.- Debemos recordar lo que afirmamos en la sentencia 428/2014, de 24 julio, con cita de la 46/2013, de 18 de febrero. En principio, la declaración de concurso produce, entre otros efectos, que los créditos anteriores frente al deudor común formen parte de la masa pasiva (art. 49 de la Ley Concursal) y para su cobro, una vez reconocidos como créditos y clasificados, estén afectados por la solución concursal alcanzada (convenio o liquidación). Estos créditos concursales están sujetos a las reglas de la par conditio creditorum, que impiden, en principio y salvo excepciones, su pago al margen del convenio o la liquidación. Esa es la razón por la que el art. 58 de la Ley Concursal prohíbe la compensación de los créditos y deudas del concursado, salvo que los requisitos de la compensación hubieran existido con anterioridad a la declaración de concurso. Pero si el crédito no es concursal, sino contra la masa, no se integra en la masa pasiva del concurso, no está sujeto a las reglas de la par conditio creditorum, y puede ser pagado al margen de la solución concursal alcanzada, sea la de convenio o la de liquidación. 3.- Por otra parte, frente a lo afirmado en el recurso, si la compensación está correctamente efectuada, no se vulnera la exigencia de que el crédito contra la masa sea pagado a su vencimiento, tal como prevé el art. 84.3 y antes el art. 154.2 de la Ley Concursal, puesto que para que proceda la compensación, las deudas a compensar deben estar vencidas (art. 1196.3 del Código Civil)”. No obstante, la mencionada Resolución del TEAC, considerando que se trata de un pronunciamiento aislado del Tribunal Supremo, fija un criterio contrario, que es vinculante para la Administración tributaria conforme a lo dispuesto en el artículo 242.4 de la LGT, por lo que, mientras no exista un nuevo pronunciamiento sobre la materia, de acuerdo con la citada Resolución del TEAC, la AEAT no procederá a realizar compensaciones de oficio”. <https://www.agenciatributaria.es>.

por esta vía aquellas deudas respecto de las que se ha iniciado el periodo ejecutivo de pago ³³⁹. La compensación de deudas no supone un cobro forzoso y ejecutivo sobre el patrimonio del deudor, sino la extinción de las deudas y los créditos de quienes son, recíprocamente, acreedor y deudor, en la cantidad concurrente.

Por todo ello no compartimos las conclusiones que alcanzó el TEAC al considerar no compensables las deudas contra la masa, por ser el procedimiento de compensación de deudas un procedimiento de ejecución singular del patrimonio del deudor.

Téngase en cuenta, como argumento adicional, que el TRLC trata de manera diferenciada la compensación en el seno del procedimiento concursal (artículo 153 TRLC) y las ejecuciones singulares en el seno de este (artículos 142, 143 y 144 TRLC). No pueden confundirse una con los otros.

La afirmación del TEAC del conocimiento de la STS, Sala de lo Civil, de fecha 13 de marzo de 2017, Recurso 1632/2014, que considera pronunciamiento aislado en favor de la posibilidad de compensación de deudas contra la masa, hay que contrastarla con el posterior pronunciamiento del Tribunal Supremo en STS, Sala de lo Civil, de fecha 17 de julio de 2019, Recurso 713/2016, que hemos comentado anteriormente que, con mención a la STS de 13 de marzo de 2017, reitera el mismo criterio. Con base en esta reiterada jurisprudencia esperábamos un nuevo pronunciamiento del TEAC que variara el criterio hasta ahora defendido.

Este pronunciamiento del TEAC se produjo el 18 de octubre de 2021. En él, si bien se sigue insistiendo, desde nuestro punto erróneamente, en que la compensación es un acto de ejecución singular “o, cuando menos, produce un efecto equivalente a un acto de ejecución” ³⁴⁰, concluye que “Es posible ejecutar singularmente una deuda contra la masa y, en consecuencia, compensarla de oficio, una vez abierta la fase de liquidación del concurso” ³⁴¹.

³³⁹ Con las excepciones ya mencionadas y que se regulan en el artículo 73, 1 LGT. En apoyo de la argumentación anterior sobre la naturaleza no ejecutiva de la compensación puede citarse la resolución del Tribunal Central de 23 de marzo de 2017 (RG 6035/2014).

³⁴⁰ Resolución del TEAC de 18 de octubre de 2021 (RG 1877/2021), Fundamento de Derecho cuarto.

³⁴¹ Resolución del TEAC de 18 de octubre de 2021 (RG 1877/2021), Fallo. Correlativamente a la emisión de esta Resolución del TEAC, la AEAT procedió a modificar su criterio. Así, en su página web, en el apartado correspondiente al Foro de Grandes Empresas, da publicidad a su nuevo criterio en estos términos: “*Compensación de créditos contra la masa por parte de la AEAT*. La controvertida cuestión relativa a la compensación de créditos contra la masa ha quedado resuelta por la Resolución del Tribunal Económico-

Por nuestra parte, siempre hemos considerado que las deudas susceptibles de compensación mediante el mecanismo regulado de la LGT que sean créditos contra la masa son susceptibles de extinción por compensación con créditos a favor del concursado que este ostente frente a la Administración tributaria.

Y esta conclusión es coherente con el afán de la AEAT de procurar en los procedimientos concursales, por todos los medios, que sus créditos frente al concursado sean considerados como créditos contra la masa y no como créditos concursales. El máximo exponente de esta insistente intención lo encontramos al analizar las vicisitudes en el procedimiento concursal de las liquidaciones por IVA originadas por la recepción por parte de la concursada de las facturas rectificativas emitidas por sus proveedores, con ocasión del concurso.

El artículo 80, tres de la LIVA prevé la modificación de la base imponible por parte del emisor de la factura para reducir esta cuando el destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre

Administrativo Central (en adelante TEAC) de fecha 18 de octubre de 2021, R.G. 1877/2021, dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, en la que se establece el siguiente criterio: *"1.- El artículo 58 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, no es de aplicación a los créditos contra la masa. 2.- La prohibición de ejecuciones prevista en el art. 55 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, opera sobre los créditos concursales pero no sobre los créditos contra la masa. 3.- Es posible ejecutar singularmente una deuda contra la masa y, en consecuencia, compensarla de oficio, una vez abierta la fase de liquidación del concurso. 4.- El acuerdo de compensación es un acto meramente declarativo, en la medida en que se limita a declarar la extinción de una deuda tributaria producida en un momento anterior. Ello conlleva que la Administración tributaria, debidamente reconocido su crédito contra la masa, no tenga que ejercitar acción alguna de pago respecto a aquél ante el Juez del concurso en los términos del artículo 84.4 LC para hacer efectivo su acuerdo de compensación de oficio. Serán en su caso la administración concursal o los posibles acreedores afectados quienes, a la vista del acuerdo de compensación de oficio, podrán plantear incidente concursal si consideran que dicha compensación ha alterado el orden de prelación establecido por la normativa concursal para el pago de los créditos contra la masa. De ahí que la revisión y eventual anulación en la vía económico-administrativa de un acuerdo de compensación de oficio de la Administración tributaria respecto de una deuda contra la masa por causa de infracción de la normativa concursal requiere siempre el previo pronunciamiento al efecto del Juez de lo Mercantil competente en el concurso, a través de la resolución de un incidente concursal planteado por la propia administración concursal o por otros acreedores."* Se trataba de un recurso en el que, aportando argumentos adicionales, se pretendía superar el criterio vinculante para la Administración tributaria expuesto en la Resolución del TEAC para la unificación de criterio de 26 de febrero de 2019, R.G. 217/2018, que impedía la compensación de oficio de deudas contra la masa en un proceso concursal, obligando a la Administración tributaria a plantear previamente un incidente concursal ante el juez del concurso. El TEAC ha estimado este nuevo recurso planteado sobre la cuestión, quedando superados los criterios fijados en la citada resolución de 26 de febrero de 2019, cuyo contenido se inserta en esta nueva resolución, y unificando criterio en el sentido contrario, que es vinculante para la Administración tributaria conforme a lo dispuesto en el artículo 242.4 de la LGT, por lo que, de acuerdo con la Resolución del TEAC de 18 de octubre de 2021, es perfectamente posible para la Administración tributaria realizar actuaciones de compensación de deudas contra la masa de sujetos en proceso concursal (<https://www.agenciatributaria.es>).

que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso. De esta forma los proveedores recuperan el IVA repercutido no cobrado que procedieron a ingresar en su momento. Por su parte, el deudor concursado, a la recepción de las citadas facturas debe comunicar tales cuotas de IVA como impuesto a ingresar, por haber procedido a su deducción con anterioridad. Dado que la declaración del impuesto se presenta, por parte del concursado, con posterioridad a la declaración de concurso, la AEAT mantuvo la posición de que las deudas por IVA resultantes de estas operaciones debían calificarse como un crédito contra la masa ³⁴², con todas las consecuencias que ello conlleva. Así lo pone de manifiesto GARCÍA GÓMEZ “ En los distintos procesos en los que ha tomado parte, la Administración ha sostenido que en el caso del IVA el crédito exigible viene definido por la diferencia entre el IVA devengado y el deducible en cada periodo de liquidación, siendo la fecha de finalización de dicho periodo la que determina el nacimiento y la exigibilidad del crédito, lo que significa que si aquel periodo finaliza tras la declaración del concurso, los créditos por IVA serán contra la masa, aunque las operaciones gravadas se hayan devengado antes de esa fecha” ³⁴³. Es decir, para la AEAT la declaración correspondiente al trimestre o mes en que se declaraba el concurso, que normalmente reflejaba el resultado de las facturas rectificativas recibidas por el concursado, por el hecho de que se presentaba con posterioridad a la declaración de aquel, generaba un crédito contra la masa.

El Tribunal Supremo se pronunció sobre esta cuestión. En sentencia de fecha 1 de septiembre de 2009, criterio posteriormente reiterado, decretó que “Esta Sala fija como doctrina que los créditos por IVA contra el deudor por hechos imposables anteriores a la declaración del concurso, con independencia del momento de conclusión del plazo para la liquidación, constituyen créditos concursales. Esta conclusión se funda en los siguientes argumentos: (...) c) El nacimiento del crédito tributario por IVA tiene lugar con la realización del hecho imponible, que coincide con el momento del devengo, a tenor de lo dispuesto en los artículos 20 y 21 LGT. Estos artículos establecen que el

³⁴² “Dado que esta modificación se produce una vez se ha declarado el concurso y que la concursada comunica estas facturas en las declaraciones trimestrales posteriores como IVA a ingresar, la AEAT ha sostenido que estas cuotas deben considerarse créditos contra la masa y, por tanto, compensables con cuotas a devolver posteriores a la declaración de concurso.” (ARIAS LÓPEZ, R.: “La compensación tributaria ...”, ob.cit., p. 2).

³⁴³ GARCÍA GÓMEZ, A.J.: “La posición de las Administraciones tributarias...”, ob.cit., p. 56.

nacimiento de la obligación tributaria principal tiene lugar en el momento del devengo, en el que se entiende realizado el hecho imponible (presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo), aunque la ley de cada tributo pueda establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o parte de esta, en un momento distinto del devengo del tributo. d) Aplicando este principio, debe entenderse que el momento de nacimiento del crédito en favor de la Hacienda Pública por el IVA, que es el de la realización del hecho imponible, determina que el crédito tenga carácter concursal si se ha producido con anterioridad a la declaración del concurso, en virtud de lo establecido en el artículo 84.2. 10º LCon, aunque el plazo establecido por las normas tributarias para la liquidación haya concluido con posterioridad. En efecto, de acuerdo con este precepto son créditos contra la masa “los que resulten de obligaciones nacidas de la ley o de responsabilidad extracontractual del concursado con posterioridad a la declaración de concurso”. El artículo 84.1 LCon establece que “constituyen la masa pasiva los créditos contra el deudor común que conforme a esta Ley no tengan la consideración de créditos contra la masa”³⁴⁴.

Alegó la AEAT en defensa de su derecho la imposibilidad de fragmentar la liquidación del IVA y la importancia de la liquidación para determinar la cuantía y exigibilidad de la deuda tributaria en función del juego de las deducciones, de carácter esencial en el IVA. Pero consideró el Tribunal Supremo que tales argumentos “no son suficientes para alterar la conclusión obtenida. La legislación concursal obliga a estar a la fecha del nacimiento de la obligación y la fijación de este momento como determinante del carácter concursal o contra la masa del crédito correspondiente constituye una garantía del mantenimiento del principio de igualdad entre los acreedores del concursado. (...) La falta de una norma específica de carácter tributario que permita en este caso la fragmentación del periodo de liquidación debe ser entendida como una laguna legal susceptible de ser suplida acudiendo al valor integrador de los expresados principios, en los que se sustenta la regla contenida en el artículo 84.2. 10º LCon. La DA octava LGT establece que, en materia de «Procedimientos

³⁴⁴ STS, Sala de lo Civil, de fecha 1 de septiembre de 2009, Recurso 253/2007, Fundamento de Derecho tercero.

concursoales», «lo dispuesto en esta Ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento»³⁴⁵.

Y esta reflexión final del Tribunal Supremo fue la que propició que la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra fraude, reformara el artículo 99 de la LIVA, para determinar que “En la declaración-liquidación, prevista reglamentariamente, referida a los hechos imponible anteriores a la declaración de concurso se deberá aplicar la totalidad de los saldos acumulados a compensar de periodos de liquidación anteriores a dicha declaración”, modificación que provocó la del Reglamento del Impuesto³⁴⁶, cuyo artículo 71 quedó redactado de la siguiente manera: “En el caso de que el sujeto pasivo haya sido declarado en concurso, deberá presentar, en los plazos señalados en el apartado anterior, dos declaraciones-liquidaciones por el período de liquidación trimestral o mensual en el que se haya declarado el concurso, una referida a los hechos imponible anteriores a dicha declaración y otra referida a los posteriores”. Se evitó la discusión sobre si el crédito derivado de la liquidación presentada era concursal o contra la masa presentando dos declaraciones que darán lugar a un crédito concursal y otro contra la masa, siendo este último susceptible de compensación tributaria.

La polémica sobre la naturaleza de las liquidaciones que contenían el resultado de las rectificaciones de facturas emitidas por los proveedores de la concursada fue saldada por el Tribunal Supremo, en sentencia de 11 de enero de 2018, en la que determinó que “en el presente caso en la liquidación practicada, como consecuencia de las facturas rectificativas que los acreedores concursales emitieron a la vista de la declaración de concurso, afloró un IVA a ingresar. Este crédito a favor de la AEAT, de acuerdo con la doctrina expuesta, es concursal. Y las facturas rectificativas emitidas tras

³⁴⁵ STS, Sala de lo Civil, de fecha 1 de septiembre de 2009, Recurso 253/2007, Fundamento de Derecho tercero.

³⁴⁶ Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se prueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y forma de utilización del número de identificación fiscal; el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria.

la declaración de concurso correspondían a hechos imposables anteriores al concurso de acreedores”³⁴⁷.

En otro orden de cosas, no podemos olvidar que el artículo 164 de la LGT recoge la circunstancia de que la Hacienda pública, titular de créditos tributarios de carácter privilegiado, tiene derecho de abstención, con relación a estos, en los procesos concursales. De esta manera, la Administración no está obligada a suscribir el convenio. No obstante, la Hacienda Pública puede suscribir, en el curso de los procesos concursales los acuerdos o convenios previstos en la legislación concursal, así como acordar, de conformidad con el deudor y con las garantías que se estimen oportunas, unas condiciones singulares de pago, que no pueden ser más favorables para el deudor que las recogidas en el convenio o acuerdo que ponga fin al proceso judicial ³⁴⁸.

Los acuerdos singulares de pago se han convertido en el marco general de las condiciones para la satisfacción del crédito tributario calificado como privilegiado ³⁴⁹ dentro de un procedimiento concursal, y así lo reconoce, por ejemplo, la AEAT ³⁵⁰.

En el seno de estos acuerdos singulares, la Administración tributaria, porque así lo permite el artículo 164 de la LGT, podrá acordar la compensación de dichos créditos concursales en los términos previstos en la normativa tributaria.

En definitiva, y a modo de conclusión, afirmamos que las deudas y sanciones tributarias, una vez aportadas a un procedimiento concursal, podrán compensarse con créditos en favor del concursado de conformidad con las normas de la LGT si, habiendo

³⁴⁷ STS, Sala de lo Civil, de fecha 11 de enero de 2008, Recurso 2033/2015, Fundamento de Derecho tercero.

³⁴⁸ Con relación a la AEAT, puede consultarse la Instrucción 3/2014 de 19 de noviembre, de la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT, para la suscripción de acuerdos singulares con obligados declarados en concurso de acreedores, en la que se determinan todas las condiciones de la firma de tales acuerdos (<https://www.agenciatributaria.es>).

³⁴⁹ La normativa concursal distingue entre 1) Créditos con privilegio especial que son los asegurados con garantía real. Entre ellos podrán incluirse los créditos tributarios, bien porque disfruten de esta garantía *ope legis* (garantía legal tácita o derecho de afección) o por constitución voluntaria; 2) Créditos con privilegio general, entre los que podrán incluirse los tributarios, si bien es preciso distinguir dos situaciones: si el crédito es por retenciones, el privilegio cubre la totalidad del importe; si se trata de deudas por otros conceptos, el privilegio cubre solamente el 50% del principal.; 3) Créditos ordinarios: tienen esta categoría los que no disfruten de privilegio ni tampoco son subordinados; serán en definitiva los derivados de los créditos respecto de los cuales el privilegio especial cubre solo el 50%.4) Créditos subordinados: entre ellos se incluyen los intereses de demora, las sanciones, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del periodo ejecutivo. Los acuerdos singulares de pago se refieren a los créditos concursales con privilegio general (artículo 280 TRLC).

³⁵⁰ Puede consultarse la posición de la AEAT en los procesos concursales en el Foro de Grandes Empresas (<https://www.agenciatributaria.es>).

sido calificadas como créditos concursales, las condiciones para tal compensación existían con anterioridad al momento de declaración del concurso, o bien si tal medio de extinción se pacta a través de un acuerdo singular de pago que afecte a créditos concursales calificados como privilegiados (con privilegio general). En el caso de que aquellas sean calificadas como créditos contra la masa sí podrán ser objeto de compensación de conformidad con las normas de la LGT con créditos en favor del concursado nacidos con posterioridad a la declaración de concurso, siempre y cuando no haya sido puesto de manifiesto por parte de la administración concursal la insuficiencia de masa activa para cubrir todos los créditos contra la masa.

En cualquier otra circunstancia, la compensación tributaria no será posible como forma de extinción de las deudas tributarias o sanciones aportadas a un proceso concursal.

2. De los créditos susceptibles de extinción por compensación en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La denominación de derecho de crédito se reserva para definir el derecho subjetivo en virtud del cual un sujeto, el acreedor, puede exigir que otro, el deudor, realice en su favor una prestación. El derecho de crédito del acreedor se corresponde con la obligación del deudor.

Analizamos a continuación los diferentes derechos de crédito que se pueden contraponer a las deudas y sanciones tributarias para la extinción de todos ellos en la cantidad concurrente ³⁵¹.

2.1. Origen de las obligaciones económicas que la Administración tributaria debe afrontar al asumir la posición deudora en una relación jurídica: clases de créditos que se pueden oponer para la extinción de deudas y sanciones tributarias.

Al pensar en la posición de la Administración tributaria en las múltiples relaciones jurídicas que esta puede entablar, la tendencia natural es situarla en una posición

³⁵¹ Conscientemente, nosotros no queremos utilizar expresiones tales como créditos de origen tributario o créditos tributarios frente a créditos no tributarios, y ello porque consideramos que los créditos tributarios son únicamente aquellos que existen a favor de la Administración tributaria y que los créditos de los que es deudora no pueden calificarse como tributarios.

acreedora. No obstante, no es atípica su posición como contraparte, es decir, como deudora. De esta dualidad de posiciones ha sido consecuencia la aparición del mecanismo de compensación de deudas como forma de extinción de las deudas y sanciones tributarias.

Consciente el legislador de la importancia de determinar la posición deudora de la Administración tributaria a través de la determinación de los créditos que se pueden ostentar frente a ella, la norma antecedente de la actual regulación, la LGT de 1963, dedicaba el artículo 68, 1 a determinar la naturaleza de los créditos aptos para ser aportados al procedimiento de compensación. Llamaba la atención que en su redacción quedaban delimitados únicamente dos tipos de créditos válidos, definidos como, por un lado, aquellos a que tenían derecho los sujetos pasivos en virtud de ingresos indebidos por cualquier tributo y, por otro lado, los que se denominaban como “otros créditos reconocidos por acto administrativo firme a favor del mismo sujeto pasivo”.

La doctrina científica defendió que tal distinción era baladí, porque no perseguía efecto jurídico alguno. Así, DÍEZ-PICAZO, entendió, a la vista del mencionado precepto, que “La causa del crédito es, por tanto, indiferente y la distinción no parece tener ninguna trascendencia”³⁵².

En este mismo sentido, MATEO RODRÍGUEZ concluyó que “resulta claro que nuestro ordenamiento se apunta a la admisión más amplia de la compensación tributaria desde la perspectiva de los créditos compensables, puesto que, en principio, cualquiera que sea el origen o causa del crédito contra el ente público acreedor de la obligación tributaria, existe la posibilidad de extinción de ésta por compensación”³⁵³.

CORDERO GONZÁLEZ explicaba la mención a estos dos tipos de créditos acudiendo al proceso de elaboración de la norma. En principio únicamente se preveía permitir la compensación de deudas tributarias con créditos tributarios derivados del mismo concepto impositivo. “La idea originaria se amplió, ya en el Anteproyecto de Ley, a los créditos surgidos por ingresos indebidamente realizados por cualquier tributo,

³⁵² DÍEZ-PICAZO, L: “La extinción de la deuda ...”, ob.cit., p. 486.

³⁵³ MATEO RODRÍGUEZ, L.: “Extinción de la obligación ...”, ob.cit., p. 1059.

adoptándose finalmente la redacción mucho más amplia que hoy conocemos y que, sin embargo, aún mantiene la distinción entre ambos desde el punto de vista formal”³⁵⁴.

También fue objeto de estudio y discusión el concepto de "ingresos indebidos por cualquier tributo" que se utilizaba en la LGT de 1963. La conclusión no podía ser otra que la consideración de que tal concepto era más amplio que el propio de "ingresos indebidos de naturaleza tributaria" que se regulaba en el hoy derogado Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el cual se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, en cuyo Preámbulo se evidenciaba que "Ciertamente, el sistema fiscal español conoce hoy distintos tributos que originan devoluciones en favor de los sujetos pasivos, sin que las mismas respondan propiamente al concepto de devolución de ingresos indebidos..., este Real Decreto confía la regulación de estas otras devoluciones a las disposiciones propias de cada tributo, sin perjuicio de extender la aplicación de ciertas normas a cualesquiera devoluciones de naturaleza tributaria". Por ello se concluyó que el concepto de ingresos indebidos por cualquier tributo englobaba, en una más que mejorable técnica, ambos tipos de devoluciones.

Por su parte el RGR de 1990, norma de desarrollo de la LGT de 1963 en la materia, no ofrecía dudas en cuanto a la admisión de cualesquiera créditos para la compensación de deudas, al preceptuar en su artículo 63 que las deudas a favor de la Hacienda pública eran compensables, con carácter general, con "los créditos reconocidos por la misma a favor del deudor".

La actual LGT, fiel heredera de aquel espíritu únicamente determina en su artículo 71 que serán admisibles para la compensación de deudas y sanciones tributarias los créditos reconocidos por acto administrativo a favor del mismo obligado, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

El RGR ofrece el mismo amplio concepto de crédito apto, cualquiera que sea su origen, para la compensación de deudas y sanciones tributarias que ha sido tradicional

³⁵⁴ CORDERO GONZÁLEZ, E. M^a., *La compensación como forma ...*, ob. cit., p. 138. Completa este análisis MATEO RODRÍGUEZ, que relata que "estudiada la posibilidad de ampliar el instituto a cualquier clase de crédito, la Comisión acordó no incorporarla al Anteproyecto pero sí recomendar la adopción de esta posición amplia; cabe, por tanto, entender que en la redacción del Proyecto se respetó la del Anteproyecto relativa a los ingresos indebidos tributarios y se añadió un nuevo párrafo genérico en aceptación de la recomendación de la Comisión." (MATEO RODRÍGUEZ, L.: "Extinción de la obligación ...", ob.cit., p. 1059).

en nuestro sistema. Ahora bien, si el deudor es un obligado al pago cuya naturaleza jurídica es de entidad pública, sí preceptúa que los créditos que ostente un ente territorial, organismo autónomo, la Seguridad Social o una entidad de derecho público frente a la Hacienda estatal, para ser considerados aptos para la compensación de deudas, deben ser créditos de naturaleza tributaria, o bien créditos reconocidos en su favor por ejecución del presupuesto de gastos del Estado o de sus organismos autónomos, o bien créditos por devoluciones de ingresos presupuestarios ³⁵⁵.

Empero, que el concepto de crédito apto para su concurrencia con las deudas y sanciones tributarias a efectos de su extinción sea amplio no significa que su determinación no esté exenta de problemas.

Por esta razón, debemos ahora analizar los distintos créditos que son susceptibles de ser opuestos a las deudas y sanciones tributarias para su extinción por compensación y vamos a hacerlo distinguiendo dos grandes grupos, por su origen: aquellos créditos que nacen como consecuencia de las obligaciones económicas que la propia LGT impone a la Administración tributaria, y aquellos otros que tienen un origen distinto. Nos plantearemos, también, qué situaciones pueden parecer, en un análisis superficial, susceptibles de generar créditos oponibles a la Administración tributaria y que, sin embargo, no generan tales derechos.

Posteriormente indagaremos sobre las características, comunes a todos los créditos, que la norma exige para ser considerados aptos para su concurrencia con las deudas y sanciones tributarias; en especial, la necesidad de su reconocimiento.

Y, por último, reflexionaremos en torno a las consecuencias que, para los créditos cuyo cumplimiento debe afrontar la Administración tributaria, tiene la adopción de la medida cautelar regulada en el artículo 81, 4, a) de la LGT, consistente en la retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos a los que esta está obligada, y si tal medida impide que los créditos afectados concurren con las deudas y sanciones tributarias para su compensación.

³⁵⁵ Artículo 57, 2 del RGR. Reiteramos nuestro rechazo a la expresión “créditos de naturaleza tributaria”, ya que entendemos que tal concepto debe referirse a las deudas tributarias que, desde la perspectiva de la Administración tributaria son créditos tributarios. En este mismo sentido emitieron voto particular los Srs. Magistrados de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo Juan Gonzalo Martínez Mico y Emilio Frías Ponce, respecto de la STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 11 de julio de 2011, Recurso 3539/2007.

2.1.1. Créditos que nacen como consecuencia del cumplimiento de las obligaciones de contenido económico impuestas a la Administración tributaria en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La Comisión para el Estudio y propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria, en su informe elaborado en 2001, abordó la concepción que de la relación jurídico-tributaria debía reflejar, a su juicio, la LGT.

Partió del análisis de la doctrina del Tribunal Constitucional, manifestada en sentencia de 26 de abril de 1990, que determinó que la concepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, según la capacidad económica de cada contribuyente, “configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria. Para los ciudadanos este deber constitucional implica, más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el art. 9.1 que la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales. Para los poderes públicos este deber constitucional comporta también exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes”³⁵⁶.

Esta visión del Tribunal Constitucional sobre las relaciones jurídico-tributarias fue criticada mayoritariamente por la doctrina científica, al considerar que suponía la vuelta a una concepción del tributo y de las relaciones Administración-administrados basadas en un esquema de poder³⁵⁷.

La Comisión, en su informe, rechaza esta concepción basada en una relación especial de sujeción y cataloga tales relaciones como “caracterizadas, en el vigente ordenamiento tributario, por la coexistencia de un conjunto de situaciones jurídicas de

³⁵⁶ STC 76/1990, de 26 de abril, Fundamento Jurídico 3.

³⁵⁷ No obstante, algunos autores consideran que se malinterpreta la doctrina del Tribunal Constitucional manifestada en esta sentencia. AGUALLO AVILÉS defendió que las referencias del Tribunal Constitucional a las relaciones especiales de sujeción, se refieren a la necesidad de que “las leyes doten a la Administración tributaria de “las potestades o los instrumentos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias” (STC 76/1990, FJ 3º), poderes exorbitantes que, sin remedio han de afectar a los derechos constitucionales reconocidos a los ciudadanos.” (AGUALLO AVILÉS, A.: “La necesidad de un análisis constitucional ...”, ob.cit., p. 96-97).

distinto signo y contenido, en un marco de relativo equilibrio entre las posiciones de las partes. A ese conjunto debe ir referido, en su caso, el concepto de relación jurídico-tributaria empleado por la LGT “³⁵⁸.

Este criterio es el que inspira la redacción del artículo 30 de la LGT, en el que se determinan las obligaciones y deberes de la Administración tributaria, dando cobertura a la necesidad del reconocimiento de la posición deudora de esta, en sus relaciones con los obligados tributarios.

Por un lado, en el citado precepto se establecen los deberes de la Administración tributaria de cumplimiento del ordenamiento jurídico en el desarrollo de los procedimientos tributarios, entre ellos, evidentemente, del procedimiento de compensación de deudas.

Pero también se hace referencia, y esta es la materia que en este punto nos interesa, a las obligaciones de contenido económico que las relaciones jurídico-tributarias pueden hacer surgir a cargo de la Administración tributaria. Es decir, la relación jurídico-tributaria puede ser el origen del nacimiento de créditos con contenido económico, de los que la Hacienda pública es deudora.

En concreto, se mencionan las siguientes fuentes generadoras de obligaciones económicas a cargo de la Administración tributaria y, correlativamente, de derechos de crédito a favor del obligado tributario: la obligación de realizar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, la obligación de devolución de ingresos indebidos, la obligación de reembolso de los costes de las garantías aportadas para la suspensión de la ejecución de actos administrativos o su aplazamiento y fraccionamiento, si tales actos devienen en improcedentes, y la obligación de satisfacer intereses de demora al cumplir las anteriores obligaciones económicas.

Procedemos al estudio de cada una de estas obligaciones económicas y pondremos de manifiesto aquellas disfunciones del sistema que suponen una dificultad, e incluso en algunos supuestos la imposibilidad, del nacimiento del crédito frente a la Administración tributaria, entendido el derecho de crédito como figura autónoma y susceptible de ser aplicado para la compensación de deudas y sanciones tributarias.

³⁵⁸ Informe de la Comisión para el Estudio y propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria, p. 58-59, www.icjce.es.

2.1.1.1. Las devoluciones propias de cada tributo como origen de créditos compensables.

El artículo 31 de la LGT está dedicado a determinar qué debe entenderse por devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, a las que define como las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación de este.

El Tribunal Supremo se ha planteado en diversas ocasiones cual es el concepto de devolución propia de cada tributo. En sentencia de fecha 30 de enero de 2004 determinó que “la característica común de los supuestos que generan el derecho a “las devoluciones de oficio”, es que, *ab initio* el ingreso realizado es conforme a derecho, si bien por circunstancias posteriores, por ejemplo en el caso de “retenciones”, “ingresos a cuenta” o “pagos fraccionados”, la práctica de la liquidación anual por IRPF o Impuesto sobre Sociedades, da lugar a una cuota resultante inferior a la suma de los pagos previamente realizados, razón por la cual procede la devolución del exceso ingresado”³⁵⁹. Es decir, el ingreso inicial es debido, pero deviene en excesivo.

Si bien el artículo 124 de la LGT prevé que las devoluciones propias de cada tributo puedan tener origen en una comunicación de datos, o solicitud, o presentación de autoliquidación, es este último supuesto el que va a generar la mayoría de los créditos compensables.

En la actualidad, nuestro sistema tributario ha evolucionado desde una gestión pública a la gestión semiprivada en masa³⁶⁰ y ello es debido a la enorme importancia

³⁵⁹ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 30 de enero de 2004, Recurso 8746/1998, Fundamento de Derecho cuarto. Criterio reiterado en la STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 27 de febrero de 2004, Recurso 9744/1998, Fundamento de Derecho tercero. Con la normativa anteriormente vigente se utilizaba el término de “devoluciones de oficio” para referirse a las devoluciones propias del tributo. La LGT ha variado su denominación, en nuestra opinión con acierto, para no incurrir en contradicción con el hecho de que tales devoluciones también se solicitan por el interesado, como determinó el Tribunal Supremo en STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 2 de abril de 2008, Recurso 5682/2002, Fundamento de Derecho quinto.

³⁶⁰ MAGRANER MORENO pone de manifiesto que “El procedimiento de liquidación tributaria llevado a cabo por la Administración experimentó un cambio importante en virtud de la Ley de Reforma del sistema tributario español de 11 de junio de 1964 y de las normas posteriores -tanto legales como reglamentarias- dictadas para dar efectividad en todos sus aspectos a la reforma fiscal antedicha. En los textos citados quiso darse acogida, primero, por vía de ensayo, en una zona limitada de la imposición, después, con amplia generalización, a un sistema liquidatorio en el que el centro de gravedad no era ya una determinada actividad administrativa, sino un cierto tipo de comportamiento del contribuyente. Este

que han adquirido las autoliquidaciones como medio de aportar eficacia y viabilidad al sistema ³⁶¹. De esta manera, el verdadero gestor pasa a ser el ciudadano y la Administración tributaria asume un papel de mero controlador ³⁶².

El Tribunal Supremo, en sentencia de 16 de julio de 2021, ha manifestado que “Las autoliquidaciones constituyen una especie dentro del género de las declaraciones, poseen, pues, un carácter especial dentro de las declaraciones, y a través de las mismas los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para liquidar el tributo y otros de carácter informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria a ingresar o, en su caso, la cantidad que resulta a devolver o a compensar, art. 120.1 de la LGT” ³⁶³.

Podemos afirmar que las autoliquidaciones cuya presentación supone la solicitud de un importe a devolver por parte del contribuyente son susceptibles de generar

cambio de rumbo se produjo desde el momento en el que las leyes acogieron la figura jurídica de la “autoliquidación”, esto es, de la declaración formulada por el contribuyente en la que este no se limita - como había sido tradicional- a comunicar a las oficinas gestoras de la hacienda pública la realización del hecho imponible y los elementos necesarios para que la Administración determine la cuantía de las deudas, sino que lleva a cabo por sí mismo esa fijación de la suma debida, lo que le permite proceder al cumplimiento de su prestación tributaria sin tener que esperar a que la Administración le notifique ningún acto administrativo de liquidación.” (MAGRANER MORENO, F.J.: *La comprobación tributaria de los órganos de gestión. Naturaleza y alcance*, Aranzadi, Pamplona, 1995, p. 27-28).

³⁶¹ Desde nuestro punto de vista, esta deriva del sistema no se ha alterado con la implementación de sistemas de ayuda a los contribuyentes en la confección de tales autoliquidaciones. Ni la elaboración por parte de la AEAT del borrador del IRPF, *verbi gratia*, ni la introducción del servicio de ayuda para la confección del modelo 303 (Pre303) para los sujetos acogidos al sistema SII (Suministro inmediato de información del IVA), supone la mutación de la naturaleza de las declaraciones presentadas en liquidaciones emitidas por la Administración tributaria, de tal manera que sigue recayendo en el contribuyente la responsabilidad de la confirmación o modificación de los borradores propuestos por la Administración y, por tanto, del cumplimiento de su obligación de declarar y de cuantificar la cuota a devolver, pagar o compensar en periodos futuros (en el caso del IVA), y por ello, a nuestro entender, las declaraciones presentadas no pierden la condición de autoliquidaciones, ni aun cuando el contribuyente se limite a la confirmación de los borradores elaborados por la AEAT.

³⁶² STS, Sala de lo contencioso, de fecha 16 de julio de 2021, Recurso 3699/2020, Fundamento de Derecho segundo.

³⁶³ STS, Sala de lo contencioso, de fecha 16 de julio de 2021, Recurso 3699/2020, Fundamento de Derecho segundo. El término compensación utilizado por el Tribunal Supremo se refiere a aquellas técnicas que son propias del procedimiento de liquidación dentro de un mismo impuesto. Así, respecto del resultado negativo de las autoliquidaciones periódicas del IVA, puede optarse por compensarlo con resultados positivos de las siguientes autoliquidaciones periódicas, pero no genera un crédito de impuesto oponible frente a una deuda tributaria por otro concepto impositivo o por una sanción. Es decir, no es un derecho de crédito en el sentido que hemos definido anteriormente en este trabajo. A esta acepción del término compensación se refiere el Tribunal Supremo.

créditos que, por su naturaleza, son oponibles a las deudas y sanciones tributarias para su compensación ³⁶⁴.

Pero esta afirmación no es, desde nuestro punto de vista, suficiente. Debemos ahora estudiar tres supuestos específicos, relacionados con autoliquidaciones de impuestos, que generan, a nuestro entender, diferentes situaciones que deben ser objeto de un análisis pormenorizado por sus especiales características.

2.1.1.1.1. La pignoración y cesión en favor de tercero del crédito por devolución en el IVA y sus consecuencias en orden a la extinción de deudas y sanciones tributarias por compensación. Análisis crítico de las SSTs, Sala de lo Contencioso, de 11 de julio de 2011 y 21 de septiembre de 2011.

Para la obtención de financiación ajena se nos van a demandar garantías que cubran el riesgo de impago. Los derechos de crédito que se ostentan frente a terceros son bienes muy utilizados para este fin.

Las garantías que puede ofrecer un deudor a su acreedor, y que afectan al cobro de la deuda, pueden tener naturaleza personal o real. Entre las garantías de naturaleza real, y respecto de derechos de crédito, es usual la prenda.

Como figura decimonónica, la prenda ha ido evolucionando en el tiempo para adaptarse a las nuevas necesidades del tráfico económico.

Uno de los cambios más importantes, consecuencia de esta evolución, se refiere al objeto de la prenda. El artículo 1864 del Código Civil establece que pueden ser objeto de prenda los bienes muebles susceptibles de posesión. Por ello, en un primer momento, solamente se conceptuó, como posible objeto de prenda, a aquellos bienes muebles que tuvieran la característica de ser corporales. No obstante, a partir de la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 19 de abril de 1997, se admitió la prenda de derechos de crédito y ello “porque el crédito a la restitución es un valor del patrimonio del imponente, que le debe servir para garantizar las deudas que contraiga. La imposición bancaria a plazo origina en favor del imponente el nacimiento de un crédito

³⁶⁴ Fundamentalmente, generarán este tipo de créditos las autoliquidaciones por el IRPF, por el IS y por el IVA. Los datos estadísticos son significativos: el importe devuelto en 2019 por el IRPF fue de 1.046 millones de euros; el importe devuelto ese mismo año por el IS fue de 1.200 millones de euros. Informe anual de recaudación tributaria de la AEAT 2019, <https://www.agencia tributaria.es>, p. 17.

contra el Banco depositario por su importe, lo que tiene un valor patrimonial apto para ser objeto de un derecho de prenda”³⁶⁵.

Siguiendo con esta evolución, la Ley 41/2007, de 7 de diciembre, por la que se modifica la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Regulación del Mercado Hipotecario y otras normas del sistema hipotecario y financiero, de regulación de las hipotecas inversas, el seguro de dependencia y por la que se establece determinada norma tributaria, introduce en el artículo 54 de la Ley de 16 de diciembre de 1954 sobre hipoteca mobiliaria y prenda sin desplazamiento de posesión, un nuevo párrafo tercero en el que se reconoce la viabilidad de los derechos de crédito, incluso los créditos futuros, para ser objeto de prenda.

En el tráfico empresarial, hoy en día, es común el ofrecimiento, como garantía del pago de los préstamos otorgados por las entidades bancarias obtenidos para la financiación de la propia actividad de la entidad, de la pignoración de las devoluciones, reconocidas o solicitadas por el deudor, y relativas al IVA.

A raíz de este comportamiento, han surgido diferentes puntos de conflicto entre la AEAT, los originales acreedores de la devolución y los posteriores acreedores pignoraticios.

Por una parte, el primer conflicto surge a la hora de determinar los efectos jurídicos que tal pignoración despliega frente a la Administración tributaria.

Los primigenios pronunciamientos jurisprudenciales del Tribunal Supremo que analizan este conflicto han emanado de la Sala de lo Civil. La sentencia de 12 de diciembre de 2002 juzga el supuesto de un sujeto pasivo de IVA que, al firmar una póliza de préstamo con una entidad bancaria, estipula que la devolución de IVA, que tiene derecho a percibir de la AEAT, quede afecta, en concepto de prenda, al cumplimiento de la obligación principal. Concluye el Tribunal Supremo que la constitución de una prenda de crédito puede comprender la cesión de dicho crédito, por lo que “... surge la figura del contrato de cesión de crédito, que como negocio bilateral vincula principalmente a los sujetos cedente y cesionario, de tal manera que el deudor cedido, como no es parte en el negocio de cesión, no tiene que manifestar ningún consentimiento al mismo, y si el cedido tiene conocimiento de la cesión, solo libera la

³⁶⁵ STS, Sala de lo Civil, de fecha 19 de abril de 1997, Recurso 1147/1993, Fundamento de Derecho tercero.

obligación si paga al cesionario (S.S. de 19 de febrero de 1.993 y de 5 de noviembre de 1993)”³⁶⁶. De esta manera, considera el Tribunal Supremo que la pignoración y la cesión de la devolución de IVA en favor de la entidad financiera es válida y debe surtir efecto frente a la AEAT.

Incluso ha admitido la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo la prenda de una devolución de IVA como garantía de una deuda futura. La sentencia de 20 de junio de 2007 determina, en primer lugar, que “La cuestión de si los créditos pueden ser objeto de prenda ha sido estudiada y resuelta por la jurisprudencia de esta Sala en un sentido positivo. A sus sentencias de 19 de abril y 7 de octubre de 1.977, 27 de octubre de 1.999, 25 de junio de 2.001, 26 de septiembre de 2.002 y 10 de marzo de 2.004, nos remitimos para evitar superfluas repeticiones. Ha de resaltarse, además, que esta jurisprudencia ha encontrado su respaldo en la Ley Concursal de 9 de julio de 2.003, que reconoce la aptitud de los créditos para ser objeto de derecho real de prenda, con el consiguiente privilegio especial del acreedor pignoraticio sobre ellos (art. 91.1.6o)”³⁶⁷, por lo que considera que la prenda sobre el derecho de crédito, consistente en la devolución de IVA, es acorde a derecho. En segundo lugar, determina que es posible que tal prenda asegure deudas que, en el futuro, pueda contraer el deudor, puesto que “si la ley admite la hipoteca en garantía de créditos futuros (art. 142 Ley Hipotecaria) y la fianza por deudas futuras (art. 1.825 Código Civil), no hay obstáculo que impida la constitución de una prenda en garantía de tales obligaciones”³⁶⁸.

Sobre esta misma cuestión, nos referimos a la eficacia frente a la Hacienda pública de la cesión de créditos por devolución de IVA, se pronunció también la Sala de lo Contencioso del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, en sentencia de 5 de diciembre de 2005, en la que proclamó la validez de la cesión de los derechos de cobro de la devolución de IVA, en favor de un tercero, puesto que tal cesión es ajena a la relación jurídico-tributaria entre el sujeto pasivo y la AEAT, por lo que “la cesión de crédito efectuada y comunicada a la Administración no pretende alterar ni altera la

³⁶⁶ STS, Sala de lo Civil, de fecha 12 de diciembre de 2002, Recurso 967/1997, Fundamento Jurídico segundo.

³⁶⁷ STS, Sala de lo Civil, de fecha 20 de junio de 2007, Recurso 3034/2000, Fundamento de Derecho segundo.

³⁶⁸ STS, Sala de lo Civil, de fecha 20 de junio de 2007, Recurso 3034/2000, Fundamento de Derecho segundo.

posición de sujeto pasivo, que sigue teniéndola el cedente, sino que lo que determina es que el saldo, en el caso de existir en su momento, derivado de la devolución del IVA, que ostente el cedente, lo perciba hasta la cuantía indicada el cesionario, sin otorgar ningún otro derecho que dentro de la obligación tributaria corresponda al sujeto pasivo”

369

Así las cosas, debemos proclamar que esta doctrina jurisprudencial contrasta poderosamente con la propia de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo, que se ha manifestado en sentido opuesto, doctrina que coincide con la que defiende la propia AEAT.

Podemos centrarnos para este análisis en dos sentencias, muy próximas entre sí en el tiempo.

La sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso, de 11 de julio de 2011, analiza un supuesto de hecho que anuda la cesión del crédito por devolución de IVA con una solicitud de compensación de deudas.

El Banco Pastor concedió un crédito a la empresa CONGASA, sujeto pasivo de IVA. En la póliza de crédito que suscriben ambas entidades CONGASA se compromete a constituir en favor de la entidad financiera un derecho de prenda sobre el importe de la devolución del IVA correspondiente a 1996. Con posterioridad, una vez cuantificada tal devolución, se constituye la prenda, siendo notificada de ello la AEAT por el corredor de comercio que intervino la póliza, el 29 de enero de 1997. La AEAT acuerda la devolución por el importe solicitado por CONGASA el 15 de abril de 1997.

El 25 de septiembre de 1997, Banco Pastor dirige escrito a la AEAT solicitando se le devuelva el importe acordado, en calidad de acreedor pignoraticio y cesionario de la devolución.

El 20 de noviembre de 1997 son incoadas Actas de conformidad a CONGASA por varios conceptos, de las que resultan un importe a ingresar y otro a devolver, este último correspondiente a la devolución de IVA del ejercicio 1996, devolución acordada provisionalmente por la AEAT el 15 de abril de 1997.

³⁶⁹ STSJ Aragón, Sala de lo Contencioso, de fecha 5 de diciembre de 2005, Recurso 120/2003, Fundamento de Derecho sexto.

En este punto, CONGASA solicita de la AEAT la compensación de ambas deudas y la devolución del importe restante, a su nombre y a su favor ³⁷⁰.

El 8 de enero de 1998 la autoridad competente de la AEAT acuerda practicar la compensación solicitada y la devolución del importe restante en la cuenta en que aparecía domiciliada la devolución de IVA, cuenta de la que era titular el Banco Pastor.

El Banco Pastor reclama a la AEAT, como devolución que se le adeuda, el importe compensado a CONGASA, lo cual le es denegado por silencio administrativo, procediendo a recurrir tal denegación, llegando el asunto ante el Tribunal Supremo.

Para la resolución de este conflicto se plantea la Sala, en primer lugar, si es posible y acorde a derecho, la cesión del derecho de crédito por devolución de IVA del que era titular CONGASA, y, por tanto, si es oponible ante la AEAT tal cesión.

La opinión del Tribunal Supremo en este punto es inequívoca: la LGT de 1963 (artículo 36), así como el artículo 17,4 de la LGT, establecen el principio de inderogabilidad de la obligación tributaria o de la indisponibilidad de las situaciones jurídicas subjetivas, por lo que “los actos que (los sujetos pasivos) formalicen con otras personas para nada pueden afectar a la Administración y, por tanto, un obligado tributario no puede escudarse como defensa frente a la Administración en un acto o convenio suscrito con un tercero. Se trata, por lo demás, de una secuela obligada de la naturaleza de la obligación tributaria como obligación “*ex lege*”, no pudiendo ser modificado el contenido y el régimen jurídico que la propia ley le ha asignado por actuaciones de los particulares, ni tampoco de la propia Administración, que a este respecto queda tan vinculada como los sujetos pasivos a las prescripciones legales (...) Este tercero permanece totalmente ignorado en la aplicación y en el desarrollo del tributo, confirmando en la jurisdicción civil las posibles controversias del pacto o convenio” ³⁷¹.

Esta misma opinión volvió a manifestar el Tribunal Supremo en sentencia de fecha 21 de septiembre de 2011: “Esta doctrina, referida a la transmisión de la obligación tributaria, es perfectamente aplicable a los supuestos de cesión de créditos

³⁷⁰ Téngase en cuenta que también hubiera podido compensarse de oficio tales deudas y créditos por aplicación del artículo 67, 6 del RGR de 1990.

³⁷¹ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 11 de julio de 2011, Recurso 3539/2007, Fundamento de Derecho quinto.

tributarios, como ha ocurrido en el caso presente. La Administración sólo permitirá que los procedimientos que se tramiten en reclamación del mismo, sólo se entiendan con el que aparece como su titular en virtud de la regulación del propio tributo. Los cesionarios no tienen intervención en estos procedimientos, de tal forma que si, como ocurre en el presente caso, la devolución de las deducciones solicitadas por el cedente no prospera, el cesionario sólo tendrá la acción civil correspondiente contra el cedente por el importe de lo abonado como contraprestación por la cesión” ³⁷².

Queda así determinado por el Tribunal Supremo que la cesión del crédito por devolución generada por autoliquidación del IVA no es oponible frente a la AEAT.

Volviendo al supuesto de hecho objeto de la sentencia de 11 de julio de 2011, queda por desvelar la doctrina del tribunal en orden a la compensación acordada, que supone el segundo conflicto que hemos anunciado anteriormente. En coherencia con el razonamiento expuesto, no siendo oponible la cesión del crédito frente a la AEAT y siendo el propio sujeto pasivo el solicitante de la compensación, decreta el Tribunal Supremo que la AEAT actuó adecuadamente al acceder a la misma.

Compartimos plenamente la crítica del actuar de la AEAT manifestada por CARRASCO PERERA: “Observemos que la AEAT ha accedido a compensar a petición del deudor tributario, permitiendo que éste obtenga una ventaja de su propio incumplimiento con el acreedor pignoraticio, cuya expectativa legítima traiciona, quebrantando los compromisos contraídos en el contrato de prenda” ³⁷³.

Lo cierto es que la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 11 de julio de 2011 contiene un voto particular con el que nos alineamos totalmente. Los Magistrados JUAN GONZALO MARTÍNEZ MICÓ y EMILIO FRÍAS PONCE consideran que la LGT no contiene ninguna norma que impida que los particulares puedan disponer de los eventuales derechos de crédito que ostenten frente a la Administración tributaria, sin que tal derecho de crédito suponga una obligación tributaria, aunque su origen sí se encuentre en esta. De esta manera, no estaría afectado tal derecho de crédito por el principio de indisponibilidad de las situaciones jurídicas subjetivas preconizado por la LGT. “La

³⁷² STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 21 de septiembre de 2011, Recurso 1965/2007, Fundamento de Derecho tercero.

³⁷³ CARRASCO PERERA, A.: “Pignoraciones de la devolución del IVA y derecho de hacienda a compensar”, *Diario La Ley*, nº 7818, 2012, p. 3.

definición de la relación jurídica tributaria y la obligación de la Administración tributaria de practicar devoluciones y de efectuar el reembolso de garantías ya no permiten defender una interpretación tan amplia de lo que es elemento de una obligación tributaria, debiendo distinguirse entre lo que debe calificarse como obligaciones o créditos tributarios y lo que son obligaciones de contenido económico. La distinción es trascendente porque esto determina que el crédito del particular no pueda considerarse como elemento de una obligación tributaria, sino, en todo caso, como elemento de una obligación de contenido económico a cargo de la Administración tributaria. Se trata, simplemente, en este último supuesto, de un derecho que forma parte de la relación jurídica tributaria, pero que no es ni forma parte de una obligación tributaria. Desde ese punto de vista el artículo 36 LGT no veta la disponibilidad mediante pacto o contrato del derecho a obtener devoluciones tributarias por parte de los particulares”³⁷⁴.

Por ello, entendemos, que la existencia de pignoración y/o cesión del crédito por devolución en el IVA, o por cualquier devolución derivada de la mecánica liquidatoria de cualquier tributo, debe impedir que la Administración tributaria acceda a la compensación de deudas solicitada por el sujeto pasivo, cedente de su crédito, ya que al ser conocedora de tal cesión estaría colaborando con el dolo ajeno para la producción del daño al acreedor pignoraticio³⁷⁵.

Debemos plantearnos si la solución jurídica puede ser diferente si es la Administración tributaria la que intenta, de oficio, la compensación de deudas o sanciones tributarias del cedente con el derecho de crédito cedido a tercero. Y para dar respuesta a esta cuestión debemos analizar el artículo 1198 del Código Civil.

En este precepto se regula la posible posición que puede adoptar la Administración tributaria frente al acreedor cesionario en materia de compensación de deudas. El artículo determina que “El deudor que hubiere consentido en la cesión de derechos hecha por un acreedor a favor de un tercero, no podrá oponer al cesionario la compensación que le correspondería contra el cedente. Si el acreedor le hizo saber la cesión y el deudor no la consintió, puede oponer la compensación de las deudas

³⁷⁴ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 11 de julio de 2011, Recurso 3539/2007, voto particular.

³⁷⁵ CARRASCO PERERA considera que, en este caso, sería probable la condena a la Administración pública a cargo de la jurisdicción civil, por lesión dolosa extracontractual del derecho de crédito de un tercero (Cfr. CARRASCO PERERA, A.: “Pignoraciones de la devolución del IVA ...”, ob.cit., p. 3).

anteriores a ella, pero no la de las posteriores. Si la cesión se realiza sin conocimiento del deudor, podrá éste oponer la compensación de los créditos anteriores a ella y de los posteriores hasta que hubiese tenido conocimiento de la cesión”.

Es del interés del acreedor cesionario que la Administración tributaria conozca su posición como beneficiario de la devolución, por lo que, siempre, excepto en situaciones patológicas muy extrañas, se produce la notificación fehaciente de tal cesión. Si ante este hecho la AEAT niega de plano su consentimiento podría hacer valer las previsiones del artículo 1198, segundo párrafo, del Código Civil, de tal manera que podría decretar la compensación, con el crédito contradictorio, de las deudas y sanciones tributarias generadas con anterioridad a su cesión. Y entendemos que, incluso, podría oponer la compensación de oficio con deudas liquidadas con posterioridad a la cesión, siempre y cuando el hecho imponible generador de las mismas sea anterior a la citada cesión.

No compartimos la opinión de CARRASCO PERERA en el sentido de que tal oposición sea posible únicamente respecto de las deudas en periodo ejecutivo de pago en el momento de la cesión, puesto que debemos recordar que el artículo 73,1 LGT regula dos supuestos de compensación de oficio de deudas en periodo voluntario de pago respecto de las que, en nuestra opinión, también podrá la Administración tributaria defender su extinción por compensación en los términos expuestos.

En definitiva, negamos la posibilidad de la Administración tributaria de acceder a la compensación instada por el titular del derecho de crédito por devolución de IVA, pignorado y cedido a un tercero, ya que entendemos que no debe la AEAT colaborar en tal hecho doloso. En cuanto a la compensación de oficio de este crédito, puede decretarla la Administración tributaria, no habiendo consentido la cesión de este, si las deudas con la que se pretende la compensación han nacido con anterioridad a la pignoración o cesión ³⁷⁶.

³⁷⁶ Ante esta confusión normativa y jurisprudencial, comprendemos, aunque nos produce cierta desazón, el consejo de CARRASCO PERERA para estos casos: “El acreedor pignoraticio puede optar, y debe hacerlo por estrategia, por no recurrir las decisiones de Hacienda al respecto de la devolución, presentar reclamación de tercería de mejor derecho en vía administrativa previa (art. 165,3 LGT) y proceder a la demanda civil de tercería (art. 120.3 RGR), en la esperanza de que el juez ordinario aplique las reglas civiles de la compensación y no se sienta impresionado por la norma de “inalterabilidad” de la relación jurídica tributaria del art. 17,4 LGT.” (Cfr. CARRASCO PERERA, A.: “Pignoraciones de la devolución del IVA ...”, ob.cit., p. 5).

2.1.1.1.2. La utilización de normas tributarias con fines sociales: la paulatina introducción desde 2003 de deducciones reembolsables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Su capacidad para ser consideradas crédito compensable, al margen del mecanismo de liquidación propio del impuesto del que nacen.

En los países occidentales, en los últimos tiempos, la fiscalidad está siendo utilizada como una herramienta de determinación de las políticas sociales. De esta forma, a través de las normas de los diversos impuestos se incentivan determinadas conductas, se intenta evitar otras y se pretende garantizar un sistema con un nivel suficiente de progresividad.

Como consecuencia, se entremezclan el sistema fiscal y el sistema de protección social. No hay duda de que tal proceder puede ofrecer ventajas evidentes. EISSA y HOYNES defienden que la principal ventaja de establecer esta interconexión, es decir, de establecer un sistema de prestaciones económicas a partir del sistema fiscal, es la reducción de costes, ya que se utilizan los mismos recursos en ambos casos ³⁷⁷.

Pero lo cierto es que, al menos en nuestro país, el inconveniente es la difícil relación y articulación de las normas tributarias y las propias que regulan las prestaciones sociales, ya que, con este proceder, las normas fiscales se ven trufadas de institutos propios del derecho de la Seguridad Social ³⁷⁸, con el añadido de la interpretación de aquellos desde el punto de vista recaudatorio.

No obstante estas dificultades, desde finales de los 90 del siglo XX, “es posible identificar una tendencia de reforma de los sistemas fiscales y de protección social en varios países de la Unión Europea, que persiguen una mayor integración y coherencia entre los impuestos personales y las prestaciones sociales en dinero” ³⁷⁹.

Este proceder ha venido inspirado por estudios y propuestas que provienen de los años 60 y 70 del siglo XX. Entre estas propuestas tendentes a la redistribución de la riqueza y la protección social destacamos aquella que consiste en el establecimiento de una renta básica.

³⁷⁷ Cfr. EISSA, N. y HOYNES, H.: “Redistribution and tax expenditures: The earned income tax credit”, *NBER Working paper series*, Working Paper 14307, Cambridge, 2008, www.nber.org.

³⁷⁸ Cfr. VAQUERA GARCÍA, A. y FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, R.: “La deducción por maternidad en el impuesto sobre la renta de las personas físicas: Un enfoque multidisciplinar”, *Nueva fiscalidad*, nº 9, 2004, p. 66.

³⁷⁹ HERMIDA JUSTO, P. y NOGUERA, J.A.: “Integración de impuestos y prestaciones: una vía innovadora para la reforma de la protección social”, *Documentación social*, nº 169, 2013, p. 105.

Podemos definir la renta básica, siguiendo a RALLO JULIÁN, como el “ingreso abonado por la comunidad política a todos sus miembros, de manera individual y sin ningún tipo de condicionalidad, con el propósito fundamental de incrementar su “libertad (Van Parijs, 2006). Otras denominaciones de la renta básica son renta básica universal, renta básica ciudadana, ingreso ciudadano, salario de ciudadanía, ingreso garantizado o subsidio universal garantizado” ³⁸⁰.

De esta definición debemos destacar algunos elementos: se trata de una renta monetaria, porque lo que persigue es garantizar la autonomía de cada individuo; aspira a ser universal, es decir, se tiene derecho a ella por ser miembro de la comunidad política, y, por lo tanto, es incondicional, porque no se requiere el cumplimiento de ningún requisito, más que el de ser ciudadano, para tener derecho a su cobro.

No debemos confundir esta propuesta con la que lanzó MILTON FRIEDMAN sobre la creación de un impuesto negativo sobre la renta. Su objetivo era luchar contra la pobreza mediante la regulación de un impuesto que pudiera llegar a suponer un pago por parte de la Hacienda pública a aquellas familias que lo necesitaran, es decir, se crearía una cuota de impuesto negativa. Aquellos individuos cuyo nivel de renta fuera superior al nivel considerado como importe mínimo de renta necesario para vivir, pagarían el impuesto; pero aquellos otros, cuyo nivel de renta fuera inferior a este mínimo, al liquidar el impuesto, les resultará una cuota negativa que el Estado entregará al sujeto. De ahí deriva el nombre de “impuesto negativo” ³⁸¹.

Ahora bien, como afirma RALLO JULIÁN, “A efectos prácticos, el impuesto negativo sobre la renta es sólo una forma de instaurar la renta básica ..., o viceversa. Tal como afirmó Milton Friedman: la renta básica no es una alternativa al impuesto negativo sobre la renta. Es sólo una forma de introducir el impuesto negativo sobre la renta si ésta se acompaña de un sistema impositivo sin exenciones” ³⁸². Téngase en cuenta que algunos autores, como FUENMAYOR FERNÁNDEZ y GRANELL PÉREZ, entienden que la renta básica puede instrumentarse a partir de dos mecanismos, bien como una

³⁸⁰ RALLO JULIÁN, J.R.: *Contra la renta básica*, Deusto, Barcelona, 2015, p. 19.

³⁸¹ La construcción doctrinal de MILTON FRIEDMAN sobre el impuesto negativo puede verse en *Capitalismo y libertad*, Rialp, Madrid, 1966.

³⁸² RALLO JULIÁN, J.R.: *Contra la renta...*, ob.cit., p. 419.

transferencia periódica monetaria de carácter personal o utilizando a la Administración tributaria con el impuesto negativo sobre la renta ³⁸³.

Por otra parte, es evidente que el sistema de deducciones y desgravaciones convencionales no beneficia a los sujetos o grupos con menores rentas, puesto que, o bien no pagan impuestos, o los pagan en muy poca medida, de tal forma que no existe magnitud a la que aplicar tales incentivos. Por esta razón nació la idea de establecer deducciones fiscales reembolsables, a la manera de subsidios no tributables (*refundable tax credits*). Tal y como analiza ZALAKAIN “En líneas generales, estas deducciones se diferencian del resto de las deducciones fiscales en el hecho de que no están limitadas a la deuda tributaria del contribuyente: la deducción reembolsable reduce la deuda con Hacienda hasta cero —como ocurre con el resto de las deducciones—, pero si la deducción es superior a la cuota, la diferencia se convierte en una transferencia neta que se le abona al contribuyente” ³⁸⁴. Y continúa señalando este autor que “Dado su funcionamiento, las deducciones reembolsables se asocian a menudo a la idea del impuesto negativo sobre la renta (IRN), que tiene un funcionamiento similar, si bien el INR se plantea desde posicionamientos conceptuales diferentes, en la medida en que pretende sustituir el conjunto de las transferencias sociales por un dispositivo fiscal único, de carácter universal, que puede suponer bien una aportación neta o bien una contribución neta del (o al) contribuyente en función de su situación personal, y no, como en el caso de los créditos fiscales, hacer frente a unas necesidades o situaciones específicas” ³⁸⁵. Es decir, frente al objetivo de universalidad e incondicionalidad del impuesto negativo, las deducciones reembolsables atienden a circunstancias personales y específicas ³⁸⁶.

³⁸³ FUENMAYOR FERNÁNDEZ, A. y GRANELL PÉREZ, R.: “Implantación de un impuesto negativo sobre la renta. Microsimulación de su coste neto y efectos sobre la pobreza y la desigualdad”, *Papeles de Trabajo del IEF*, nº 1/2017, p. 7.

³⁸⁴ ZALAKAIN, J.: “La fiscalización de las políticas sociales: funcionamiento e impacto de las deducciones fiscales reembolsables”, *ZerbitzuanGizarte zerbitzuetarako aldizkaria = Revista de servicios sociales*, nº 68, 2019, p. 115.

³⁸⁵ ZALAKAIN, J.: “La fiscalización de las políticas sociales: ...”, ob.cit., p. 115.

³⁸⁶ Quizá por ello, autores como FUENMAYOR FERNÁNDEZ y GRANELL PÉREZ consideran al impuesto negativo como una generalización de las deducciones reembolsables (cfr. FUENMAYOR FERNÁNDEZ, A. y GRANELL PÉREZ, R.: “Implantación de un impuesto negativo ...”, ob.cit., p. 8-9), aunque nosotros consideramos que sus objetivos son diferentes.

De ahí que tales créditos por deducciones se establezcan para dar cumplimiento a objetivos definidos, tales como desarrollar políticas de apoyo a las familias con hijos o, por ejemplo, incentivar el acceso de determinados colectivos al empleo.

La política fiscal española, como no podía ser de otra forma, también se ha visto influida por estos razonamientos y desde el año 2002 se han aprobado distintas medidas que afectan a la normativa del IRPF, con clara identidad y finalidad social.

La primera de ellas fue adoptada por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes, que introdujo un nuevo artículo 67 bis en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Este artículo reguló la denominada “Deducción por maternidad”. Su introducción en nuestro sistema se justificó en la necesidad de compensar los costes sociales y laborales derivados de la maternidad.

Posteriormente, con la promulgación del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, esta deducción se mantuvo en el artículo 83. La vigente LIRPF dedica el artículo 81 a su regulación, y, en esencia, está vigente el mismo régimen desde el 1 de enero de 2003.

Cronológicamente, la segunda medida, se aprueba en la Ley 35/2007, de 15 de noviembre, por la que se establece la “deducción por nacimiento o adopción” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la prestación económica de pago único de la Seguridad Social por nacimiento o adopción, con la que se procede a añadir el artículo 81, bis a la LIRPF. La razón de su establecimiento se razona en la necesidad de complementar las prestaciones del sistema de Seguridad Social y los beneficios fiscales concedidos en el IRPF a las familias, así como en el propósito de fomentar la natalidad. Esta deducción fue aplicable desde el 1 de julio de 2007 hasta el 1 de enero de 2011, momento en el que fue suprimida por el Real Decreto-Ley 8/2010, de 20 de mayo, por el que adoptan medidas extraordinarias para la reducción del déficit público, y ello por razón de la crisis económica que comenzó en España en 2008 y por la necesidad de reducir el déficit público de nuestro país y conseguir la sostenibilidad de las finanzas públicas.

El tercer grupo de medidas fue adoptado conjuntamente. Nos referimos a la aprobación por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias, de un nuevo artículo 81, bis, en la LIRPF, dedicado a regular las “deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo”. Estas deducciones tienen como finalidad reducir la tributación de aquellos trabajadores con mayores cargas familiares, según se explica en la Exposición de Motivos de la ley de su creación.

Todas las deducciones descritas, como hemos comentado, tienen una finalidad social, que va desde compensar los costes sociales y laborales derivados de la maternidad, pasando por el fomento de la natalidad y finalizando con el apoyo a los trabajadores con mayores cargas familiares.

Pero no es esa la única característica que tienen todas ellas en común. También las une el hecho de ser concebidas como deducciones a practicar sobre la cuota diferencial del impuesto, de tal forma que se conciben como auténticos *tax credits*, puesto que, en caso de que la cuota diferencial no pueda absorber con su cuantía el importe de estas deducciones, el exceso se convierte en un crédito por devolución del IRPF. Por esta razón y por sus objetivos individualizados y condicionados, entendemos que su naturaleza es la propia de las deducciones reembolsables que hemos analizado con anterioridad en este trabajo de investigación y no la de impuesto negativo que, entendemos, tiende a la universalidad y la incondicionalidad ³⁸⁷.

³⁸⁷ Somos concededores de las distintas opiniones en torno a la naturaleza jurídica de estas deducciones, que consideramos análoga en todas ellas. Es cierto que la deducción más analizada por la doctrina científica ha sido la deducción por maternidad regulada en el artículo 81 de la LIRPF. Sobre su naturaleza se han vertido diversas opiniones, algunas más argumentadas que otras. Así, GOROSPE OVIEDO, la cataloga como ayuda o subsidio para las madres beneficiadas (Cfr. GOROSPE OVIEDO, J.I.: “La tributación de la maternidad en el IRPF”, en la obra colectiva *Tratado sobre la igualdad jurídica y social de la mujer en el siglo XXI*, Coord. FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, M^a.B., Dykinson, Madrid, 2019, p. 410); VAQUERA GARCÍA y FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ le atribuyen una doble naturaleza, según se aplique en el declaración del IRPF o se cobre anticipadamente: en el primer caso la definen como beneficio fiscal y en el segundo como gasto público directo realizado a través del sistema fiscal (Cfr. VAQUERA GARCÍA, A. y FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, R.: “La deducción por maternidad en el impuesto sobre la renta ...”, ob.cit., p. 65); para LÓPEZ DÍAZ se trata de un crédito de impuesto, y critica su establecimiento como deducción de la cuota diferencial, defendiendo su mejor ubicación como deducción de la cuota íntegra (Cfr. LÓPEZ DÍAZ, A.: “Las modificaciones del IRPF para 2003”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 1, 2003, p. 32); CALVO VÉRGUEZ define la deducción como impuesto negativo, así como también lo son, a su entender, las restantes deducciones aplicables en la cuota diferencial (Cfr. CALVO VÉRGUEZ, J.: “Los nuevos “impuestos

La última característica común a todas estas deducciones reembolsables es su posibilidad de cobro anticipado mediante la solicitud de su pago a la AEAT, sin necesidad de esperar a su aplicación en la cuota diferencial de la declaración del IRPF de cada año.

Y es en este momento cuando podemos detectar un punto de interés de estas deducciones en materia de compensación de deudas, ya que debemos plantearnos si el cobro anticipado de estas deducciones, evidentemente de las que permanecen vigentes actualmente, supone un crédito de impuesto independiente y con suficiente entidad para que, si concurre con deudas y sanciones tributarias, puedan ser unos y otras extinguidos en la cantidad concurrente.

Lo cierto es que, con relación a la deducción por maternidad, ya se viene planteando ante los tribunales ordinarios de la jurisdicción civil la posibilidad de embargo de los importes que, en concepto de pago anticipado, abona la AEAT a los beneficiarios, solicitándose tal embargo judicial para hacer frente a las obligaciones contraídas por estos con terceros acreedores.

A raíz de esta situación, se ha planteado la naturaleza jurídica del cobro anticipado de estas deducciones, y en concreto, si puede entenderse incluido el importe anticipado de la deducción en el artículo 4 del Real Decreto Legislativo 9/2015, de 10 de julio, de medidas urgentes para reducir la carga tributaria soportada por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras medidas de carácter económico, que regula las prestaciones y ayudas públicas inembargables. Este precepto contiene una declaración amplia de inembargabilidad de cualquier prestación cuya finalidad sea atender a colectivos en riesgo de exclusión social, atender situaciones de emergencia social, necesidades habitacionales de personas sin recursos o necesidades de alimentación, escolarización y demás necesidades básicas de menores o

negativos” aplicables en el IRPF”, *Revista Aranzadi doctrinal*, nº 5, 2015, p. 47). También como impuesto negativo la define ROVIRA FERRER (Cfr. ROVIRA FERRER, I.: “Las nuevas deducciones en el IRPF para las familias numerosas, los familiares a cargo de personas con discapacidad y determinadas familias monoparentales”, *Quincena Fiscal*, nº 10, 2015, p. 59); para ALONSO ALONSO es una transferencia o impuesto negativo (Cfr. ALONSO ALONSO, R.: “Modificaciones introducidas en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 46/2002 y otras normas)”, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, nº 240, 2003, p. 47); como impuesto negativo la cataloga en su Resumen Ejecutivo sobre los beneficios fiscales en España la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (<https://www.airf.es>) y como impuestos negativos las trata a todas ellas la AEAT en su web (<https://www.agenciatributaria.es>).

personas con discapacidad, cuando los beneficiarios y las personas a su cargo, carezcan de medios económicos suficientes.

En definitiva, es necesario delimitar la naturaleza jurídica del abono anticipado de las deducciones que hemos catalogado como reembolsables: o bien lo consideramos una prestación o ayuda pública inembargable, o bien, un crédito plenamente embargable como parte de la devolución del IRPF, cuyo cobro simplemente se adelanta.

De la respuesta a esta cuestión dependerá nuestra conclusión sobre si las cantidades reconocidas como abono anticipado por cuenta de estas deducciones son créditos hábiles para ser confrontados con deudas y sanciones tributarias para su compensación.

FONT DE MORA RULLÁN concluye que tales abonos anticipados son créditos susceptibles de embargo, en tanto en cuanto no son prestaciones inembargables y sí, simplemente, un cobro anticipado de una devolución del IRPF. De esta misma opinión es la AEAT "(...) la Dependencia Regional de Recaudación de Valencia se ha pronunciado en los siguientes términos: "En definitiva, nos encontramos ante una deducción de la cuota diferencial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que, en el supuesto que ahora nos ocupa, ha sido abonada por la Agencia Tributaria de forma anticipada. Estas deducciones por familia numerosa, por ascendientes con dos hijos o por personas con discapacidad a cargo, pueden aplicarlas todos los contribuyentes que cumplen unos requisitos puramente objetivos, sin consideración alguna a su nivel de renta, no teniendo pues el carácter de mínimo de subsistencia vital. (...) Ciertamente es que el embargo, como procedimiento tendente a concretar o fijar el objeto del apremio en cumplimiento de la garantía establecida en el artículo 1911 del Código Civil, tiene unos límites legales, en cuanto que por Ley se hace relación de una serie de bienes "no embargables", descritos en los arts. 606 y 607 de la Ley 1/2000 de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil. No obstante, entre los bienes y derechos descritos en el artículo 606 y 607 LEC, no figura ninguno que pueda equipararse a una minoración de la cuota diferencial del IRPF ni, lógicamente, cabe interpretación distinta por el mero hecho de que dicha deducción se

abone o no de forma anticipada”³⁸⁸. Siguiendo este criterio, afirma este autor que los tribunales están procediendo a la ejecución de tales embargos³⁸⁹.

En nuestra opinión, al considerar que estas deducciones, en su modalidad de abono anticipado, tienen la misma naturaleza que si se aplicaran en la propia autoliquidación del impuesto, dando lugar a una devolución por el IRPF, no se afrontan los supuestos en que tal circunstancia no va a producirse, porque, no lo olvidemos, uno de los condicionantes de tales deducciones no es el nivel de renta del beneficiario, por lo que también pueden disfrutar de ellas contribuyentes cuya cuota diferencial va a ser suficiente para absorber el importe íntegro de las mismas, y, por ello, jamás van a formar parte de una devolución nacida del propio IRPF. En nuestro criterio, con este proceder se hace de peor condición a los contribuyentes con menor nivel de renta, que van a ser los solicitantes del abono anticipado, justo el impacto contrario que se busca con el establecimiento de las deducciones reembolsables.

No obstante, a los efectos que a este trabajo de investigación incumben, entendemos que la cualidad de embargable predicada en la actualidad del abono anticipado de estas deducciones debe llevarnos, como consecuencia ineludible, a la afirmación de que este crédito, por abono anticipado, es un crédito apto para ser confrontado con deudas y sanciones tributarias y proceder a su compensación, tanto ante la solicitud de su beneficiario, como de oficio por parte de la Administración tributaria, independientemente de que, de optar por ser aplicada la deducción en la autoliquidación del IRPF del contribuyente, pueda generar una devolución propia del impuesto que, a su vez, será crédito hábil para la compensación regulada en la LGT.

Esta conclusión la corrobora, a nuestro entender, la dicción del artículo 122 del RGAGI, dedicado a las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, en el que se explicita que también tienen esta consideración los abonos a cuenta que deba

³⁸⁸ FONT DE MORA RULLÁN, J.: “¿Pueden embargarse las deducciones por maternidad o familiares del IRPF que correspondan al ejecutado? Una reflexión al hilo del Real Decreto-Ley 9/2015”, <https://www.legaltoday.com>.

³⁸⁹ En este sentido puede consultarse la SAP de Córdoba, de fecha 24 de abril de 2020, Recurso 439/2019, en cuyo Fundamento de Derecho segundo puede constatarse la existencia de un embargo de estas características: “Frente a dicho despacho de ejecución, la procuradora Sra. Martón Guillén en representación de D^a Belinda se opuso a la ejecución alegando que tras el despacho de ejecución se había procedido al embargo de 3.364,92 € en concepto de devoluciones tributarias y de 100 € en concepto del abono anticipado de la deducción por maternidad, por lo que debía por abonar 1.097,24 € de principal más 1.368 € presupuestado para intereses y costas”.

efectuar la Administración tributaria como anticipos de deducciones a practicar sobre cualquier tributo. Entre ellas, evidentemente, entendemos incluidas las deducciones que han sido objeto de análisis, por lo que, reiteramos, como concepto equiparado a las devoluciones propias del tributo, son, en su modalidad de pago anticipado, créditos susceptibles de compensación con deudas y sanciones tributarias.

En nuestra opinión, sería conveniente que el legislador determinara la naturaleza de prestación inembargable de tales cantidades, en la línea del artículo 4 del Real Decreto-Ley 9/2015, tanto en su modalidad de cobro anticipado como en su modalidad de deducción del IRPF, puesto que, de otra forma, se impide el cumplimiento de los fines propios de tales incentivos que, solamente por decisión política, se han configurado como integrantes del sistema fiscal. Téngase en cuenta que en este momento también se les niega la aplicación de la limitación de embargo propia de los sueldos, salarios o pensiones regulada en el artículo 607 de la LEC, precepto que sí les sería aplicable de tratarse de una pensión dineraria.

2.1.1.1.3. La posibilidad de monetización de deducciones, introducida por Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de Apoyo a los Emprendedores y su internacionalización, y la conversión de activos por impuesto diferido en créditos fiscales, regulada por primera vez en el Real Decreto Ley 14/2013, de 29 de noviembre, de medidas urgentes para la adaptación del derecho español a la normativa de la Unión Europea en materia de supervisión y solvencia de entidades financieras, en el Impuesto sobre Sociedades. Su capacidad para generar créditos compensables, al margen del mecanismo de liquidación propio del impuesto del que nacen.

Las normas fiscales no solo son empleadas con fines sociales, sino que, evidentemente, son un instrumento poderoso de impulso de la economía nacional en la dirección fijada por el poder ejecutivo, mediante el establecimiento de determinadas medidas, bien deducciones, bien exenciones, o reducciones de base ³⁹⁰, pensadas para el fomento de determinadas actividades realizadas por el sector privado.

³⁹⁰ La falta de un concepto legal de beneficio fiscal ha sido puesta de manifiesto por MAGRANER MORENO “A pesar de la relevancia que tienen los beneficios fiscales en nuestro ordenamiento jurídico ha sido reiterada la denuncia, efectuada por distintos sectores públicos y privados e instituciones, de la ausencia de un concepto legal que los defina. (...) Ante esta situación, se ha pretendido integrar esta laguna jurídica a través de la fijación de las condiciones que debe cumplir un elemento del sistema tributario para que sea considerado como tal. Así, se comienza por delimitar el concepto de incentivo fiscal para contraponerlo a la noción de beneficio fiscal, «que tiene unas connotaciones más concretas y restrictivas», llegando a la conclusión de que los beneficios fiscales presentan las siguientes

Analizamos ahora una de estas medidas, cuyo objetivo fue el incremento de la actividad en investigación y desarrollo e innovación tecnológica del sector privado empresarial español.

En 2013 España seguía inmersa en una crisis económica que había supuesto, y seguía suponiendo, una gran restricción presupuestaria. Se entendió por parte del legislador que era necesario mejorar el entorno de la investigación, el desarrollo y la innovación, así como impulsar la utilización de las tecnologías de la información y comunicaciones, facetas todas ellas imprescindibles para fomentar el crecimiento económico y la competitividad de España respecto del resto de países desarrollados.

Para ello, y no existiendo la posibilidad de utilizar el estímulo público directo por razón de la necesaria estabilización del déficit público, se propuso incentivar la inversión privada en este ámbito, ya que se constató que las actuaciones en investigación y desarrollo del sector privado en España eran inferiores a las de los países de nuestro entorno.

La Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de Apoyo a los Emprendedores y su internacionalización afrontó este reto, y lo hizo mediante la modificación del artículo 44 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. A través de esta modificación se facilitó, con efectos desde el 1 de enero de 2013, la aplicación de la deducción por I+D+i en el Impuesto sobre Sociedades, sin quedar sometida a ningún límite en la cuota íntegra, y, en su caso, a opción del contribuyente, se previó la solicitud de su abono, en el supuesto de inexistencia de cuota suficiente para su aplicación, con un límite máximo conjunto de 3 millones de euros anuales, si bien, todo ello, con una tasa de descuento, respecto al importe inicialmente previsto de la deducción, del 20%.

características: a) se desvían de forma intencionada respecto a la base estructural del impuesto, entendiéndose por ella la configuración estable que responde al hecho imponible que se pretende gravar; b) es un incentivo que, por razones de política fiscal, económica o social, se integra en el ordenamiento tributario y está dirigido a un determinado colectivo de contribuyentes o a potenciar el desarrollo de una actividad económica concreta; c) existe la posibilidad legal de alterar el sistema fiscal para eliminar el beneficio fiscal o cambiar su definición; d) no presenta ninguna compensación del eventual beneficio fiscal en otra figura del sistema fiscal; e) no se debe a convenciones técnicas, contables, administrativas o ligadas a convenios fiscales internacionales; f) no tiene como propósito la simplificación o la facilitación del cumplimiento de las obligaciones fiscales.” (MAGRANER MORENO, “Reserva de ley en materia tributaria local y prohibición de analogía: en especial, respecto de beneficios fiscales”, *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, nº especial de septiembre, 2019, p. 43-44) .

Este fenómeno de la posible opción por el abono de la deducción fue denominado “monetización” de la deducción de I+D+i o cheque fiscal.

La aprobación de la LIS, actualmente vigente, supuso, tanto el mantenimiento de la deducción por I+D+i en su artículo 35, como el mantenimiento de este régimen de incentivos, ahora regulado en el artículo 39, 2 de la norma, si bien mediante la exigencia de nuevas condiciones de aplicación ³⁹¹.

Lo cierto es que esta deducción en la cuota íntegra para la determinación de la cuota líquida puede convertirse en un crédito, si se solicita su abono. Crédito que, según la ley del impuesto, “se regirá por lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo, sin que, en ningún caso, se produzca el devengo del interés de demora a que se refiere el apartado 2 de dicho artículo 31” ³⁹².

La lectura de este precepto nos lleva a una reflexión: nos planteamos si la remisión, en cuanto a su régimen fiscal, al artículo 31 de la LGT, dedicado, recordemos, a la regulación de las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, supone su consideración como crédito independiente del resultado de la autoliquidación presentada por el impuesto, y, por tanto, constituye un importe susceptible de compensación con cualesquiera deudas y sanciones tributarias, o si, por el contrario, debe recuperarse su saldo, necesariamente, a través del mecanismo de liquidación del IS, es decir, por su aplicación en la cuota diferencial para obtener el importe líquido a ingresar o devolver.

Entendemos que la remisión al artículo 31 de la LGT supone la afirmación de su naturaleza como cuota del impuesto, de tal manera que, solamente en el caso de que, de resultas de su aplicación como minoración de la cuota diferencial, la cuota definitiva del impuesto sea negativa, se generará un crédito a favor del contribuyente por devolución

³⁹¹ La necesidad del mantenimiento del citado régimen de incentivos denota, a nuestro parecer, 9 años después, que no ha sido un mecanismo exitoso para la consecución de su finalidad. En un primer momento, las empresas pusieron ciertos reparos a la adopción de este sistema: en primer lugar, por el descuento de un 20% del importe de la deducción; en segundo lugar, por la inseguridad jurídica ante la falta de criterios administrativos o pronunciamientos judiciales sobre su aplicación; y, por último, por el miedo a comprobaciones tributarias, consecuencia de su aplicación o de la solicitud del abono de la deducción.

³⁹² El abono anticipado pueden solicitarlo aquellos sujetos pasivos del impuesto que tributan al tipo general del mismo y las entidades de crédito, así como las entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos en los términos establecidos en la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del sector de hidrocarburos (artículo 39, 2 LIS).

propia del tributo, del que formará parte, insoluble, la monetización de las citadas deducciones ³⁹³. Negamos, pues, su naturaleza de crédito independiente ³⁹⁴.

En otro orden de cosas, si bien España, como hemos comentado, se encontraba inmersa en 2013 en una grave crisis económica, lo cierto es que a ella debía añadirse la grave crisis financiera a nivel mundial.

En este contexto alcanzan gran predicamento las recomendaciones del Comité de Supervisión Bancaria de Basilea (BCBS), creado en 1974 por los gobernadores de los bancos centrales de los países que formaban el G10 en ese momento. Se trata de una entidad que brinda, a nivel mundial, orientación en materia financiera, si bien sus informes o recomendaciones no son vinculantes.

Como recoge el Banco de España, “Uno de los ejemplos más relevantes de la actividad del Comité de Basilea es el llamado Acuerdo de Basilea, que establece los estándares internacionales de regulación bancaria prudencial. El primer Acuerdo de Basilea (Basilea I) data de 1988. Posteriormente vio la luz, en el año 2004, Basilea II, que modificaba varios aspectos del anterior. Más recientemente, en diciembre de 2017, se finalizó el proceso de revisión en profundidad de Basilea II, acordándose un nuevo marco de regulación prudencial, conocido como Basilea III” ³⁹⁵.

³⁹³ El modelo 200 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades nos sirve de apoyo a esta teoría, puesto que el abono anticipado, si bien se descuenta de la cuota diferencial, forma parte del importe líquido a ingresar o a devolver por el impuesto (este modelo fue aprobado por la Orden HAC/560/2021, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2020, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso, se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica; y por la que se modifica la Orden HAP/296/2016, de 2 de marzo, por la que se aprueba el modelo 282, "Declaración informativa anual de ayudas recibidas en el marco del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y otras ayudas de estado, derivadas de la aplicación del Derecho de la Unión Europea" y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación).

³⁹⁴ Las mismas consideraciones y conclusiones entendemos predicables del abono anticipado previsto en el artículo 39, 3 de la LIS: “En el caso de insuficiencia de cuota en la aplicación de la deducción prevista en el apartado 2 del artículo 36 de esta Ley, se podrá solicitar su abono a la Administración tributaria a través de la declaración de este Impuesto. Este abono se registrará por lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley General Tributaria y en su normativa de desarrollo, sin que, en ningún caso, se produzca el devengo del interés de demora a que se refiere el apartado 2 de dicho artículo 31”. Se refiere a la deducción aplicable por los productores registrados en el Registro Administrativo de Empresas Cinematográficas del Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales que se encarguen de la ejecución de una producción extranjera de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales, por los gastos realizados en territorio español.

³⁹⁵ <https://www.bde.es>

En Basilea III, cuyos primeros trabajos vieron la luz el 16 de diciembre de 2010 con la publicación del acuerdo denominado “Marco regulador global para reforzar los bancos y sistemas bancarios”, se analizaron los activos fiscales diferidos y el destino que debía darse a los mismos por parte de las entidades financieras ³⁹⁶, disponiendo su deducción del capital de las entidades, al entender que no se dispone de la certeza sobre su posibilidad de recuperación futura, si se trata de activos cuya compensación depende de la existencia de rendimientos futuros.

La trasposición en la UE de las directrices de Basilea III se produjo a través de dos instrumentos: el primero, la Directiva 2013/36/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, relativa al acceso a la actividad de las entidades de crédito y a la supervisión prudencial de las entidades de crédito y las empresas de servicios de inversión, por la que se modifica la Directiva 2002/87/CE y se derogan las Directivas 2006/48/CE y 2006/49/CE; y el segundo, el Reglamento (UE) n° 575/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los requisitos prudenciales de las entidades de crédito y las empresas de servicios de inversión, y por el que se modifica el Reglamento (UE) n° 648/2012. Estas normas fueron, incluso, más allá de las exigencias del Acuerdo de Basilea III.

Las entidades financieras españolas lucían en sus balances gran cantidad de activos fiscales diferidos. En opinión de LÓPEZ PÉREZ y BRYANT CANO, esto era debido “por una parte a la no deducibilidad de determinados gastos contables, siendo el ejemplo más representativo el de las provisiones genéricas, y, por otra parte, a la no devolución de impuestos pagados, cuando una entidad tiene pérdidas” ³⁹⁷.

³⁹⁶ En España son denominados Activos por impuesto diferido y están regulados en el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. De conformidad con este se utilizará la cuenta 474 para su contabilización. Su denominación se corresponde con activos por diferencias temporarias deducibles, créditos por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las bases imponibles negativas pendientes de compensación y deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, que queden pendientes de aplicar en la liquidación de los impuestos sobre beneficios.

³⁹⁷ Siguen razonando estas autoras que “Estas consideraciones generaban una discriminación penalizadora respecto de otros países como Alemania, Francia u Holanda que aplican el *carry back* fiscal, consistente en el reembolso por parte de Hacienda de cantidades pagadas en momentos anteriores. O respecto de Italia, que en 2011 optó por la transformación de los activos por impuestos diferidos en créditos fiscales frente a Hacienda, compensables con cualquier obligación de carácter fiscal, transmisibles a terceros e incluso reembolsables en una parte de los mismos.” (LÓPEZ PÉREZ, M. y BRYANT CANO, A.: “El tratamiento de los activos fiscales diferidos en el sector financiero”, *Cuadernos de información económica*, n° 249, 2015, p. 29). Coincide en el diagnóstico BELTRÁN BRIONES, que entiende que “la regulación española ha favorecido, debido a sus particularidades, la generación de grandes cantidades de activos fiscales diferidos, provocando que el impacto derivado de este cambio regulatorio

Como consecuencia de todo ello, se aprueba el Real Decreto Ley 14/2013, de 29 de noviembre, de medidas urgentes para la adaptación del derecho español a la normativa de la Unión Europea en materia de supervisión y solvencia de entidades financieras, que introduce una nueva Disposición Adicional vigésimo segunda en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, con vigencia desde el 1 de enero de 2014, en virtud de la cual, cualquier tipo de entidad podía optar por convertir los activos fiscales diferidos nacidos como consecuencia de la no deducibilidad de dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el sujeto pasivo, siempre que no les resultara de aplicación lo dispuesto en el artículo 12.2.a) de la Ley, así como los correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, en créditos fiscales adeudados por la Administración tributaria, siempre y cuando se cumplieran determinadas condiciones ³⁹⁸.

A los efectos que a este trabajo de investigación interesa, el apartado tres de la Disposición Adicional vigésimo segunda determinaba que “La conversión de los activos por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración tributaria a que

fuese superior al provocado en la mayor parte de las entidades financieras extranjeras. A diferencia de otros países, donde entrar en pérdidas conlleva la compensación automática de la tributación con cargo a los impuestos pagados en ejercicios fiscales anteriores, cuando una sociedad española declara pérdidas debe volver a obtener beneficios para que le sea compensado el crédito impositivo que ha generado. Este hecho, unido a las grandes discrepancias existentes entre el marco contable y el fiscal español en lo que a deducibilidad de los gastos se refiere, han sido los tres principales detonantes de esta situación.” (BELTRÁN BRIONES, S.: “Basilea III y los activos por impuestos diferidos”, *Nota técnica 23*, Instituto de Estudios Financieros, 2016, p. 2, <https://www.iefweb.org>).

³⁹⁸ Textualmente, la norma establecía como condiciones: “a) Que el sujeto pasivo registre pérdidas contables en sus cuentas anuales, auditadas y aprobadas por el órgano correspondiente. En este supuesto, el importe de los activos por impuesto diferido objeto de conversión estará determinado por el resultado de aplicar sobre el total de los mismos, el porcentaje que representen las pérdidas contables del ejercicio respecto de la suma de capital y reservas. b) Que la entidad sea objeto de liquidación o insolvencia judicialmente declarada. Asimismo, los activos por impuesto diferido por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las bases imponibles negativas se convertirán en un crédito exigible frente a la Administración tributaria cuando aquellos sean consecuencia de integrar en la base imponible, a partir del primer período impositivo que se inicie en 2014, las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, así como las dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que generaron los activos por impuesto diferido a que se refiere el primer párrafo de este apartado”. Hay que tener en cuenta que el Fondo Monetario Internacional había instado al gobierno español a poner en marcha tal mecanismo en su Informe “Spain. Financial Sector Reform: Third progress Report” de 15 julio de 2013 (<https://imf.com>). La Comisión Europea y el Banco Central Europeo avalaron esta medida, tal y como se recoge en el documento de la Comisión de 1 de enero de 2014 “Financial Assistance Programme for the Recapitalisation of Financial Institutions in Spain. Fifth Review” (<https://www.bde.es>).

se refiere el apartado 1 de la presente disposición determinará que el sujeto pasivo pueda optar por solicitar su abono a la Administración tributaria o por compensar dichos créditos con otras deudas de naturaleza tributaria de carácter estatal que el propio sujeto pasivo genere a partir del momento de la conversión. El procedimiento y el plazo de compensación o abono se establecerán de forma reglamentaria”.

Se reconocía, así, la independencia de los citados créditos por conversión para ser aptos para su confrontación con deudas de naturaleza tributaria de carácter estatal, para su extinción, generadas con posterioridad al nacimiento del crédito frente a la Administración tributaria.

Este mismo sistema se encuentra hoy vigente y regulado en el artículo 130 de la LIS, en cuyo apartado 4, y, con los mismos criterios que en la normativa anterior, declara que, respecto del importe correspondiente al activo por impuesto diferido convertido en crédito, puede optarse por su abono o por su compensación ³⁹⁹ y, en este último caso, será compensable con otras deudas de naturaleza tributaria de carácter estatal que el contribuyente genere a partir del momento de la conversión ⁴⁰⁰, siguiendo el modelo instaurado en otros países de la UE ⁴⁰¹.

En definitiva, los créditos por conversión de activos por impuesto diferido, regulados en la LIS, que ostenten los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, sí son hábiles para ser utilizados de manera independiente para la extinción de deudas y sanciones tributarias, siempre que no se haya ejercido la opción por su cobro y sí por su compensación, en la correspondiente declaración por el IS ⁴⁰².

³⁹⁹ El ejercicio de esta opción por parte del contribuyente, entendemos nos debe llevar a afirmar que, habiendo elegido el abono del crédito, este no podrá ser aportado a un procedimiento de compensación de deudas, ya que de otra manera carecería de sentido la explícita previsión legal por la opción.

⁴⁰⁰ La ley establece que la compensación se realizará con deudas de naturaleza tributaria, término que no entendemos que se utilice en el sentido de referirse a la deuda tributaria, tal y como se define en el artículo 58 de la LGT, sino que, según nuestro parecer, este concepto incluye todas las deudas que en este trabajo han sido consideradas compensables, de conformidad con las previsiones de la LGT, es decir, también las sanciones, pretendiendo el legislador excluir la compensación de estos créditos, únicamente, con cualesquiera otras deudas cuyo origen sea extra tributario. Por otra parte, el artículo 69 del Real Decreto 634/2015, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades es el que regula el procedimiento de compensación de tales créditos.

⁴⁰¹ Recordemos el ya comentado caso italiano.

⁴⁰² La exigencia en la ley de que las deudas de naturaleza tributaria deben ser de carácter estatal entendemos que se corresponde con la necesaria reciprocidad entre acreedor y deudor, condición que es objeto de análisis y estudio en el apartado 1 del capítulo III.

2.1.1.2. La devolución de ingresos indebidos como generadora de créditos compensables.

El artículo 32 de la LGT determina que la Administración tributaria deberá devolver a los obligados tributarios, a los infractores y a los sucesores de ambos los ingresos que indebidamente hayan realizado.

La LGT no explicita lo que debe entenderse por ingreso indebido y no parece que utilice este término como sinónimo de ilícito, injusto y falta de equidad, tal y como se define el término por la RAE.

Sin embargo, el Tribunal Supremo en su sentencia de 11 de junio de 2020, sí relaciona el reconocimiento de la existencia de un ingreso indebido con el principio de buena administración. El supuesto enjuiciado es la denegación por parte de la AEAT de la solicitud de devolución de ingresos indebidos realizada por parte de un contribuyente que declaró, como ingreso en su impuesto personal, unas facturas que la Administración, en un procedimiento de comprobación e inspección realizado en torno al destinatario de las operaciones, ha considerado como gasto no deducible a causa de la recalificación de las operaciones como reparto de dividendos, y dada la vinculación existente entre las partes. La denegación por parte de la AEAT se produce al considerar que ha prescrito la posibilidad de rectificar la autoliquidación por parte del reclamante y, por tanto, su derecho a la solicitud de la devolución de ingresos indebidos. El Tribunal Supremo razona que: “Hemos señalado en varios pronunciamientos recientes que el principio de buena administración (implícito en nuestra Constitución y positividad ahora en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea) impone a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación, sin que baste para dar cobertura a sus deberes la mera observancia estricta de procedimientos y trámites, sino que, más allá, reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente y ordena a los responsables de gestionar el sistema impositivo, a la propia Administración Tributaria, observar el deber de cuidado y la debida diligencia para su efectividad y la de garantizar la protección jurídica que

haga inviable el enriquecimiento injusto”⁴⁰³. Continúa el tribunal señalando que la Administración, en el momento de regularizar la situación del destinatario de las facturas era consciente de las consecuencias en orden a la reducción en la tributación del emisor de aquellas y que, no obstante, nada hizo para rectificar tal situación. Por ello, finalmente, debido a tal situación, fija el *dies a quo* del derecho a la solicitud de devolución de ingresos indebidos por el reclamante “en la fecha en la que se constata que el ingreso en cuestión ostenta ese carácter (indebido), que no es otra -en el caso de autos- que aquella en la que la Administración -al regularizar el gasto de otro contribuyente- efectúa una calificación incompatible con la condición del ingreso afectado como debido”⁴⁰⁴.

Empero, tal criterio no puede llevarnos a identificar el ingreso indebido con el ingreso injusto, puesto que también son ingresos indebidos, y así se determina en la LGT, los ingresos realizados por error o realizados por duplicado.

En definitiva, nos parece que lo más coherente es buscar un concepto de la devolución de ingresos indebidos, porque si queremos determinar los créditos que nacen de tal devolución, nuestra primera función debe ser el poder identificarlos, y tal definición la vamos a encontrar por su distinción de la figura de la devolución propia de cada tributo.

No obstante, esta labor no es tan sencilla como parece.

La jurisprudencia ha abordado en diferentes ocasiones esta distinción. En un principio, los tribunales acudieron al análisis de los distintos procedimientos en los que se reconocían unas y otras devoluciones para explicar sus diferencias. Pero el Tribunal Supremo determinó que tal camino no era correcto, ya que la forma de reconocimiento de ambas puede ser coincidente porque “los procedimientos de gestión en sentido amplio no son definitorios ni determinan la clase o tipo de la devolución de que se trate”⁴⁰⁵.

⁴⁰³ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 11 de junio de 2020, Recurso 3887/2017, Fundamento de Derecho tercero.

⁴⁰⁴ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 11 de junio de 2020, Recurso 3887/2017, Fundamento de Derecho tercero.

⁴⁰⁵ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 30 de enero de 2004, Recurso 8746/1998, Fundamento de Derecho quinto. Criterio reiterado en STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 27 de febrero de 2004, Recurso 9744/1998, Fundamento de Derecho tercero.

Es en la causa de la devolución donde está la respuesta. Tales causas son, en el supuesto de la devolución de ingresos indebidos, “la desarmonía entre el ingreso realizado y el acto de liquidación, por duplicidad o exceso de pago o prescripción de la obligación habitual, los errores de hecho y la disconformidad a Derecho de los actos administrativos de liquidación, o de las "actuaciones" de los obligados tributarios”⁴⁰⁶, en tanto que en las devoluciones propias del tributo los ingresos realizados nacen como debidos, pero, posteriormente, por diversas circunstancias, devienen en excesivos.

En sentencia de 2 de abril de 2008, el Tribunal Supremo reconoció que la LGT no contiene un concepto de lo que debe entenderse por ingresos indebidos, pero de la enumeración que lleva a cabo el artículo 221 de la LGT debe deducirse que este se produce “a partir de la entrega al Tesoro Público de cualquier cantidad como consecuencia de tributos que no resulte procedente, siempre que no provenga de la propia mecánica de la liquidación, regida por la normativa de cada tributo y que puede hacer que el ingreso en principio "debido" se convierta posteriormente en improcedente”⁴⁰⁷.

Llegados a este punto, pareciera sencillo distinguir un supuesto de devolución de ingresos indebidos de la obligación económica de devolución propia del tributo, pero la consulta de la jurisprudencia en la materia nos hace reconocer que aún existen supuestos en los que es conflictiva esta distinción⁴⁰⁸.

En primer lugar, destacamos la discrepancia en torno a la naturaleza de la devolución acordada en un procedimiento de comprobación e inspección⁴⁰⁹.

⁴⁰⁶ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 30 de enero de 2004, Recurso 8746/1998, Fundamento de Derecho quinto.

⁴⁰⁷ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 2 de abril de 2008, Recurso 5682/2002, Fundamento de Derecho quinto.

⁴⁰⁸ Nuestra insistencia en la diferenciación de los conceptos de ambas obligaciones económicas de la Administración tributaria no es baladí, si se tiene en cuenta que analizamos en el apartado 2.1.1.4. de este capítulo II la obligación de abono de intereses de demora por parte de la Administración tributaria, como crédito apto para la compensación de deudas y sanciones tributarias. La identificación de la naturaleza del crédito principal, que será el origen de tales intereses, es fundamental a la hora de determinar la cuantía de estos, puesto que el *dies a quo* de los intereses de demora en uno y otro caso es diferente. Además, diferente es también el régimen jurídico de reconocimiento de tales créditos en uno u otro caso, como estudiamos en el apartado 2.2. de este capítulo II.

⁴⁰⁹ Discusión que, paradójicamente, no existía durante la vigencia del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, cuyo artículo 53, dedicado a las Actas sin descubrimiento de deuda con regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo o retenedor, establecía que “2. Cuando de dicha regularización resulte una cantidad a devolver al interesado, la liquidación derivada del acta que se incoe, servirá para que la administración inicie de inmediato el correspondiente expediente de devolución de ingresos indebidos. El crédito a favor del

La AEAT defiende la naturaleza de tal devolución como propia del impuesto. Por contra, el Tribunal Supremo ha determinado que tal devolución tiene la naturaleza de devolución de ingresos indebidos: "(..) ya que aquí no se está pidiendo la devolución de ninguna retención ni pago fraccionado, lo que se pide es la devolución de una cuota producto de una correcta determinación por la Inspección de la cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades ya que al presentar la declaración-liquidación se pagó más de lo debido aunque lo fuera mediante la aplicación de las retenciones, pagos fraccionados o pagos anticipados realizados con anterioridad. Por ingreso indebido ha de entenderse, según dijimos en la sentencia de 26 de febrero de 2015 (recurso 14/2012), el que se efectuó sin que ningún acto administrativo ni autoliquidación del sujeto pasivo le obligara a hacerlo, pues si fue en cumplimiento de una u otra, el ingreso se considera debido, aunque fueran ilegales los actos que los amparaban" ⁴¹⁰. Y la razón de tal afirmación la encuentra el tribunal en el artículo 221, 1, b) de la LGT, que establece que "cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación" nos encontraremos ante un ingreso indebido. "Es este el caso ante el que nos encontramos, un ingreso indebido que se ha puesto de relieve, varios años después, como consecuencia de la regularización inspectora" ⁴¹¹.

Y este criterio lo ha reiterado el Tribunal Supremo en su sentencia de fecha 4 de marzo de 2021, en la que trae a colación la sentencia de fecha 28 de enero de 2021, en la que se juzga un supuesto de rectificación de una autoliquidación como consecuencia de la aplicación del criterio de la AEAT, manifestado en un procedimiento de comprobación e investigación, materializado en un acto de liquidación relativo al mismo impuesto, pero ejercicio diferente. De nuevo el tribunal distingue entre una devolución y otra con ocasión de su causa: son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo, y en el caso de que el ingreso sea

interesado tendrá la consideración de reconocido, liquidado y notificado a los efectos previstos en el artículo 65 del reglamento general de recaudación". Es decir, crédito apto para la compensación tributaria.

⁴¹⁰ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 5 de julio de 2015, Recurso 2304/2015, Fundamento de Derecho tercero.

⁴¹¹ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 5 de julio de 2015, Recurso 2304/2015, Fundamento de Derecho tercero.

originariamente indebido, nos encontramos ante una devolución de ingresos indebidos. Y, en consecuencia, decreta el Tribunal que “A la vista de lo que se acaba de argumentar, la respuesta a la cuestión con interés casacional es que, en unas circunstancias como las que hemos examinado en el presente recurso de casación, “la cantidad que se devuelve en virtud de la rectificación de una autoliquidación - corolario de unas actuaciones inspectoras que finalizaron con la suscripción de un acto con acuerdo en el que se reconoce una deducción no aplicada por el contribuyente-, devenga intereses de demora desde el fin del plazo de presentación de la autoliquidación, puesto que nos encontramos con la devolución de un ingreso indebido” ⁴¹².

A la vista del criterio citado, concluye el tribunal que en los supuestos en los que la devolución es el resultado de la regularización que tiene origen en unas actuaciones inspectoras, también: “(...) devenga intereses de demora desde la fecha del ingreso, dado que nos encontramos con una devolución de un ingreso indebido” ⁴¹³.

Ahora bien, es en materia de tributos locales donde se han producido las mayores discrepancias en orden a determinar si las devoluciones que pueden acordarse son de una o de otra naturaleza.

La última polémica a la que ha dado respuesta el Tribunal Supremo viene referida a aquellos casos en los que, solicitada y concedida licencia urbanística para realizar una determinada obra, posteriormente tal licencia resultó nula de pleno derecho y, por tanto, el contribuyente solicitó la devolución del ICIO abonado.

La sentencia de 15 de febrero de 2021 acude, de nuevo, al principio de buena administración para la determinación de un ingreso como indebido: “El ingreso no ha resultado sobrevenidamente indebido por la dinámica del impuesto, sino porque la licencia que amparaba el tributo resultó ser nula de pleno derecho por contraria al ordenamiento urbanístico. Tan es así, que esta circunstancia estaba presente desde muy poco después del momento en el que se abonó el último plazo, pues el contribuyente no pudo iniciar la obra por decisión judicial (por el auto de suspensión del órgano

⁴¹² STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 28 de enero de 2021, Recurso 3010/2018, Fundamento de Derecho tercero.

⁴¹³ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 4 de marzo de 2021, Recurso 789/2020, Fundamento de Derecho segundo. Criterio reiterado en STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 4 de marzo de 2021, Recurso 809/2020, Fundamento de Derecho tercero; STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 11 de marzo de 2021, Recurso 6647/2019, Fundamento de Derecho tercero y STS, sala de lo Contencioso, de fecha 11 de marzo de 2021, Recurso 6978/2019, Fundamento de Derecho tercero.

competente)”⁴¹⁴. El ayuntamiento alega ante el tribunal que el contribuyente pudo, en aquel momento, solicitar la devolución y no lo hizo, pero se pregunta el tribunal, volviendo tal argumento en contra de la entidad local, por qué en ese momento, y en cumplimiento del principio de buena administración, no fue el ayuntamiento el que procedió a la devolución de oficio. No considera el Tribunal Supremo razonable que deba recaer sobre el contribuyente la falta de realización de las obras “cuando el Consistorio sabía que no era posible ejecutar las obras desde septiembre de 2007 por un hecho que no era responsabilidad del adjudicatario de la licencia (como parece hacernos creer su representante procesal al hablar de "desistimiento voluntario"), sino que derivaba de un auto de suspensión cautelar adoptado en un proceso en el que el Ayuntamiento de Yaiza era parte demandada. Por último, no está de más recordar que el principio de plena indemnidad exige dejar incólume al contribuyente cuando, como es el caso, no es en absoluto responsable de las vicisitudes que determinaron la nulidad de la licencia por la que abonó la liquidación provisional del ICIO”⁴¹⁵. Finalmente, el tribunal declara que tal devolución tiene la naturaleza de devolución de ingresos indebidos.

La doctrina científica, a propósito de la crítica a esta sentencia, ha puesto de manifiesto la injusta imposibilidad de conceptuar en el ICIO una devolución propia de este tributo. GOMAR SÁNCHEZ declara que “En el ICIO el TRLRHL no contempla ninguna posible devolución como “derivada de su normativa”, aunque está disponiendo la obligatoriedad de que se soporte un ingreso provisional a cuenta. Si la construcción, instalación u obra no se ejecutase por causa ajena a la Administración la devolución no debería conllevar intereses de demora desde el momento en que se produjo el ingreso porque este no habría sido indebido al no ser reprobable ni incorrecto en su momento, ni siquiera erróneo, tanto si fue imposible efectuar la obra como si se produjo el desistimiento del interesado. De análoga forma debería ocurrir, en principio, si la

⁴¹⁴ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 15 de febrero de 2021, recurso 3220/2019, Fundamento de Derecho cuarto.

⁴¹⁵ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 15 de febrero de 2021, recurso 3220/2019, Fundamento de Derecho cuarto.

imposibilidad de realizar la obra fuera consecuencia de una sentencia que anuló la licencia”⁴¹⁶.

Podemos compartir, en parte, esta opinión, en la medida en que es coincidente con la de MORENO SERRANO, que considera que, en el supuesto en que sea el contribuyente del ICIO el que renuncie a realizar la obra, por causa ajena a la Administración, la devolución a la que tiene derecho debe ser considerada como devolución derivada de la normativa del tributo⁴¹⁷.

Lo cierto es, al margen de las dificultades prácticas que hemos analizado a la hora de la determinación de los casos concretos de ingresos indebidos, que la LGT recoge en los cuatro apartados de su artículo 221 los supuestos que pueden originar una devolución de ingresos indebidos.

El primero de ellos se refiere a los supuestos genuinos de ingresos indebidos al referirse a los pagos sin causa o por error: duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones, cantidad pagada superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación e ingreso de cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias, después de haber transcurrido los plazos de prescripción⁴¹⁸. Esta previsión deriva del principio general del derecho consagrado en el artículo 1895 del Código Civil “Cuando se recibe alguna cosa que no había derecho a cobrar, y que por error ha sido indebidamente entregada, surge la obligación de restituirla”⁴¹⁹.

⁴¹⁶ GOMAR SÁNCHEZ, J.I.: “La devolución de ingresos indebidos: algunas observaciones desde la perspectiva local”, *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, nº especial II, junio, 2021, p. 183.

⁴¹⁷ Cfr. MORENO SERRANO, B.: “Devolución de ingresos indebidos versus devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo”, *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, nº 4, 2013, p. 367. En este mismo sentido se manifiesta ARAGONÉS BELTRÁN respecto de las tasas exigibles por los entes locales: “cuando por causas no imputables al sujeto pasivo, el servicio público, la actividad administrativa o el derecho a la utilización o aprovechamiento del dominio público no se preste o desarrolle, procederá la devolución del importe correspondiente (artículo 26.3.LHL). (...) Se trata de un supuesto de las llamadas “devoluciones de ingresos indebidos sobrevenidos”, de naturaleza no pacífica, aunque creemos que su previsión en la normativa del tributo supone incluirlo en el ámbito del artículo 31 LGT.” (ARAGONÉS BELTRÁN, E.: “Devolución de ingresos tributarios indebidos por los entes locales”, *Cuadernos de Derecho Local*, nº 30, 2012, p. 12). Actualmente, esta misma disposición se contiene en el artículo 26,3 del TRLHL.

⁴¹⁸ Con exclusión de las cantidades satisfechas por la regularización voluntaria establecida en el artículo 252 de la LGT, que no serán objeto de devolución.

⁴¹⁹ “Estos supuestos siempre fueron considerados ingresos indebidos (art. 6 del Reglamento de Procedimiento para las Reclamaciones económico Administrativas aprobado por el Real Decreto de 29 de julio de 1924 y así lo ha reiterado en artículo 7º, apartado 1 del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, con aplicación del plazo de cinco años para pedir y obtener las devoluciones procedentes.” (STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 30 de enero de 2004, Recurso 8746/1998, Fundamento de Derecho

El segundo hace referencia al reconocimiento de la devolución en virtud de acto administrativo, o resolución económico-administrativa o judicial. Una vez declarada la ilicitud del acto debe procederse a la devolución de lo ingresado ⁴²⁰.

El tercero se dedica a los supuestos de lo que podemos llamar “nulidad cualificada” ⁴²¹. Se trata de actos que han supuesto un ingreso indebido pero que han adquirido firmeza. Su devolución se debe solicitar mediante los procedimientos de revisión (nulidad de pleno derecho, revocación de actos, rectificación de errores) o mediante el recurso extraordinario de revisión.

Por último, también se prevé el supuesto en el que el obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, solicitando su devolución al instar la rectificación de aquella ⁴²².

En definitiva, las devoluciones de ingresos indebidos van a generar créditos susceptibles de ser aportados a un procedimiento de compensación de deudas y sanciones tributarias para la extinción de estas, aunque la identificación de estos supuestos, generadores de tales créditos, sea, en algunos casos, problemática.

A la ejecución de las devoluciones de ingresos indebidos se dedica el artículo 20 del Reglamento de Revisión. Destaca, de su dicción, la asimilación de la ejecución de las devoluciones procedentes de los supuestos de condonación de una deuda tributaria o sanción a los supuestos de ejecución de la devolución de ingresos indebidos.

Por su capacidad para la generación de créditos aptos para la compensación, debemos dedicar un apartado especial a este supuesto, indagando, en primer lugar, si podemos considerar factible la condonación de deudas y sanciones tributarias a la luz

cuarto). Por su parte, los artículos 17, 18 y 19 del Reglamento de revisión, regulan el procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución en el caso de estos genuinos ingresos indebidos, y prevén que, junto con la solicitud de devolución, pueda presentarse una solicitud de compensación de deudas tributarias, a los efectos de hacerla efectiva.

⁴²⁰ El artículo 66 del Reglamento de revisión, prevé, en materia de ejecución de resoluciones administrativas, que, en el caso de estimación parcial y previo ingreso del acto recurrido, se procederá, en caso de emisión de nueva liquidación por la parte no estimada, a la compensación de oficio en aplicación del artículo 73.1. de la LGT.

⁴²¹ ARAGONÉS BELTRÁN, E.: “Devolución de ingresos tributarios indebidos ...”, ob.cit., p. 9.

⁴²² El Tribunal Supremo, en una reciente sentencia, ha determinado que el cauce adecuado para obtener la devolución de lo ingresado indebidamente a través de una autoliquidación, en el supuesto en que el obligado tributario considere que las normas reguladoras del tributo son inconstitucionales o contravienen el ordenamiento comunitario, es la rectificación de la autoliquidación, prevista en el artículo 221, 4 LGT (STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 16 de julio de 2021, recurso 3699/2020). Criterio reiterado en STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 27 de enero de 2022, Recurso 3767/2020.

de la reforma que la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de trasposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego ha supuesto en la LGT, es decir, si es posible actualmente la generación de créditos aptos para la compensación por causa de la condonación total o parcial de deudas y sanciones tributarias y, en segundo lugar, si realmente se han generado alguna vez en España, una vez aprobada la LGT en 2003, créditos compensables por esta vía.

2.1.1.2.1. La condonación de deudas y sanciones tributarias y su aptitud para la generación de créditos compensables. Especial referencia al apartado segundo de la Disposición adicional única de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

El artículo 20 del Reglamento de Revisión establece que “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”, equiparando, de esta forma, en materia de realización del crédito, el ingreso indebido a la condonación, total o parcial, de una deuda tributaria o sanción.

La LGT considera la condonación como una de las formas de extinción de la deuda tributaria en su artículo 59, precepto que debe interpretarse juntamente con el artículo 190 de esta ley, que establece que las sanciones también pueden extinguirse por condonación.

Esta regulación se completa con las previsiones del artículo 75 de la LGT, que determina que las deudas tributarias y las sanciones solo pueden condonarse en virtud de una ley que establezca la cuantía de tal condonación, así como los requisitos necesarios para que sea efectiva ⁴²³.

⁴²³ Al tratarse la obligación tributaria de una obligación *ex lege*, “si la obligación tributaria surge por voluntad de la ley solo puede ser objeto de perdón -en esto consiste la condonación de deudas- porque

A la vista de esta normativa, podemos definir la condonación como el perdón de la deuda o sanción tributaria llevado a cabo gratuitamente por el acreedor, y más concretamente en el ámbito de nuestra disciplina, como el modo de extinción de la obligación tributaria que debe producirse, en todo caso, por ley y siempre que sea compatible con los principios constitucionales de justicia material tributaria ⁴²⁴.

De la definición apuntada se deriva, obligatoriamente, una conclusión: definido un ingreso indebido como aquel en el que produce una desarmonía entre el ingreso realizado y el acto de liquidación, por duplicidad o exceso de pago o prescripción de la obligación habitual, los errores de hecho y la disconformidad a Derecho de los actos administrativos de liquidación, o de las actuaciones de los obligados tributarios, es evidente que tal definición no es aplicable a aquellos ingresos, en concepto de deudas o sanciones tributarias que, posteriormente y por ley, son condonados. Estos no son, en puridad, un ingreso indebido.

Por esta razón, y queriendo dar coherencia a la regulación normativa, entendemos que el tratamiento conjunto, en el Reglamento de Revisión, de la materia consistente en la ejecución de las devoluciones que en los dos supuestos se pueden producir, se ha llevado a cabo buscando un resultado práctico, es decir, desde un punto de vista finalista y no desde un punto de vista conceptual, *a fortiori*, sin la intención de asimilar o aproximar ambos conceptos.

Y ello porque, desde nuestro punto de vista, es evidente, que la deuda o sanción condonada nace como debida y, solamente por efecto de una ley aprobada *ex profeso*, se extingue, en todo o en parte, mediante esta figura.

La aprobación de la actual LGT supuso una posición continuista en cuanto a la condonación de la deuda tributaria, materia que ya se regulaba, en los mismos términos, en el artículo 69 de la LGT de 1963.

Sin embargo, sí se produjo una importante novedad, un cambio radical, en materia de condonación de sanciones.

La LGT de 1963 había consagrado un sistema de condonación graciable de las sanciones, que había hecho surgir una importante polémica sobre su encaje en nuestro

una ley así venga a establecerlo." (ESEVERRI MARTÍNEZ, E., LÓPEZ MARTÍNEZ, J., PÉREZ LARA, J.M. y DAMAS SERRANO, A., *Manual práctico de Derecho Tributario ...*, ob.cit., p. 500).

⁴²⁴ <https://dpej.rae.es>

sistema constitucional. La doctrina jurisprudencial emanada del Tribunal Supremo en los años 90 del siglo XX también fue proclive a la consideración de este modo de extinción de las sanciones como un acto graciable, es decir, como un acto que debe incardinarse dentro de la categoría de actos discrecionales, llegando a determinar que, solo en caso de ser concedida la condonación, la decisión debía motivarse, pero no en caso de denegación, porque “En el ejercicio de la gracia, del perdón, no cabe apreciar discriminación cuando se otorga en unos casos y en otros no; tampoco el otorgamiento del perdón está necesariamente ligado a la apreciación de ningún interés público. (...) es el otorgamiento de la condonación el que exigiría de puntual motivación, por cuanto se opone a la realidad consentida de una infracción y de la procedencia de una sanción por parte del sujeto pasivo o responsable y que ha de desecharse el enjuiciamiento de la legalidad de una resolución denegatoria de la condonación de sanciones firmes, sin que haya términos hábiles que permitan aplicar a la mencionada denegación la necesidad de motivación específica, ni siquiera en el supuesto de que se separe del criterio sustentado en un informe preceptivo que carezca de la condición vinculante”⁴²⁵.

Así las cosas, la Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria propuso en su Informe de 2001 la supresión de esta forma de extinción de las sanciones, opinión que se materializó en norma, al dotar la LGT del mismo sistema de perdón a la deuda tributaria y a las sanciones.

Ergo, sin más análisis, estamos en disposición de afirmar que, en el supuesto de que una ley determine la condonación, total o parcial, de una deuda tributaria o sanción, y tal deuda o sanción haya sido satisfecha, se generará un crédito a favor del obligado tributario por el importe condonado y satisfecho, crédito que será hábil para su aportación con el objeto de la extinción, por compensación, de deudas y sanciones tributarias.

Ahora bien, la lectura de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de trasposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de

⁴²⁵ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 5 de octubre de 1999, recurso 81/1995, Fundamento de Derecho cuarto. El estudio de esta polémica excede del objeto de investigación de este trabajo. No obstante, nos remitimos, por su interés, a las consideraciones que refleja el trabajo de PONT MESTRES, M.: “Acerca de la condonación graciable de sanciones tributarias”, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, nº 205, 2000, p. 3-34.

elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego, nos ha llevado a reflexionar sobre la relación entre las llamadas “amnistías fiscales” y el sistema de condonación de deudas y sanciones tributarias previsto en la LGT.

Y esta necesidad de reflexión surge de la lectura del nuevo artículo 3 de la LGT, en su redacción por la Ley 11/2021. En la Exposición de Motivos de esta última norma ya se pone en evidencia con claridad la intención que el legislador persigue con tal modificación, que no es otra que la de proclamar “la prohibición del establecimiento de cualquier mecanismo extraordinario de regularización fiscal que implique una disminución de la cuantía de la deuda tributaria, y, por tanto, una vulneración de los principios de ordenación del sistema tributario, plasmando así a nivel legal un claro parámetro de constitucionalidad, reconocido ya por el Alto Tribunal”⁴²⁶.

Con este objetivo, se modifica el apartado 1 del artículo 3 de la LGT, que queda redactado del siguiente modo: “La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad. A estos efectos, se prohíbe el establecimiento de cualquier instrumento extraordinario de regularización fiscal que pueda suponer una minoración de la deuda tributaria devengada de acuerdo con la normativa vigente”.

Y esta prohibición nos lleva a preguntarnos si afecta a la posibilidad de condonación de deudas tributarias prevista en el artículo 75 de la LGT. Es decir, si desde la entrada en vigor de la norma ya no va a ser posible la aprobación de ley alguna que determine la condonación, total o parcial, de una deuda tributaria⁴²⁷.

⁴²⁶ Como pone de relieve ALONSO GONZÁLEZ, el Informe evacuado a instancias del Parlamento de la Unión Europea denominado “De la economía sumergida a la economía formal: igualdad de condiciones en el mercado único” (2013), sugiere “un repertorio de medidas cuyo repaso nos servirá para poner de relieve en qué campos podemos avanzar en España: (...) Se recomienda evitar amnistías fiscales en la medida en que generan la expectativa de su repetición en el tiempo y pueden permitir pensar a los defraudadores que su conducta es rentable. España es, precisamente, un país poco dado a este tipo de soluciones y dado el coste político que acarrear es dudoso que vuelva a plantearse una situación excepcional como la de 2012.” (ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: “La reforma fiscal pendiente: la lucha contra el fraude fiscal”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, nº 1, 2014, p. 23). Quizá esta sea la razón última de la norma aprobada.

⁴²⁷ Y hacemos referencia a la condonación de la deuda tributaria puesto que a ella se refiere, exclusivamente, la nueva redacción del artículo 3 de la LGT. Desde nuestro punto de vista, no está afectada la posibilidad de condonación de las sanciones.

Para responder al interrogante planteado debemos intentar construir ahora un concepto de “mecanismo extraordinario de regularización fiscal”, término al que hace referencia la norma, para su comparación con el concepto de condonación de deudas tributarias.

Si por condonación de deudas y sanciones tributarias entendemos el perdón de una obligación que nació como debida, pero que, posteriormente, por aplicación de una ley, se extingue en todo o en parte, un “mecanismo extraordinario de regularización fiscal” entendemos que puede equipararse a las denominadas “amnistías fiscales”, como han puesto en evidencia los diversos comentarios publicados con motivo de la nueva regulación ⁴²⁸.

En nuestra CE no se reconoce la figura de la “amnistía”, sino que únicamente se reconoce el derecho de gracia o indulto. Ambos conceptos son diversos. SÁNCHEZ HUETE afirma que “Por un lado, la amnistía supone una medida genérica que elimina la ilicitud de un conjunto de conductas, resulta el olvido —la amnesia, en consonancia a su etimología griega *amnestía*— del delito. Por otro lado, el indulto supone una medida concreta de perdón, con carácter individualizado de la pena impuesta, y aparece vinculado, sobre todo, a la administración de justicia. Las diferencias son evidentes, en un caso se altera el ordenamiento jurídico y, en el otro, se evalúa individualmente el impacto de la pena” ⁴²⁹.

La concepción de la amnistía fiscal pivota, desde nuestro punto de vista, alrededor de dos ideas fundamentales: la exención de la responsabilidad punitiva y/o el perdón de la deuda tributaria, en caso de cumplimiento de las exigencias determinadas en la ley.

No es esta una opinión unánime. Para LÓPEZ LÓPEZ y CAMPIONE, solamente si la regularización prevé la condonación total o parcial de la cuota, como componente principal de la deuda tributaria, “la regularización adquiere los caracteres propios de

⁴²⁸ Consejo General de Economistas, <https://www.reaf.economistas.es>; RALLO JULIÁN, J.R.: “La inútil prohibición legal de las amnistías fiscales”, <https://blogs.elconfidencial.com>; “Novedades en la ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal”, AEDAF, <https://www.aedaf.es>. No es el fin de este trabajo ahondar sobre las razones de justicia tributaria que deben impedir o no la existencia de tales “amnistías”, por lo que no hacemos referencia a esta materia.

⁴²⁹ SÁNCHEZ HUETE, M.A.: “Medidas tributarias anticrisis en España. Análisis específico de la amnistía fiscal”, *Revista de Derecho*, Vol. 26, nº 1, 2013, p. 3, versión On-line, <http://dx.doi.org>

una verdadera amnistía fiscal, con consecuencias específicas en nuestro análisis jurídico”⁴³⁰.

IGLESIAS CASAIS y GONZÁLEZ MÉNDEZ afirman que “Así, frente a la *amnistía pura*, que se caracterizaría por condonar únicamente la sanción; la *amnistía extensiva* conlleva también la condonación parcial de la deuda tributaria, al extenderse a los intereses de demora devengados, los recargos o a la parte de la cuota tributaria que debió ingresarse si la regularización prevé una minoración del tipo de gravamen o de la base imponible. A ello viene a añadirse, en ocasiones, para amplificar su efecto llamada, el blindaje del contribuyente que regularice su situación al amparo de las mismas respecto de futuras revisiones o inspecciones tributarias en relación con los impuestos y periodos regularizados”⁴³¹.

Pese a las discrepancias de matiz entre unos y otros autores, lo fundamental es que todos ellos coinciden en la relación indisoluble entre las amnistías fiscales y la condonación de obligaciones tributarias. Por ello debemos responder ahora al interrogante de si la prohibición, que actualmente recoge la LGT, de la existencia de mecanismos extraordinarios de regularización impide la aprobación de leyes que decreten la condonación de deudas tributarias y, por tanto, en el futuro no existirán créditos por devolución que tengan su origen en tales deudas pagadas y, posteriormente, condonadas.

Nuestra respuesta es negativa, sin duda.

Y ello por dos razones. Una razón de futuro, y, evidentemente, obvia, y que han puesto de manifiesto muchos de los comentaristas de la reforma: el hecho de que tal prohibición se haya incluido en una ley ordinaria facilita su derogación o modificación por otra ley ordinaria posterior. O, desde un punto de vista quizás menos cínico, no impide que una ley posterior reconsidere la decisión⁴³².

⁴³⁰ LÓPEZ LÓPEZ, H. y CAMPIONE, R.: “la regularización tributaria prevista en el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo: Una amnistía fiscal contraria a la justicia distributiva y manifiestamente ineficaz”, *Eunomía. Revista en Cultura de la Legalidad*, nº 3, 2012-2013, p. 105.

⁴³¹ IGLESIAS CASAIS, J.M. y GONZÁLEZ MÉNDEZ, A.: “La evasión fiscal y su “amnistía”. La justicia tributaria en un contexto de crisis económica”, *Dereito, Revista xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, Vol.22, 2013, p. 197-198.

⁴³² “El legislador es siempre soberano y nunca está condicionado por sus anteriores productos normativos. A ello se refiere DÍEZ PICAZO, cuando señala que la fuerza de la ley es originaria y no está condicionada por ninguna otra norma.” (GARCÍA NOVOA, C.: “Algunas novedades de la Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal. Software de doble uso, lista de morosos y prohibición de amnistías fiscales”, *Quincena Fiscal*, nº 17, 2021, p. 50).

La segunda razón es de presente y tiene su fundamento en la dicción literal del artículo 3, 1 de la LGT, que impide el establecimiento de cualquier mecanismo extraordinario que suponga la reducción de la deuda tributaria “devengada”. Y, desde nuestro punto de vista, esta es la clave para diferenciar esta prohibición establecida en la LGT, de la condonación de deudas tributarias, porque en esta última, por exigencia de su propio concepto, se ha producido el devengo de la deuda tributaria, que es objeto de perdón. Pero, en ningún caso, y esto es lo fundamental, mediante la condonación se reduce la deuda devengada, sino que se extingue, en todo o en parte, tal deuda.

En conclusión, entendemos que el artículo 3,1 de la LGT no es impedimento ni supone modificación alguna, de la posibilidad de condonación de deudas tributarias por ley, deudas que, si fueron abonadas con anterioridad a su condonación, generarán créditos que van a servir para compensar otras deudas y sanciones tributarias.

El mejor exponente de que la condonación de deudas y sanciones tributarias puede ser el origen de créditos susceptibles de compensación, lo encontramos en la reciente regulación del apartado segundo de la Disposición adicional única de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

La AEAT, gracias a la información obtenida en el marco de las actuaciones de intercambio de información, había detectado un numeroso grupo de contribuyentes del IRPF, que era beneficiario de pensiones de jubilación procedentes del extranjero y que no habían sido incluidas como renta tributable en las autoliquidaciones por el impuesto, por lo que comenzó una campaña de control tributario de la situación de estos obligados tributarios.

A la vista de las actuaciones llevadas a cabo, y del especial perfil del colectivo social afectado, se aprobó la norma mencionada anteriormente, “por razones de justicia y de cohesión social”⁴³³, en la que se otorgó plazo de ingreso, en periodo voluntario, de la deuda no declarada, con exclusión de sanciones, recargos e intereses, en beneficio de

⁴³³ Exposición de Motivos de la norma.

aquellos contribuyentes que no se habían visto afectados por una actuación administrativa tendente a la regularización de su situación tributaria ⁴³⁴.

A los efectos que nos interesa en este trabajo de investigación, también se analizó la situación de aquellos otros contribuyentes a los que la Administración tributaria les había liquidado la correspondiente cuota, con los intereses de demora y sanciones correspondientes, o bien, voluntariamente, habían regularizado su situación, con abono de los recargos e intereses de demora legalmente exigibles, e, incluso, habían abonado los recargos del periodo ejecutivo, si les hubieran correspondido. En todos estos casos se resolvió la condonación de las obligaciones accesorias y sanciones liquidadas, previa solicitud de los afectados si tales liquidaciones habían adquirido firmeza, reconociendo el derecho a la devolución de las cantidades ingresadas.

Es evidente que tales créditos por devolución fueron aptos para su compensación con deudas y sanciones tributarias.

En un futuro, a la vista de la normativa vigente actualmente, entendemos que no existirá impedimento legal alguno para que pueda aprobarse una norma de similares características, por lo que, en el supuesto de que, por su aplicación, se genere algún crédito por devolución, será apto para su confluencia con deudas y sanciones tributarias para su extinción en la cantidad concurrente.

2.1.1.2.2. Consecuencias de la declaración de inconstitucionalidad de una norma sobre los actos administrativos firmes que determinaron el ingreso de deudas y sanciones tributarias: inexistencia de créditos compensables *versus* el derecho a la devolución de ingresos indebidos o el derecho a obtener una indemnización por exigencia de responsabilidad patrimonial al Estado legislador. Vías de generación de un posible crédito compensable.

Si bien, por razones de simple lógica, pareciera que la declaración de inconstitucionalidad de una norma, cuya aplicación ha dado lugar a un acto administrativo que ha supuesto la realización de un ingreso por parte de un obligado

⁴³⁴ GARCÍA NOVOA considera que esta previsión de exclusión de sanciones, recargos e intereses, aplicable a aquellos contribuyentes que, voluntariamente y sin que la Administración tributaria iniciara actuación alguna, procedieran a la regularización de su situación tributaria, sí podría considerarse “aludida por la nueva disposición legal” contenida en la LGT (GARCÍA NOVOA C.: “Algunas novedades de la Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal...”, ob.cit., p. 50).

tributario, debe dar lugar al nacimiento de un crédito por devolución en favor de tal sujeto, el entramado de normas, algunas veces incognoscible, dedicado a regular tal derecho y la forma de su satisfacción, no nos permiten elevar esta afirmación a categoría de indiscutible.

Los efectos jurídicos temporales que despliegan las sentencias del Tribunal Constitucional que declaran la inconstitucionalidad de una norma parece, *prima facie*, un asunto de tal trascendencia que no debería, a nuestro entender, estar necesitado de más análisis que la sencilla interpretación de la norma relativa al funcionamiento de nuestro alto tribunal, en la que, de forma indubitada, se establecieran tales efectos.

Pero también en este asunto, como en tantos otros, podemos detectar un vacío legal de difícil explicación, que no sea otra que la desidia del legislador.

En razón de esta falta de regulación se han planteado, a lo largo de los años, tanto desde la doctrina científica como desde la jurisprudencial, debates en torno a las consecuencias jurídicas sobre los actos administrativos firmes de las sentencias que declaran la inconstitucionalidad de una norma, en orden a sus efectos temporales y, teniendo como punto de inflexión, la STC 45/1989, de 20 de febrero, dictada al análisis de determinados preceptos de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la imposición de la tributación conjunta en caso de matrimonio.

GARCÍA DE ENTERRÍA ya destacó, en su día, que estamos ante “la primera Sentencia de nuestro Tribunal Constitucional que acoge con plena consciencia la doctrina de la llamada por el Tribunal Supremo americano “prospectividad” del fallo (efectos a partir de la fecha de éste), frente a la tradición de la “retroactividad” de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de una ley”⁴³⁵.

En sus primeros años de actividad, como señala MÁS BADÍA, el Tribunal Constitucional evitó establecer una doctrina sobre la eficacia temporal de las sentencias que acogen la inconstitucionalidad de normas, pero, con el paso del tiempo, asumió su legitimidad para precisar, en cada caso, el alcance temporal de sus fallos⁴³⁶. A través de

⁴³⁵ GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: “Un paso importante para el desarrollo de nuestra justicia constitucional: la doctrina prospectiva en la declaración de ineficacia de las Leyes inconstitucionales”, *Revista española de derecho administrativo*, nº 61, 1989, p. 5-6.

⁴³⁶ Cfr. MÁS BADÍA, M^a.D.: “Alcance temporal de la declaración de inconstitucionalidad de las leyes civiles. Especial referencia a las valencianas”, *Derecho Privado y Constitución*, nº 31, 2017, p. 320-321.

su asunción de la doctrina de la prospectividad se ha matizado la relación entre inconstitucionalidad y nulidad absoluta de los actos derivados de la norma inconstitucional.

Como consecuencia, las sentencias del Tribunal Constitucional que declaran la inconstitucionalidad de una norma pueden tener una eficacia pro futuro (*ex nunc*), ser fallos con efecto prospectivo, de tal manera que únicamente afectarán a la invalidez de los actos que no hayan alcanzado firmeza en el momento de dictarse ⁴³⁷ o publicarse la sentencia ⁴³⁸, o bien su eficacia podrá ser *ex tunc, ex origine*, es decir, afectar retroactivamente a todos los actos derivados de la aplicación de la norma declarada inconstitucional, firmes y no firmes ⁴³⁹.

⁴³⁷ Debemos traer a colación la STC 182/2021, de 26 de octubre, que ha establecido sus efectos *ex nunc* desde la fecha en que se ha dictado la sentencia: “Por otro lado, no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha.” (Fundamento Jurídico 6). Numerosas han sido las críticas a esta sentencia en cuanto a su efecto temporal. HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO considera que “la STC 182/2021 va más allá y equipara a las situaciones de firmeza administrativa las que denomina “consolidadas”, esto es, aquellas en las que el día de dictarse el pronunciamiento de inconstitucionalidad (26 de octubre de 2021) existiesen liquidaciones provisionales o definitivas del IIVTNU aún no impugnadas o autoliquidaciones cuya rectificación no hubiese sido solicitada en dicho momento. Puesto negro sobre blanco, el TC, que como todos los poderes públicos está sometido a la Constitución (artículo 9,1 CE), priva a los contribuyentes de vías de recurso, no caducadas ni prescritas, para obtener la devolución de las sumas ingresadas en las arcas públicas en virtud de un tributo que ha juzgado inconstitucional en cuanto al método de cálculo de su base imponible, declarando la nulidad de los correspondientes preceptos legales. Lo que les da con una mano, se lo quita con la otra.” (HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, J.: “¿Estado de derecho?”, *Taxlandia: Blog Fiscal y de Opinión Tributaria*, 23 de noviembre de 2021, <https://www.politicafiscal.es>. Compartimos las anteriores reflexiones, no sin tener en cuenta que *Roma locuta, causa finita*).

⁴³⁸ Los motivos por los que el Tribunal Constitucional ha considerado limitar la eficacia temporal de sus sentencias han sido variados: “Para optar por una u otra solución, apela a distintas consideraciones entre las que destacan la causa de la inconstitucionalidad (según obedezca a motivos procedimentales, de incompetencia o al atentado contra derechos y libertades amparados por la CE); lapso temporal transcurrido desde la entrada en vigor de la disposición hasta su declaración de inconstitucionalidad; consecuencias económicas graves para la Hacienda Pública; idoneidad de la nulidad o de la eficacia retroactiva para dar satisfacción a los intereses del recurrente o a los intereses generales; susceptibilidad o no de la ley inconstitucional de seguir produciendo efectos en el futuro; eventual perjuicio a derechos o intereses legítimos generados a partir de la confianza en la legitimidad de la ley mientras se encontraba en vigor. En cualquier caso, la moderación de los efectos temporales de la declaración de inconstitucionalidad debe obedecer a la necesaria ponderación de los distintos principios constitucionales involucrados -en especial, el de seguridad jurídica (art. 9,3 CE)- guardando la necesaria proporcionalidad.” (MÁS BADÍA, M^a.D.: “Alcance temporal de la declaración de inconstitucionalidad ...”, *ob.cit.*, p. 380-381).

⁴³⁹ Dejamos a salvo aquellos fallos que afectan a normas sancionadoras, y ello en cumplimiento del artículo 40 de la Ley 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, que determina que, en todo caso, son revisables “los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento

Respecto de los actos tributarios pecuniarios no firmes, es evidente que, cualquiera que sea la eficacia temporal de que se dote a la sentencia declarativa de la inconstitucionalidad, van a verse afectados por ella, en el sentido de que generarán, en todo caso, de haberse producido su abono o pago, un crédito en concepto de devolución en favor del obligado tributario, de conformidad con las previsiones del artículo 221, 2 de la LGT ⁴⁴⁰.

Ahora bien, tratándose de actos tributarios pecuniarios firmes, que han sido abonados o pagados por el obligado tributario, nacidos de la aplicación de una norma que ha sido declarada inconstitucional, debemos dar respuesta a la cuestión de si van a convertirse en una obligación económica exigible de la Administración tributaria, es decir, si van a generar el nacimiento de un crédito por devolución, oponible frente a la Administración tributaria, susceptible de confluir con deudas y sanciones tributarias para su compensación, y, no menos importante, cuál va a ser el procedimiento en el que se va a determinar, en su caso, la existencia de este crédito.

Podemos llegar a una primera conclusión que, entendemos, es incontestable: si los efectos temporales de la sentencia del Tribunal Constitucional, fijados por este expresamente, son prospectivos, *ex nunc*, no se van a generar créditos de devolución en favor de los obligados tributarios, puesto que la firmeza del acto impedirá tal circunstancia ⁴⁴¹.

Sin embargo, la respuesta a la cuestión planteada, en aquellos supuestos en los que el Tribunal Constitucional nada ha indicado al respecto del efecto temporal de su

sancionador en el que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad”.

⁴⁴⁰ Es evidente que, no habiendo alcanzado firmeza el acto administrativo por estar recurrido, en vía de recurso, bien administrativo bien judicial, será aplicada la doctrina constitucional y, por tanto, estimado el recurso interpuesto, y reconocido el derecho a la devolución. En este sentido será aplicable la previsión del artículo 221, 2 de la LGT.

⁴⁴¹ Un ejemplo de determinación de los efectos temporales de la declaración de inconstitucionalidad de una norma, en el que se ha impedido la generación en favor de los obligados tributarios de créditos por devolución de ingresos correspondientes a actos administrativos firmes lo encontramos en la STC 126/2019, de 31 de octubre, en la que se declara que “Por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), y al igual que hemos hecho en otras ocasiones (por todas, SSTC 22/2015 de 16 de febrero, FJ 5, y 73/2017, de 8 de junio, FJ 6), únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme”. Se declaró en esta sentencia la inconstitucionalidad del artículo 107, 4 de la TRLHL en aquellos casos en que la cuota a satisfacer por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente en la transmisión que ha generado el pago del impuesto.

sentencia, será diferente si consideramos que, ante este silencio, los efectos temporales de aquella deben ser prospectivos o, por el contrario, *ex tunc*.

Respecto de los supuestos en los que Tribunal Constitucional guarda silencio sobre la eficacia temporal de su sentencia, el Tribunal Supremo había elaborado una doctrina, de la que es paradigma la sentencia de 15 de julio de 2000, según la cual, ante la falta de norma legal expresa que lo defina, corresponde a los jueces y tribunales ordinarios determinar, en aplicación de los principios generales del derecho y de las leyes, interpretados a la luz de la jurisprudencia, la eficacia retroactiva o no de tales sentencias ⁴⁴².

En este sentido, se debe estar a la determinación jurisprudencial de la eficacia temporal de la declaración de inconstitucionalidad para poder afirmar, caso por caso, el nacimiento de un derecho de crédito por devolución en favor del obligado tributario en el supuesto de que los efectos temporales fijados por los tribunales fueran *ex tunc*, o deberíamos negar tal crédito, en caso contrario.

Esta fue la doctrina que, pacíficamente, se consideró aplicable, hasta la aprobación de la Ley 40/2015. La lectura de su artículo 32, 6 llevó a parte de la doctrina científica a afirmar que, por primera vez, se había regulado por medio de ley ordinaria los efectos temporales de las sentencias del Tribunal Constitucional.

El citado precepto legal establece que la sentencia que declare la inconstitucionalidad de una norma con rango de ley o declare el carácter de norma contraria al Derecho de la Unión Europea producirá efectos desde la fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado o en el Diario Oficial de la Unión Europea, según el caso, salvo que en ella se establezca otra cosa.

A raíz de este texto, PÉREZ BERNABEU consideró que “la teoría de la prospectividad no sólo se ha instalado en la jurisprudencia de nuestro Tribunal

⁴⁴² STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 15 de julio de 2000, Recurso 736/1997, Fundamento de Derecho tercero. PAGÈS I GALTÈS indica, con acierto, que “En esta tarea el órgano jurisdiccional está sujeto al deber de motivación impuesto explícitamente y sin excepción alguna por el artículo 120,3 CE, en el marco del principio de tutela judicial efectiva establecido por el art. 24 de la misma Constitución. Es más, a nuestro modo de ver, si tenemos en cuenta que con esta tarea el órgano jurisdiccional está supliendo el silencio de una STC sobre los efectos temporales de la declaración de inconstitucionalidad, la motivación debe centrarse en la interpretación que haga de la STC de que se trate, examinando singularmente si el TC se ha pronunciado indirectamente sobre tal cuestión.” (PAGÈS I GALTÈS, J.: “Doctrina del TS sobre la devolución de ingresos y las causas de nulidad basadas en la declaración de inconstitucionalidad del IIVTNU”, *Tributos locales*, nº 147, 2020, p. 45).

Constitucional, sino que también ha encontrado carta de naturaleza (si bien no con carácter absoluto) en nuestro ordenamiento de la mano del apartado 6 del artículo 32 de la LRJSP”⁴⁴³. MAGRANER MORENO considera que “estos efectos temporales elaborados por la jurisprudencia podrían ser radicalmente diferentes para los acontecimientos a los que se les aplique, *ratione temporis*, la LRJSP (...) Sin embargo, todavía queda pendiente de determinar el efecto que para determinados supuestos debe concederse a dicho precepto de la LRJSP”⁴⁴⁴.

TRIANA REYES es contundente al afirmar que “En definitiva, en opinión de quien suscribe, el art. 32, 6 de la LSP, altera la regla general que hasta ahora regía en nuestro ordenamiento jurídico, según la cual las sentencias del Tribunal Constitucional que declaran la inconstitucionalidad de leyes tienen efecto retroactivo salvo que el propio Tribunal les de eficacia prospectiva o, según la jurisprudencia, que los jueces las interpreten de otra forma. Dicho con otras palabras: según este precepto, la declaración de inconstitucionalidad de la ley supone que esta desaparezca del mundo jurídico desde la publicación de la sentencia y, por tanto, hasta esa fecha, sigue todavía vigente”⁴⁴⁵.

En nuestra opinión, el comentado apartado 6 del artículo 32 de la ley, lo que regula es el cómputo del *dies a quo* de la exigencia de responsabilidad patrimonial al Estado legislador como consecuencia de la declaración de la inconstitucionalidad de una norma, pero en absoluto regula los efectos temporales de las sentencias ni del Tribunal Constitucional ni del Tribunal de Justicia de la Unión Europea⁴⁴⁶, y ello por varias razones.

En primer lugar, el citado artículo 32 lleva por título “Principios de la responsabilidad” y forma parte de la sección 1ª, del capítulo IV, del Título Preliminar de la ley, dedicado a regular la responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas. En este contexto nos parece carente de sentido que se hayan querido normar los efectos temporales de las sentencias del Tribunal Constitucional y del Tribunal de

⁴⁴³ PÉREZ BERNABEU, B.: “La responsabilidad patrimonial del estado legislador en el ámbito tributario”, *Quincena Fiscal*, nº 3, 2016, <https://proview.thomsonreuters.com>

⁴⁴⁴ MAGRANER MORENO, F.J.: “Panorama actual de la responsabilidad patrimonial de la Administración pública: en especial, en el ámbito tributario”, *Revista española de Derecho Financiero*, nº 180, 2018, p. 32.

⁴⁴⁵ TRIANA REYES, B.: “Efectos de las sentencias del TC tras la nueva Ley del Sector Público: al hilo de la reciente anulación parcial del impuesto de plusvalías que cobran los Ayuntamientos”, *Diario La Ley*, nº 8961, 2017, p. 3.

⁴⁴⁶ Dedicamos un estudio específico a los efectos de la declaración de una norma como contraria al ordenamiento de la UE sobre los actos firmes en el apartado 2.1.1.2.3. de este capítulo II.

Justicia de la Unión Europea, puesto que la supuesta norma elegida para ello dista mucho de tener relación con estas materias. Sin embargo, si procedemos a la lectura de este apartado en su contexto, adopta todo su sentido si lo que se está delimitando es el momento a partir del cual debe comenzar a computarse el plazo legal para el ejercicio de la acción de exigencia de la responsabilidad patrimonial del Estado.

En segundo lugar, con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 40/2015 ⁴⁴⁷, el Tribunal Supremo ha resuelto diversos Recursos de casación en los que ha reiterado, de nuevo, su doctrina en torno a la legitimación de los tribunales ordinarios en orden a establecer los efectos temporales de las sentencias del Tribunal Constitucional que declaran la inconstitucionalidad de una norma, en los casos en los que el propio tribunal no ha determinado cuales son tales efectos.

En sentencia de 18 de mayo de 2020, y analizando los efectos temporales que deben concederse a la STC 59/2017, de 11 de mayo, en la que el Tribunal Constitucional no efectuó limitación en esta materia, determinó el Tribunal Supremo que “(...) si el Tribunal Constitucional -pudiendo hacerlo- no ha establecido límites a la declaración de inconstitucionalidad contenida en esa sentencia, corresponde a este Tribunal Supremo -en aplicación de la legalidad ordinaria- determinar en qué medida esa declaración puede tener efectos para el contribuyente a quien le fueron giradas liquidaciones aplicando los preceptos considerados parcialmente inconstitucionales cuando tales liquidaciones ganaron firmeza por no haber sido recurridas en tiempo y forma” ⁴⁴⁸. Es evidente que el Tribunal Supremo no ha interpretado que el artículo 32, 6 de la Ley 40/2015 ha establecido el efecto temporal de las citadas sentencias puesto que, en ese caso, se hubiera limitado a la aplicación de la norma y no se consideraría competente para establecer él tal efecto temporal.

En definitiva, en el caso de actos administrativos firmes, solamente las sentencias en las que se declare la inconstitucionalidad de la norma de la que traen causa y los efectos temporales de estas sean determinados como *ex tunc*, podrá generarse, en su

⁴⁴⁷ La entrada en vigor de esta norma se produjo el 2 de octubre de 2016.

⁴⁴⁸ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 18 de mayo de 2020, Recurso 2596/2019, Fundamento de Derecho cuarto. En el mismo sentido STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 18 de mayo de 2020, Recurso 1665/2019, Fundamento de Derecho cuarto, STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 20 de mayo de 2020, Recurso 1268/2019, Fundamento de Derecho primero y STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 28 de septiembre de 2021, Recurso 5351/2019, Fundamento de Derecho segundo.

caso, un crédito en favor del obligado tributario que procedió al pago del acto administrativo afectado.

Estamos dedicados en este momento al estudio de las obligaciones de contenido económico impuestas a la Administración tributaria en la LGT, por lo que es el momento de analizar si los créditos en favor del obligado tributario que surjan como consecuencia de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de la norma, van a poder generarse y reconocerse a través de procedimientos regulados en la LGT o no, porque solamente en el primer caso podremos definirlos como obligaciones económicas impuestas a la Administración tributaria por la LGT.

Para PÉREZ BERNABEU “Si la sentencia de inconstitucionalidad no prevé una limitación de sus efectos (es decir, posee efectos *ex tunc*) son revisables, según el Tribunal Supremo, todas las situaciones del contribuyente con independencia de que el acto administrativo de aplicación de los tributos sea o no firme en vía administrativa o judicial, incluso con independencia de que exista o no el límite de la cosa juzgada, si bien el cauce procedimental difiere en función de si el acto administrativo ha sido confirmado o no judicialmente”⁴⁴⁹.

En efecto, si el acto administrativo fue confirmado judicialmente, con anterioridad a la declaración de inconstitucionalidad de la norma en la que trae causa, el artículo 213, 3 de la LGT impide acudir a los procedimientos especiales de revisión para poder obtener la devolución de las cantidades ingresadas, por lo que la única vía posible de recuperación de los importes pagados será la reclamación de responsabilidad patrimonial al Estado legislador⁴⁵⁰. Hemos de afirmar que, de acudir a esta vía, el importe que puede reconocerse en favor del obligado tributario tendrá naturaleza de indemnización por daños⁴⁵¹.

⁴⁴⁹ PÉREZ BERNABEU, B.: “La responsabilidad patrimonial del estado ...”, ob.cit., <https://proview.thomsonreuters.com>.

⁴⁵⁰ Aunque utilizamos el término “Estado legislador”, al determinar la responsabilidad por este concepto nos estamos refiriendo a la exigible a todas las Administraciones públicas con potestad legislativa. Vamos a analizar las consecuencias que despliega la Ley 40/2015, cuyo artículo 2 delimita la aplicación de sus preceptos a la Administración General del Estado, Administraciones de las Comunidades Autónomas y Entidades que integran la Administración Local.

⁴⁵¹ Se generará un crédito susceptible de extinguir, por compensación, deudas recíprocas. Esa nota de reciprocidad será estudiada al hilo del análisis de los sujetos intervinientes en el procedimiento de compensación de deudas y sanciones tributarias, en el apartado 1 del capítulo III.

No obstante, la aprobación del artículo 32 de la Ley 40/2015 también ha desplegado efectos en materia de exigencia de responsabilidad patrimonial al Estado legislador en el supuesto de que las normas que sirven de fundamento a un acto administrativo firme hayan sido declaradas inconstitucionales. Y ello es así porque el apartado 4 del mentado precepto ha restringido enormemente la posibilidad de tal reclamación, al condicionar la indemnización en favor del particular al hecho que este “haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la inconstitucionalidad posteriormente declarada”.

Una vez más, el legislador al redactar esta norma, intentó dejar sin efecto la asentada doctrina del Tribunal Supremo, manifestada de manera reiterada desde su STS de 29 de febrero de 2000 ⁴⁵², y reiterada en fecha 13 de junio de 2000, que negaba, por excesiva, la carga al particular de la exigencia de recurrir el acto derivado de la aplicación de la norma por considerarla inconstitucional y ello porque, por un lado, la ley goza de presunción de constitucionalidad y, consecuentemente dota de presunción de legitimidad a la actuación administrativa, y, por otra parte, “los particulares no son titulares de la acción de inconstitucionalidad de la ley, sino que únicamente pueden solicitar del Tribunal que plantee la cuestión de inconstitucionalidad con ocasión, entre otros supuestos, de la impugnación de una actuación administrativa. Es sólo el tribunal el que tiene facultades para plantear “de oficio o a instancia de parte” al Tribunal Constitucional las dudas sobre la constitucionalidad de la ley relevante para el fallo (artículo 35 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional). La interpretación contraria supondría imponer a los particulares que pueden verse afectados por una ley que reputen inconstitucional la carga de impugnar, primero en vía administrativa (en la que no es posible plantear la cuestión de inconstitucionalidad) y luego ante la jurisdicción contencioso-administrativa, agotando todas las instancias y grados si fuera menester, todos los actos dictados en aplicación de dicha ley, para agotar las posibilidades de que el tribunal plantease la cuestión de inconstitucionalidad. Basta este enunciado para advertir lo absurdo de las consecuencias que resultarían de dicha interpretación, cuyo

⁴⁵² STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 29 de febrero de 2000, Recurso 49/1998.

mantenimiento equivale a sostener la necesidad jurídica de una situación de litigiosidad desproporcionada y por ello inaceptable”⁴⁵³.

No parece que al legislador le pareciera tan inaceptable esta situación, ni que le preocupara en exceso el aumento de litigiosidad en el momento de redactarse la Ley 40/2015, y sí parecía más preocupado por reducir el ámbito de la posible exigencia de responsabilidad al Estado legislador.

Por otra parte, si el acto no fue confirmado judicialmente, se abren dos vías de reclamación del importe ingresado. La primera de ellas es, evidentemente, la reclamación de responsabilidad al Estado legislador, pero los condicionantes ya expuestos y que contempla el artículo 32,4 de la Ley 40/2015 harían, en principio, imposible su reconocimiento.

Pero, en este supuesto, tales condicionantes han sido matizados por el Tribunal Supremo, también como una manera de reiterar la que, tradicionalmente, fue su doctrina en materia de exigencia de responsabilidad al Estado legislador, con la clara intención de atemperar la normativa. Así, el Tribunal Supremo, recientemente, ha matizado la interpretación que debe darse a la exigencia impuesta en el artículo 32, 4 de la Ley 40/2015. Así, en sentencia de 14 de septiembre de 2020 ha determinado que “respondiendo a la cuestión planteada en el auto de admisión de este recurso, ha de entenderse que los mecanismos que permiten dar por cumplido el requisito estipulado en el artículo 32.4 de la Ley 40/15, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, a efectos de instar válidamente la acción de responsabilidad patrimonial prevista en dicho precepto, comprenden todas aquellas formas de impugnación que, de una parte, pongan de manifiesto la disconformidad del interesado con el acto administrativo cuestionando la constitucionalidad de la norma aplicada y, de otra, den lugar al control jurisdiccional plasmado en una sentencia firme en la que se valore la constitucionalidad de la norma que después es objeto de pronunciamiento por el Tribunal Constitucional. Y que entre estas formas de impugnación se encuentra la solicitud de revisión de oficio de los actos nulos de pleno derecho por responder a la aplicación de una norma que resulta inconstitucional y el correspondiente recurso jurisdiccional, interpuesto contra la resolución administrativa que desestimó un

⁴⁵³ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 13 de junio de 2000, Recurso 567/1998, Fundamento de Derecho octavo.

procedimiento de revisión por nulidad de pleno derecho, promovido contra la actuación que ocasionó el daño, que colma el requisito que fija el artículo 32.4 de la Ley 40/15”⁴⁵⁴.

Es decir, admite el Tribunal Supremo como actuación suficiente para cumplir con las exigencias del nacimiento del derecho a la indemnización derivada de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, el hecho de instar la revisión de oficio del acto administrativo firme a través de un recurso de revisión de actos nulos de pleno derecho, interpuesto con anterioridad a la declaración de la inconstitucionalidad de la norma que le sirve de sustento a aquel, recurso en el que se alegue esa misma inconstitucionalidad de la norma y que, al ser objeto de una resolución desestimatoria en vía administrativa, tal resolución desestimatoria se recurra ante los tribunales ordinarios⁴⁵⁵. Pero esta vía, aunque puede generar un crédito en favor del obligado tributario apto para su aportación a los efectos de obtener la compensación de deudas y sanciones tributarias, reiteramos que no generará una obligación económica de las reguladas en la LGT para la Administración tributaria, porque, en puridad, el crédito corresponderá a una indemnización por daños y perjuicios y no una devolución de ingresos indebidos⁴⁵⁶.

⁴⁵⁴ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 14 de septiembre de 2020, Recurso 2486/2019, Fundamento de Derecho tercero. En el mismo sentido, con reiteración de doctrina, STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 21 de septiembre de 2020, Recurso 2820/2019, Fundamento de Derecho segundo; STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 5 de octubre de 2020, Recurso 3626/2019, Fundamento de Derecho tercero; STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 7 de octubre de 2020, Recurso 4216/2019, Fundamento de Derecho segundo; STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 17 de octubre de 2020, Recurso 5694/2019, Fundamento de Derecho tercero y STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 22 de octubre de 2020, Recurso 6717/2019, Fundamento de Derecho segundo.

⁴⁵⁵ No obstante, es evidente que la Ley 40/2015 ha supuesto una reducción del ámbito en el que despliega su eficacia la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, ya que no podrán ser indemnizados por esta vía los obligados tributarios que jamás impugnen el acto administrativo, ni mediante los recursos ordinarios ni extraordinarios, o bien lo hayan impugnado mediante los pertinentes recursos ordinarios y no hayan alegado la posible inconstitucionalidad de la norma que le sirve de sustento. Si bien el estudio de la exigencia de los condicionantes de la exigencia de responsabilidad patrimonial al Estado excede del objeto de este trabajo de investigación, en nuestra opinión es muy interesante la lectura del trabajo de LITAGO LLEDÓ, R.: “La acción de responsabilidad patrimonial del Estado legislador de la Ley 40/2015 aplicada a la materia tributaria o el incremento de la litigiosidad con respaldo legal”, VII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “Una estrategia global al servicio de la reducción de la conflictividad en materia tributaria”, Documento de Trabajo 11, Instituto de Estudios Fiscales, 2019, p. 208-222.

⁴⁵⁶ Como determinamos en el apartado 3.1. del capítulo III, concurre en este caso la necesaria reciprocidad entre sujetos para acudir a la compensación de deudas regulada en la LGT como medio de extinción de las obligaciones recíprocas, siempre y cuando el titular del derecho de crédito lo ostente frente a la Hacienda pública de la que forme parte la Administración tributaria acreedora de la deuda o sanción tributaria.

Ahora bien, como afirma MORENO FERNÁNDEZ, en este caso también podrá el contribuyente optar, sucesiva o simultáneamente, por instar la revisión del acto administrativo firme ⁴⁵⁷, bien acudiendo al procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho, bien promoviendo que sea la Administración tributaria la que inicie un procedimiento de revocación de actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones ⁴⁵⁸.

Ahora bien, la posibilidad de revisión del acto firme, no confirmado judicialmente, a través del procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho, no es un camino expedito, máxime a la vista de la jurisprudencia más reciente del Tribunal Supremo con relación a la aplicación de las causas de nulidad de los actos tributarios, previstas en el artículo 217, 1 de la LGT.

El Tribunal Supremo ha analizado recientemente el efecto temporal de la STC 59/2019, en la que se declaró la inconstitucionalidad del artículo 107, 4 del TRLRHL, en tanto en cuanto la cuota tributaria por el IIVTNU sea superior a la ganancia obtenida por el obligado tributario con las operaciones de transmisión, de las que el impuesto trae causa; también ha analizado si las causas de nulidad previstas en las letras a), e), f) y g) del artículo 217, 1 de la LGT son aplicables al caso, a los efectos de la recuperación de las cantidades ingresadas en pago de actos firmes de liquidación.

De la lectura de las sentencias del Tribunal Supremo sobre este caso podemos concluir que no en todos los supuestos en los que la norma de la que trae causa el acto administrativo firme es declarada inconstitucional va a ser posible la recuperación de los importes pagados mediante la utilización de este procedimiento, y ello porque

⁴⁵⁷ MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: *La responsabilidad patrimonial del Estado-legislador en materia tributaria y vías para reclamarla*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2009, p. 74.

⁴⁵⁸ Así también lo reconoce el Tribunal Supremo en STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 18 de mayo de 2020, Recurso 2596/2019, Fundamento de Derecho cuarto, punto 6 y 8. Otros autores postulan posiciones más extremas. RINCÓN GONZÁLEZ-ALEGRE afirma que, en estos casos de actos firmes afectados por una norma declarada inconstitucional, a los efectos de poder recuperar las cantidades pagadas, “Podemos descartar, de entrada, el recurso extraordinario de revisión (art. 244 LGT), puesto que, respecto de la causa primera (única que, en hipótesis, podría contemplarse), ni la STCO puede calificarse, a esos efectos, de «documento» ni evidencia “error”; la declaración de lesividad seguida de la anulación jurisdiccional (art. 218 LGT) pues falta su presupuesto; y la rectificación de errores (art. 220), porque no puede hablarse, en estos casos, de error material, de hecho o aritmético. Teniendo en cuenta que la revocación, de oficio, por la Administración (art. 219 LGT) se presenta como una opción altamente improbable, la posibilidad de revisión de estos actos firmes pasa por la revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho (art. 217 LGT).” (RINCÓN GONZÁLEZ-ALEGRE, A.: “Revisión de la plusvalía municipal y responsabilidad patrimonial”, Tribuna 12 de diciembre de 2018, <https://elderecho.com>).

entendemos que muchas de las conclusiones a las que llega el Tribunal Supremo al analizar este caso en concreto son aplicables con carácter general.

Centrándonos en la sentencia de fecha 18 de mayo de 2020⁴⁵⁹, el tribunal afirma, como anticipo de su análisis, que las causas de nulidad absoluta de actos administrativos firmes deben interpretarse restrictivamente.

Por ello, y entrando en la primera alegación del recurrente, entiende que para que el acto firme pueda ser declarado nulo por haberse prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para su emisión, debe determinarse “una omisión clara, manifiesta y ostensible, sin que baste el desconocimiento de un mero trámite que no pueda (ni deba) reputarse esencial”, de tal manera que tampoco será de suficiente calado para ser considerado esencial el trámite, cuya falta provoca, entre otras razones, la inconstitucionalidad de la norma, pero que, por no estar previsto legalmente, no pudo ser omitido por la Administración actuante⁴⁶⁰. Niega, de esta manera el Tribunal Supremo, a nuestro entender, que en los casos en que exista falta de previsión normativa de un trámite del procedimiento, tal hecho sea suficiente para considerar el acto nulo, y, por tanto, declara la inaplicación de la causa de nulidad absoluta prevista en el artículo 217, 1, e).

En segundo lugar, analiza el tribunal el supuesto previsto en el apartado a) del artículo 217, 1 de la LGT relativo a la nulidad de aquellos actos que lesionan derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional. También niega el tribunal la aplicación de este supuesto al caso, al afirmar que la norma declarada inconstitucional vulneraba el principio de capacidad económica, que no es un derecho susceptible de amparo constitucional. Y entendemos que esta consideración también será extensible, a nivel general, respecto de cualesquiera actos administrativos de liquidación, por lo que consideramos que esta causa de nulidad absoluta será difícilmente aplicable⁴⁶¹.

⁴⁵⁹ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 18 de mayo de 2020, Recurso 2596/2019.

⁴⁶⁰ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 18 de mayo de 2020, Recurso 2596/2019, Fundamento de Derecho cuarto.

⁴⁶¹ Muy burda debiera de ser una norma tributaria contraria a la CE para que los actos administrativos que hubieran sido dictados como consecuencia de su aplicación hubieran vulnerado derechos y libertades susceptibles de amparo. No concebimos, en la realidad, tal circunstancia. Valga como muestra y apoyo a nuestra tesis las reflexiones manifestadas en la STC 19/1987, de 17 de febrero, Fundamento Jurídico 3: “el art. 1.1 menciona la igualdad junto con la libertad, la justicia y el pluralismo político como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico. En cambio, el art. 14, como es bien sabido, en un capítulo dedicado a los derechos y libertades, consagra la llamada igualdad ante la Ley y la interdicción de discriminaciones por razón de nacimiento, raza, religión, opinión o cualquiera otra condición o

Continúa el tribunal negando la virtualidad de que los actos firmes, consecuencia de la aplicación de una norma declarada inconstitucional, sean considerados actos “por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición”, causa de nulidad regulada en la letra f) del artículo 217, 1 de la LGT. Alegado por la parte el hecho de que el acto de liquidación, fundado en una norma inconstitucional, le había permitido a la Administración tributaria exigir el importe de tal liquidación y, por tanto, adquirir unos derechos que no le correspondían, razona el tribunal, que el precepto “sanciona con nulidad radical los actos declarativos de derechos dictados por la Administración (expresa o presuntamente) que, sin embargo y al no tener los requisitos fundamentales requeridos por el ordenamiento, no permiten incorporar al patrimonio del particular (no de la Administración autora del acto) un derecho o una facultad que, en puridad, nunca ostentó”⁴⁶², no estimando, por tanto, este motivo. En nuestra opinión, también este argumento será aplicable a cualquier supuesto de liquidación tributaria.

Finalmente, veta también el tribunal la posibilidad de acudir a la nulidad de los actos firmes de liquidación con base en el apartado g) del artículo 217, 1 de la LGT.

Autores como PAGÈS I GALTÉS han considerado que, en los supuestos de declaración de inconstitucionalidad de una norma, la nulidad absoluta de los actos derivados de la misma tiene encaje en el apartado g) del artículo 217, 1 de la LGT, que se refiere a cualquier otro acto que así se establezca expresamente como nulo en una disposición legal, entendiendo que tal disposición es el artículo 39, 1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, que prevé que “Cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados”. De ahí concluye que “de entenderse que en el caso de que se trate no se limitan los efectos de la declaración de inconstitucionalidad tendremos que

circunstancias personal o social, mientras que en el art. 31.1 el principio de igualdad, junto con el de progresividad y el de capacidad económica, es considerado como criterio inspirador del sistema tributario. Estos preceptos, el art. 14 y el 31, como algunos otros que podrían citarse (v. gr. el art. 9.2) son reflejo del valor superior consagrado en el art. 1, pero no tienen todos ellos el mismo alcance, ni poseen la misma eficacia. Esta razón aconseja examinar separadamente si existe una violación específica del derecho a la igualdad ante la Ley consagrado en el art. 14, como violación autónoma, respecto de la relativa a si existe o no violación del principio de igualdad inspirador del sistema tributario indisolublemente enlazado con el principio de legalidad que en la mencionada materia rige”.

⁴⁶² STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 18 de mayo de 2020, Recurso 2596/2019, Fundamento de Derecho quinto.

todos los ingresos pagados bajo la cobertura de una ley declarada inconstitucional también serán inconstitucionales, siendo que la declaración de inconstitucionalidad implica la nulidad absoluta, de ahí que tenga efectos *ex tunc*" ⁴⁶³.

RINCÓN GONZÁLEZ-ALEGRE critica tal postura por considerar que, en realidad, lo que se intenta por esta vía es construir una causa de nulidad autónoma, propia, en los supuestos de declaración de inconstitucionalidad de la norma de apoyo del acto administrativo firme, que no encaja con el concepto de nulidad regulado en el artículo 217, 1, g) de la LGT ⁴⁶⁴.

Efectivamente, la negativa del Tribunal Supremo a considerar aplicable este criterio está basada en dos argumentos. El primero es la falta de precepto expreso contenido en una ley que tipifique directamente la nulidad del acto administrativo firme, consecuencia de la aplicación de una norma declarada inconstitucional. Y esta laguna, que pone de manifiesto el tribunal, es para él de tal entidad que lleva a interpretar de manera aún más restrictiva, si cabe, este supuesto de nulidad que los restantes previstos en la normativa aplicable. Además, no considera que sea el artículo 39 de la ley propia del Tribunal Constitucional aquel del que se pueda inferir tal consideración de nulidad absoluta de los actos firmes por razón de la inconstitucionalidad de la norma en que se fundan, porque en él se hace referencia a los preceptos declarados inconstitucionales, pero no a los actos administrativos consecuencia de estos, por lo que, entiende, no puede realizarse una interpretación extensiva.

En definitiva, a la vista de la doctrina del Tribunal Supremo ⁴⁶⁵, consideramos que va a ser muy complicada la admisión de alguna causa de nulidad absoluta de las previstas en la LGT que afecte a actos de liquidación firmes y no confirmados judicialmente y, por tanto, propicie la obtención de la devolución de los importes ingresados en el caso de que las normas que sustentaban tales actos hayan sido declaradas inconstitucionales. Por ello, la generación de créditos frente a la Administración tributaria por este concepto, si bien es posible teóricamente, concluimos su complicación práctica. No obstante, en el supuesto de que tal crédito se generara, sería una de las obligaciones

⁴⁶³ PAGÈS I GALTÉS, J.: "Doctrina del TS sobre la devolución de ingresos ...", ob.cit., p. 34.

⁴⁶⁴ RINCÓN GONZÁLEZ-ALEGRE, A.: "Revisión de la plusvalía municipal ...", ob.cit., <https://elderecho.com>

⁴⁶⁵ Reiterada en los mismos términos en la STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 15 de diciembre de 2021, Recurso 4494/2019.

económicas de la Administración tributaria, impuesta por la LGT y, en concreto, consistente en la devolución de ingresos indebidos.

Respecto de la viabilidad del procedimiento de revocación de actos de aplicación de los tributos, regulado en el artículo 219 de la LGT, para generar el nacimiento del crédito oponible, el gran escollo del citado procedimiento, no solamente en las circunstancias que estamos analizando, sino, en cualquier caso, era la consideración de la obligación de su iniciación de oficio, exigencia que hacía pivotar su efectividad de la voluntad de la Administración tributaria. Los obligados tributarios únicamente podían instar a la Administración competente a que procediera a su inicio ⁴⁶⁶.

Esta característica del procedimiento, es decir, la determinación de la revocación como “potestad discrecional que la Administración tributaria puede ejercitar cuando se den los requisitos legalmente exigidos” ⁴⁶⁷, provocó diversas controversias. Prueba de ello es el hecho de que fueran admitidos por el Tribunal Supremo dos Recursos de Casación en los que, de conformidad con el auto de admisión en ambos casos, la cuestión jurídica que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia es la siguiente: “1) Determinar, interpretando conjuntamente los artículos 219 de la Ley General Tributaria y 38 y 40 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, si el órgano judicial puede sustituir a la Administración competente, en sentencia, acordando la procedencia de una solicitud de revocación -y accediendo a ésta-, presentada por un particular contra un acto de aplicación de un tributo, o si por el contrario debe limitarse, caso de considerar disconforme a derecho la decisión recurrida, a ordenar la tramitación del procedimiento al órgano competente, por ser atribución exclusiva de aquella la incoación de oficio y decisión del procedimiento de revocación. 2) Si para reconocer ese derecho puede ampararse el órgano sentenciador en la nulidad de un precepto inconstitucional, haciendo así derivar efectos ex tunc de

⁴⁶⁶ CALVO VÉRGUEZ, no obstante, entendió que “si el interesado instase la iniciación del procedimiento de revocación del acto y la Administración procediese a denegar dicha petición, este acto denegatorio podría quedar sujeto a la fiscalización de la jurisdicción contencioso-administrativa que, en su caso, podría llegar a obligar a la Administración a iniciar el procedimiento de revocación.” (CALVO VÉRGUEZ, J.: “El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos tributarios indebidos”, *Aranzadi doctrinal*, nº 5, 2012, p. 177).

⁴⁶⁷ ROLDÁN CENTENO, E. y MEÑO GALINDO, S.: “Régimen jurídico de la revocación de los actos tributarios”, *Crónica Tributaria*, nº 137, 2010, p. 251.

una sentencia del Tribunal Constitucional publicada después de haber adquirido firmeza las liquidaciones tributarias litigiosas”⁴⁶⁸.

El primero de los Recursos de Casación, recurso 126/2019, ha sido resuelto por sentencia de 9 de febrero de 2022. Afirma el tribunal que revocación y devolución de ingresos indebidos son procedimientos distintos e incompatibles; no obstante, en cumplimiento de la previsión contenida en el artículo 221,3 de la LGT, si se pide la devolución de ingresos indebidos y el acto es firme es necesario instar o promover alguno de los procedimientos mencionados en el citado artículo, entre los que se encuentra el procedimiento de revocación de actos de aplicación de los tributos. Por ello, considera el tribunal que, en los casos en que los interesados promueven el citado procedimiento de revocación con la finalidad de obtener la devolución de ingresos indebidos, aquel posee carácter instrumental. Ya que la LGT determina que el procedimiento de devolución de ingresos indebidos se inicie de oficio o a instancias del interesado, y debido a ese carácter instrumental del procedimiento de revocación en los supuestos en los que, en realidad, la petición ejercitada es la devolución de un ingreso indebido, “no estamos en la órbita directa del art. 219 de la LGT, sino en el procedimiento de devolución de ingresos indebidos y en el supuesto contemplado en el art. 221,3 ha de convenirse que el interesado posee acción para solicitar el inicio del procedimiento, sin que pueda escudarse la Administración para no iniciar y resolver sobre la revocación del acto firme el corresponderle la competencia exclusiva para iniciar de oficio el procedimiento de revocación; la resolución expresa o por silencio derivada de la solicitud cursada por el interesado en aplicación del art. 221,3, conforme a los principios de plenitud de jurisdicción y tutela judicial efectiva, es susceptible de impugnación y de poseer el órgano judicial los datos necesarios, tiene potestad para pronunciarse sobre el fondo, sin necesidad de ordenar la retroacción del procedimiento de revocación”⁴⁶⁹.

Finaliza de este modo, a nuestro entender, la polémica en torno a las consecuencias de la solicitud por parte del obligado tributario de la iniciación del

⁴⁶⁸ ATS, Sala de lo Contencioso, de fecha 11 de abril de 2019, Recurso 126/2019 y ATS, Sala de lo Contencioso, de fecha 9 de mayo de 2019, Recurso 442/2019.

⁴⁶⁹ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 9 de febrero de 2022, Recurso 126/2019, Fundamento de Derecho tercero.

procedimiento de revocación de actos de aplicación de los tributos, de forma que, este deberá iniciarse, tramitarse y resolverse si el interesado así lo solicita.

GARCÍA NOVOA ha puesto de manifiesto que esta sentencia “supone revalorizar la figura de la revocación dentro del conjunto de cauces de que dispondría el obligado tributario para lograr la devolución de un ingreso indebido por inconstitucionalidad o incompatibilidad con el Derecho de la Unión Europea” ⁴⁷⁰.

Ahora bien, a través del procedimiento de revocación no puede canalizarse cualquier infracción del ordenamiento jurídico, sino solamente aquellas que constituyan uno de los supuestos tasados en el artículo 219 de la LGT.

En el caso de inconstitucionalidad de la norma que ha servido de cobertura al acto administrativo firme objeto de ingreso, la causa que debe hacerse valer como suficiente para la incoación del procedimiento de revocación, al efecto de la obtención de la devolución del ingreso indebido, es el hecho de que el tal acto infringe manifiestamente la ley, ya que “Las causas contenidas en el art. 219,1 son tasadas, sin que entre las mismas se contemple la invalidez de la norma de cobertura por ser inconstitucional, ni tampoco su contradicción con el Derecho europeo, incluido los supuestos de actos firmes” ⁴⁷¹.

De esta misma opinión es GARCÍA NOVOA, que reflexiona que “El segundo desafío que es necesario afrontar consiste en intentar insertar la inconstitucionalidad o incompatibilidad con el Derecho europeo en alguno de los presupuestos que, según el artículo 219 de la Ley General Tributaria, permiten acudir a la revocación del acto firme. Descartando que una sentencia del Constitucional o del Tribunal de Justicia sea una circunstancia sobrevenida que determina la improcedencia del acto, quedaría la infracción manifiesta de ley, descrita tradicionalmente como aquella que es ostensible, palmaria, evidente, clara, indiscutible, y apreciable sin razonamiento alguno. Es aquí donde la sentencia adolece de imprecisión al no sentar una doctrina de carácter general, como corresponde a un recurso de casación” ⁴⁷².

⁴⁷⁰ GARCÍA NOVOA. C.: “El resurgimiento de la revocación”, *Taxlandia: Blog Fiscal y de Opinión Tributaria*, 22 de febrero de 2022, <https://www.politicafiscal.es>.

⁴⁷¹ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 9 de febrero de 2022, Recurso 126/2019, Fundamento de Derecho séptimo, apartado 1.

⁴⁷² GARCÍA NOVOA. C.: “El resurgimiento de la revocación”, *ob.cit.*, <https://www.politicafiscal.es>.

Y esta crítica nace de la consideración por parte del tribunal de que “infracción manifiesta de la ley” es un concepto jurídico indeterminado que precisa despejarse en cada caso. En este sentido “es posible que los actos de una norma que es declarada inconstitucional sí puedan configurar un supuesto de infracción manifiesta de la ley (...) no basta con que se aprecie la infracción determinante de su invalidación, sino que además cumulativamente debe ser manifiesta (...) Se reconoce la infracción manifiesta cuando esta es “ostentosa, palmaria, evidente, clara, indiscutible, que no exija razonamiento alguno, sino la simple exposición del precepto legal correspondiente y del acto de la Administración de que se trate” ⁴⁷³.

Por todo ello, en aquellos casos en los que haya sido declarada la inconstitucionalidad de la norma de cobertura del acto tributario que ha generado el ingreso indebido, siempre y cuando se determine que concurren en el caso las preceptivas circunstancias para considerar que tal acto es revocable por la concurrencia de una infracción manifiesta de la ley, y tal devolución se inste por el interesado o se decrete por la Administración tributaria, se generarán a favor del obligado tributario un derecho de crédito que será apto para su confrontación con deudas y sanciones tributarias a los efectos de la extinción de todos ellos en la cantidad concurrente ⁴⁷⁴.

Todos los condicionantes anteriores nos llevan al convencimiento de que la solución a la recuperación por parte de los obligados tributarios de los ingresos realizados como consecuencia del cumplimiento de los actos administrativos firmes que se ven afectados por la declaración de inconstitucionalidad de la norma que los sustentaba, debe afrontarse legislativamente.

Desde nuestro punto de vista, es necesaria la aprobación de un nuevo procedimiento extraordinario de revisión, *ad hoc*, que facilite el ejercicio del derecho a

⁴⁷³ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 9 de febrero de 2022, Recurso 126/2019, Fundamento de Derecho séptimo, apartado 2.

⁴⁷⁴ Reiteramos que, según doctrina del Tribunal Supremo, no todos los supuestos en los que una norma es declarada inconstitucional llevan aparejada la consecuencia de la existencia de una infracción manifiesta de la ley que afecte a los actos derivados de la aplicación de aquella. Téngase en cuenta que el Tribunal Supremo ha rechazado en su sentencia de 9 de febrero de 2022 que en el caso enjuiciado concorra, en la infracción alegada, el carácter de ser manifiesta. Los hechos se refieren a una solicitud de ingresos indebidos, a través de un procedimiento de revocación de actos de aplicación de los tributos, del importe abonado correspondiente a una liquidación firme por el IIVTNU, liquidación afectada por la STC 59/2017, de 11 de mayo, que estimaba inconstitucionales los artículos 107,1, 107,2 a) y 110,4 del TRLRHL en la medida en que sometiesen a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor (STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 9 de febrero de 2022, Recurso 126/2019).

la devolución de las cantidades pagadas en este caso y dé seguridad jurídica a nuestro sistema tributario en esta materia, porque es de justicia tributaria material que aquellos contribuyentes que se han visto obligados al ingreso de una liquidación tributaria cuando, posteriormente, se decreta la inconstitucionalidad de la norma que la sustentaba, se vean resarcidos de tal ingreso, sin necesidad de tener que vagar por un laberinto de normas de naturaleza material y procesal como el que hemos expuesto.

Y esta propuesta nuestra, *de lege ferenda*, no es original.

El Anteproyecto de ley de reforma de la LGT que se publicó el 23 de junio de 2014, propuso la introducción de un nuevo artículo 219, bis en la LGT, norma que regulaba un nuevo procedimiento de revisión denominado “Revocación de los actos dictados al amparo de normas declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea”.

En palabras del redactor del Anteproyecto “La regulación de un nuevo procedimiento de revocación de actos dictados al amparo de normas tributarias inconstitucionales, ilegales o disconformes con el Derecho de la Unión Europea (artículo 219 bis y los concordantes 120.4, 213.2, 216.d) y 221.3 y 4) se hace porque, con el vigente régimen, “los obligados tributarios afectados por la norma pueden instar procedimientos, como el de responsabilidad patrimonial, que carecen de dicha naturaleza y cuya regulación se encuentra al margen de la LGT, esto es, de la norma general reguladora de la materia tributaria”. Esto supone un “quebrantamiento de la sistematicidad” de la LGT y de ahí la necesidad de la nueva figura y del nuevo procedimiento, con significación propia y exclusiva en el ámbito tributario (de forma que el regulado pasa a ser el “el único cauce para revisar, en beneficio del obligado tributario, esos actos firmes”). Y ello siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción y sin que a estos efectos la sentencia declarativa de la ilegalidad, inconstitucionalidad o contradicción con el Derecho de la UE tenga fuerza interruptiva de aquella”⁴⁷⁵.

Se establecía de esta manera un procedimiento único, que afectaba a actos administrativos firmes y a autoliquidaciones, que tanto podía iniciarse a instancias del interesado como de oficio, y que se convertía en un híbrido entre un procedimiento de

⁴⁷⁵ Dictamen del Consejo de Estado 130/2015, de fecha 9 de abril de 2015, sobre el Anteproyecto de ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, <https://www.boe.es>

revisión y el procedimiento de exigencia de responsabilidad patrimonial al Estado legislador, con relación a actos de naturaleza tributaria.

Muchas fueron las críticas a este nuevo proyectado procedimiento, entre ellas, las del propio Consejo de Estado que consideró que “debería ceñirse la regulación del artículo 219 bis a prever un nuevo supuesto de revisión, y no a hacer pasar por él toda regulación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador en el ámbito tributario”⁴⁷⁶.

CALVO VÉRGUEZ considera que, a la vista de la normativa propuesta, era conveniente el planteamiento de hasta qué punto este nuevo procedimiento contenía más limitaciones, incluso, que el vigente procedimiento de exigencia de responsabilidad patrimonial al Estado legislador⁴⁷⁷.

Finalmente, este precepto no fue incorporado en el Proyecto de Ley y no se aprobó jamás.

Consideramos que sería conveniente retomar la idea de la creación de un nuevo procedimiento extraordinario de revisión, cuyo objeto sea dar respuesta al derecho de los obligados tributarios a ser resarcidos por los ingresos efectuados en el tesoro público en cumplimiento de actos administrativos de aplicación de los tributos respecto de los que, posteriormente, son declaradas inconstitucionales las normas en las que se apoyan, ya que en la actualidad hemos comprobado, a la luz de la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo, que, en muchos supuestos, la única vía de resarcimiento probable va a ser la exigencia de responsabilidad patrimonial al Estado legislador, vía que se ha visto muy restringida en su aplicación de resultados de la aprobación de la Ley 40/2015, y que no supone más que, en el mejor de los casos, la obtención por parte del reclamante de una indemnización por daños y perjuicios, después de un necesario periplo de reclamaciones administrativas y judiciales cuando, entendemos, que es de justicia tributaria material, que el obligado tributario pueda obtener la devolución íntegra de lo ingresado indebidamente.

⁴⁷⁶ Dictamen del Consejo de Estado 130/2015, de fecha 9 de abril de 2015, sobre el Anteproyecto de ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, <https://www.boe.es>

⁴⁷⁷ Cfr. CALVO VÉRGUEZ, J.: “La revocación de actos dictados al amparo de normas tributarias no conformes al derecho de la Unión Europea a la luz de las recientes reformas normativas”, *Documentación administrativa: Nueva época*, nº 5, 2018, p. 147.

La inseguridad jurídica generada en torno a la recuperación de las cantidades abonadas en el cumplimiento de actos administrativos de liquidación afectados por la declaración de inconstitucionalidad de la norma tributaria en la que se basan no es propia de un ordenamiento jurídico desarrollado y respetuoso con los derechos de los administrados ⁴⁷⁸.

2.1.1.2.3. Consecuencias sobre los actos administrativos firmes, que determinaron el ingreso de deudas y sanciones tributarias, de los pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea declarando la incompatibilidad de una norma tributaria con el derecho de la Unión. La dudosa generación de crédito compensable y sus condiciones. El Recurso por Incumplimiento interpuesto por la Comisión Europea contra el Reino de España el 24 de junio de 2020, asunto C-278/20.

Para la determinación de las consecuencias que sobre los actos firmes que determinaron el ingreso de deudas y sanciones tributarias, despliegan las sentencias del TJUE que declaran la incompatibilidad de una norma tributaria interna con el derecho de la Unión Europea, debemos fijar, en primer lugar, los efectos temporales de tales sentencias ⁴⁷⁹.

Como ha reconocido el Consejo de Estado en su Dictamen nº 130/2015 "En el caso del Derecho de la UE, (...), la regla es que, si el propio Tribunal no limita los efectos de su resolución en cuanto al tiempo (limitación que solo puede establecerse excepcionalmente si se acredita que las autoridades del Estado miembro adoptaron cierta normativa en virtud de una "incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias en cuestión": STJCE de 12 de septiembre de 2000 Comisión/Reino Unido, C- 359/97, apartado 92), la sentencia que declara el

⁴⁷⁸ Queremos traer a colación en este punto las palabras de LÓPEZ MARTÍNEZ: "Las diferentes instituciones previstas por nuestro ordenamiento para acomodar «los dictados del tiempo» a los mandatos normativos que se proyectan sobre las relaciones jurídicas deben cumplir la función esencial de crear zonas de seguridad jurídica, de forma que el valor inmanente de la confianza en el Derecho configure situaciones de estabilidad a través de vehículos reglados que hagan efectivo el ejercicio legítimo de los derechos y el cumplimiento escrupuloso de las obligaciones." (LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: "Un ejemplo más de la impericia del legislador: la prescripción tributaria frente a la potestad de comprobación y a las denominadas obligaciones conexas", *Quincena fiscal*, nº 15-16, 2017, p. 83).

⁴⁷⁹ De nuevo, recordemos, que si el acto administrativo, que en su día se ingresó, no es firme, el tribunal ordinario ante el que se dilucida el recurso puede inaplicar la legislación nacional, si considera que es contraria al derecho de la Unión, estimando el recurso; además, ante la sentencia emanada del TJUE, evidentemente, cualquier órgano administrativo o judicial estimará las pretensiones de anulación del recurrente. En todos estos casos se generará un crédito en favor del obligado tributario en virtud de las previsiones del artículo 221, 2 de la LGT.

incumplimiento de un Estado miembro tiene efectos "ex tunc", en virtud de los principios de efecto directo y de primacía propios del Derecho comunitario; ello implica, para las autoridades de dicho Estado miembro, la prohibición de aplicar el régimen incompatible, de una parte, y la obligación de adoptar todas las disposiciones necesarias para que surta pleno efecto el Derecho comunitario, de otra (Sentencias del TJCE de 22 de junio de 1989 Fratelli Constanzo, 103/88, apartado 33 y de 19 de enero de 1993, Comisión/Italia, C-101/91, apartado 24, entre otras) ⁴⁸⁰.

El propio TJUE ha rechazado la posibilidad de limitar la retroactividad de sus sentencias con base a los problemas financieros o presupuestarios que tal efecto temporal le podría generar al Estado miembro. Así, en sentencia de 11 de agosto de 1995, proclamó que "Por una parte, las consecuencias económicas que pudieran derivar para un Gobierno de la ilegalidad de un impuesto no han justificado jamás, por sí mismas, la limitación de los efectos de una sentencia del Tribunal de Justicia (véase la sentencia de 31 de marzo de 1992, Dansk Denkavit et Poulsen Trading, C-200/90, Rec. p. 1-2217). Por lo demás, si no fuera así, las violaciones más graves recibirían el trato más favorable, en la medida en que son éstas las que pueden entrañar las consecuencias económicas más cuantiosas para los Estados miembros. Además, limitar los efectos de una sentencia basándose únicamente en este tipo de consideraciones redundaría en un menoscabo sustancial de la protección jurisdiccional de los derechos que los contribuyentes obtienen de la normativa fiscal comunitaria" ⁴⁸¹.

Como pone de relieve PÉREZ BERNABEU, el TJUE ha limitado en muy contadas ocasiones el efecto temporal de sus sentencias y solamente lo ha hecho cuando el Estado miembro ha acreditado dos requisitos, "por un lado, que existía un riesgo de repercusiones económicas graves debidas en particular al elevado número de relaciones jurídicas constituidas de buena fe sobre la base de una normativa considerada válidamente en vigor y, por otro lado, la incertidumbre objetiva y considerable en cuanto al alcance de las disposiciones del Derecho de la Unión, cuando demuestran que era patente que los particulares y las autoridades nacionales habían sido incitados a

⁴⁸⁰ Dictamen del Consejo de Estado 130/2015, de fecha 9 de abril de 2015, sobre el Anteproyecto de ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, <https://www.boe.es>.

⁴⁸¹ STJUE, de fecha 11 de agosto de 1995, asuntos acumulados C-367/93, C-368/93, C-369/93, C-370/93, C-371/93, C-372/93, C-373/93, C-374/93, C-375/93, C-376/93 y C-377/93, apartado 48.

observar una conducta contraria a la normativa de la Unión en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones de la Unión, incertidumbre a la que habría contribuido eventualmente los mismos comportamientos por otros Estados miembros o por la Comisión”⁴⁸². En estos contados casos, no se generarán créditos en favor de los obligados tributarios, porque tales sentencias no desplegarán efectos retroactivos sobre actos firmes.

La jurisprudencia del TJUE ha puesto de manifiesto que es únicamente este tribunal el que puede limitar los efectos de sus sentencias: “Según se desprende de una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, sólo con carácter excepcional puede este Tribunal, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico comunitario, verse inducido a limitar la posibilidad de que los interesados invoquen una disposición por él interpretada con el fin de cuestionar relaciones jurídicas establecidas de buena fe. Para poder decidir dicha limitación, es necesario que concurren dos criterios esenciales, a saber, la buena fe de los círculos interesados y el riesgo de trastornos graves (véase la sentencia de 18 de enero de 2007, Brzeziński, C-313/05, Rec. p. I-513, apartado 56 y jurisprudencia citada)”⁴⁸³.

En los casos, la mayor parte de los enjuiciados, en los que el TJUE no limita el efecto de sus sentencias⁴⁸⁴, que, por tanto, despliegan efectos *ex tunc*, ESEVERRI MARTÍNEZ afirma que el TJUE, a través de su jurisprudencia, se ha remitido al derecho interno de los Estados miembros en orden a determinar la posibilidad de recuperación de aquellas cantidades abonadas al tesoro público en el cumplimiento de actos firmes que fueron emitidos en aplicación de normas internas, posteriormente declaradas contrarias al derecho de la Unión⁴⁸⁵, “destacándose en dichos pronunciamientos que, ello debe ser así, ante la ausencia de un procedimiento propio del derecho de la Unión

⁴⁸² PÉREZ BERNABEU, B.: “La responsabilidad patrimonial del estado ...”, ob.cit., <https://proview.thomsonreuters.com>.

⁴⁸³ STJUE, de fecha 12 de febrero de 2009, asunto C-138/07, apartado 68.

⁴⁸⁴ Así ha ocurrido en la reciente STJUE, de fecha 27 de enero de 2022, asunto C-788/19, que ha tenido por objeto el análisis de la correspondencia con el derecho de la Unión de la normativa interna española que establece las consecuencias del incumplimiento de la obligación informativa respecto de los bienes y derechos en el extranjero o de la presentación extemporánea del “modelo 720” que conllevan la calificación de dichos activos como “ganancias patrimoniales no justificadas” que no prescriben.

⁴⁸⁵ Por ejemplo, en la STJUE, de fecha 6 de octubre de 2005, asunto C-204/03, apartado 31.

que habilite la revisión de tales actos administrativos y sus efectos correspondientes”

⁴⁸⁶.

Con apoyo en nuestro derecho interno, no nos queda más que acudir al análisis de los procedimientos extraordinarios de revisión de actos firmes previstos en la LGT ⁴⁸⁷.

Respecto del procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho, como ya hemos expuesto, la interpretación jurisprudencial de las causas de nulidad previstas en el artículo 217, 1 de la LGT es restrictiva y entendemos que ninguna de ellas será interpretada de manera favorable a la consideración de su aplicación a este supuesto. De esta misma opinión es ESEVERRI MARTÍNEZ que descarta absolutamente esta vía de recuperación de las cantidades abonadas ya que “los motivos establecidos para declarar la nulidad absoluta de un acto firme en materia tributaria, en la práctica, hace inviable una declaración de nulidad radical de tales actos por efecto de una sentencia del TJUE, dado que, expresamente, no se recoge como causa determinante de un vicio de nulidad absoluta” ⁴⁸⁸.

Una vez proclamada por el Tribunal Supremo, en sentencia de 9 de febrero de 2022, la obligación de la Administración tributaria de iniciar, si así se insta por el obligado tributario, un procedimiento de revocación de actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones, como procedimiento instrumental del propio de devolución de ingresos indebidos ⁴⁸⁹, el siguiente escollo a salvar será el señalamiento de cuál de los supuestos, que legalmente permiten tal revocación, sería aplicable a este caso concreto, en beneficio del nacimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos. Y, del análisis del artículo 219 de la LGT, concluimos que será posible invocar el supuesto de revocación de aquellos actos que han infringido manifiestamente la ley; no la ley interna que fue su sustento en derecho, pero sí el derecho de la Unión ⁴⁹⁰. De esta manera, en

⁴⁸⁶ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “Nulidad de actos y normas tributarias por efecto del Derecho de la UE: retroacción de actuaciones y devolución de ingresos indebidos”, Jornadas sobre mercado interior y derecho de la Unión Europea, Documento nº 15, Instituto de Estudios Fiscales, 2013, p. 9.

⁴⁸⁷ De nuevo recordemos que tales procedimientos no serán aplicables si el acto administrativo fue confirmado judicialmente (artículo 213, 3 de la LGT).

⁴⁸⁸ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “Nulidad de actos y normas tributarias por efecto del Derecho de la UE ...”, ob.cit., p. 11.

⁴⁸⁹ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 9 de febrero de 2022, Recurso 126/2019, a cuyo comentario en el apartado 2.1.1.2.2. de este capítulo II nos remitimos.

⁴⁹⁰ Sobre las exigencias predicables de la infracción de la ley para ser considerada manifiesta, nos remitimos al análisis efectuado en el apartado 2.1.1.2.2. de este capítulo II. El inconveniente del procedimiento de revocación frente al procedimiento de nulidad absoluta es que aquel solamente

caso de haberse producido el ingreso del acto administrativo, y mediante la revocación de este, se generará un crédito en favor del obligado tributario, con origen en una de las obligaciones económicas que la LGT establece para la Administración tributaria, que será apto para confluir con deudas y sanciones tributarias a los efectos de su extinción.

Por último, aunque intentáramos defender la posibilidad de promover un recurso extraordinario de revisión, previsto y regulado en el artículo 244 de la LGT, contra el acto administrativo firme, con el argumento de que la sentencia del TJUE es un documento esencial para la decisión del asunto y posterior en el tiempo al acto firme que se impugna, concluimos que tal posibilidad no tiene visos de éxito a la vista de la asentada jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre este mismo tema, aunque con relación al recurso de revisión en sede jurisdiccional ⁴⁹¹.

Era una anomalía la primitiva doctrina del Tribunal Supremo que consideraba inaplicable la vía de reclamación de responsabilidad patrimonial al Estado legislador en estos supuestos de incorrecta trasposición al ordenamiento interno del derecho de la Unión.

Los argumentos utilizados por el Tribunal Supremo para no admitir tal opción eran de dos órdenes: por un lado, consideraba que, si el acto había adquirido firmeza, era por desidia e inacción del obligado tributario, porque la contradicción entre el derecho interno y el derecho de la Unión es directamente alegable ante los tribunales por los particulares, tribunales que pueden no aplicar el derecho interno y declarar, al contrario, la aplicación directa del ordenamiento comunitario, por lo que, de no haber accionado el particular, no debía reconocerse el derecho a la indemnización; por otra parte, la declaración de una norma como contraria al derecho de la Unión no supone su expulsión del ordenamiento jurídico interno con efectos *ex tunc* ⁴⁹². Por ello se denegaba esta posibilidad de indemnización.

despliega sus efectos si el acto firme no está prescrito, cuando el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho puede instarse en cualquier momento.

⁴⁹¹ Pueden consultarse en este sentido STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 11 de febrero de 1999, Recurso 410/1997, Fundamento de Derecho tercero: “Esta Sala Tercera mantiene la doctrina (S. de 5 de marzo de 1.985, entre otras) de que una Sentencia no puede considerarse como documento a efectos de la admisión del recurso de revisión”.

⁴⁹² Criterios recogidos en STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 29 de enero de 2004, Recurso 521/2002, Fundamento de Derecho primero y STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 24 de mayo de 2005, Recurso 73/2003, Fundamento de Derecho segundo.

Este criterio varió a raíz del procedimiento judicial que culminó con la sentencia de 17 de septiembre de 2010. Fue determinante para la adopción de esta decisión el planteamiento por parte del Tribunal Supremo de cuestión prejudicial a los efectos de que el TJUE se pronunciara sobre si “Resulta contrario a los principios de equivalencia y efectividad la aplicación de distinta doctrina por el Tribunal Supremo del Reino de España en las Sentencias de 29 de enero de 2004 y 24 de mayo de 2005 a los supuestos de reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador cuando se funden en actos administrativos dictados en aplicación de una ley declarada inconstitucional, de aquellos que se funden en aplicaciones de una norma declarada contraria al Derecho Comunitario”⁴⁹³. La respuesta del TJUE fue indubitada a favor de la aplicación de la misma doctrina en ambos supuestos, en cumplimiento del principio de equivalencia⁴⁹⁴ y de efectividad⁴⁹⁵, por lo que el Tribunal Supremo, con separación de su doctrina hasta el momento, falló, finalmente, a favor del reconocimiento de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por vulneración del derecho de la Unión, reconociendo la obligación de indemnizar al obligado tributario.

Esta doctrina fue aplicada hasta la aprobación de la Ley 40/2015⁴⁹⁶, cuyo artículo 32, 5 prevé que “Si la lesión es consecuencia de la aplicación de una norma declarada

⁴⁹³ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 17 de septiembre de 2010, Recurso 153/2007, Fundamento de Derecho noveno.

⁴⁹⁴ Dicho principio exige que el conjunto de normas aplicables a los recursos, incluidos los plazos establecidos, se aplique indistintamente a los recursos basados en la violación del Derecho de la Unión y a aquellos basados en la infracción del Derecho interno (STJUE de fecha 15 de septiembre de 1998, asunto C-231/96, apartado 36; STJUE, de fecha 1 de diciembre de 1998, asunto C-326/96, apartado 41; STJUE, de fecha 16 de mayo de 2000, C-78/98, apartado 55 y STJUE de fecha 19 de septiembre de 2006, asunto C-392/04 y C-422/04, apartado 62).

⁴⁹⁵ Principio que evita que la regulación nacional haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario (STJUE, de fecha 15 de septiembre de 1988, asunto C-231/96, apartado 34 y STJUE, de fecha 17 de junio de 2004, asunto C-30/02, apartado 17).

⁴⁹⁶ Recordemos que esta norma en su artículo 2 determina la aplicación de sus preceptos a la Administración General del Estado y a las Administraciones de las Comunidades Autónomas. Por ello nuestras menciones al “Estado legislador” van referidas a cualquier Administración pública que haya podido incurrir en esta responsabilidad. Para GÓMEZ PUENTE “aunque los daños derivados de la infracción comunitaria deban ser reparados, la reparación no ha de correr siempre a cargo del Estado, pues juega también aquí el referido principio de autonomía institucional y debe atribuirse o distribuirse dicha responsabilidad conforme la interna distribución de competencias. (...) Alguna dificultad ofrece, sin embargo, el determinar cuál es la Administración correspondiente que debe hacerse cargo de la responsabilidad deducible de actos legislativos. La imputación resulta sencilla cuando la violación comunitaria reside en una decisión legislativa de la exclusiva competencia del Estado o de las CCAA, pero se complica cuando resulta del efecto combinado de la legislación estatal y autonómica, como puede darse el caso en presencia de competencias normativas compartidas.” (GÓMEZ PUENTE, M.: “Un apunte sobre

contraria al Derecho de la Unión Europea, procederá su indemnización cuando el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la infracción del Derecho de la Unión Europea posteriormente declarada. Asimismo, deberán cumplirse todos los requisitos siguientes: a) La norma ha de tener por objeto conferir derechos a los particulares; b) El incumplimiento ha de estar suficientemente caracterizado; c) Ha de existir una relación de causalidad directa entre el incumplimiento de la obligación impuesta a la Administración responsable por el Derecho de la Unión Europea y el daño sufrido por los particulares”.

Por otra parte, el apartado 6 del artículo 32, como ya hemos tenido oportunidad de analizar, parece regular, *prima facie*, los efectos temporales de las sentencias del TJUE, circunstancia de imposible concurrencia, como ya hemos estudiado en este trabajo de investigación, puesto que es el propio tribunal el único competente para su fijación ⁴⁹⁷.

A la vista de la normativa aprobada a través de la Ley 40/2015 y con base en la consideración de la falta al respeto debido a los principios de equivalencia y efectividad de su contenido, el mismo día de su publicación fue presentada una denuncia ante la Comisión Europea, registrada como expediente CHAP(2015)02745. La Comisión Europea instó al Reino de España en enero de 2018, mediante el envío de un dictamen motivado, a la modificación de la legislación contenida en esta ley, por considerar “que las normas

la dimensión regional de la responsabilidad del Estado por incumplimiento del Derecho Comunitario Europeo”, *Informe Comunidades Autónomas*, 2004, p. 785 y 791).

⁴⁹⁷ Nos reiteramos en la idea de que la correcta interpretación del artículo 32, 6 de la Ley 40/2015 se refiere al *dies a quo* de la acción de exigencia de responsabilidad patrimonial al Estado legislador. Aun con esta interpretación la incorrección de la norma, en este supuesto, es más extrema, incluso, que en el de las sentencias que declaran la inconstitucionalidad de una norma, por computar el plazo de ejercicio de la acción de exigencia de responsabilidad desde el momento de publicación de la sentencia del TJUE en el Diario Oficial de la Unión Europea, sin tener en cuenta, por ejemplo, situaciones tales como la posibilidad de inaplicación de la norma nacional por el juez ordinario y la aplicación directa del ordenamiento comunitario. Como bien señala IBÁÑEZ GARCÍA “En definitiva la LPAC elige como *dies a quo* del plazo de prescripción de un año el de la producción de un evento (la publicación de una STJUE en el DOUE) que no tiene por qué existir. Es imaginable el caso de que el juez nacional, ante la necesidad de pronunciarse sobre si una ley española vulnera el Derecho de la Unión a los efectos de conceder o no una indemnización reclamada por daños derivados de su aplicación, plantee la cuestión prejudicial (art. 267 TFUE). En ese caso también carece de sentido el *dies a quo* seleccionado por el legislador, porque -como es obvio- la STJUE se publicará después de que la reclamación se haya formulado, mientras se tramita el proceso ante el órgano judicial nacional que tiene como objeto pronunciarse sobre la existencia o la inexistencia de ese derecho a ser indemnizado.” (IBÁÑEZ GARCÍA, I.: “El régimen de responsabilidad patrimonial de la Ley 40/2015 ante el TJUE (recurso por incumplimiento C-278/20)”, *WP IDEIR*, nº 39, 2021, p. 13).

de este país incumplen los principios de equivalencia y/o de efectividad. Las actuales disposiciones nacionales sobre el régimen jurídico y sobre los procedimientos administrativos comunes para el sector público limitan la autonomía procesal y material de los Estados miembros en relación con las condiciones que rigen las indemnizaciones por daños causados por actos legislativos. La legislación española ha establecido condiciones menos favorables en lo relativo a la responsabilidad por una infracción de la legislación de la UE que por la responsabilidad debida a una infracción de la Constitución española. Además, contiene condiciones de procedimiento que no son acordes con la jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia de la UE. Las disposiciones nacionales en cuestión hacen que sea excesivamente difícil comprometer la responsabilidad del Estado por una infracción de la legislación de la UE, lo que tiene una repercusión negativa en la efectividad del Derecho de la UE. La Comisión incoó un procedimiento de infracción enviando una carta de emplazamiento a las autoridades españolas en junio de 2017. España dispone de dos meses para responder a los argumentos planteados por la Comisión; de lo contrario, la Comisión podría tomar la decisión de llevar el asunto ante el Tribunal de Justicia de la UE”⁴⁹⁸.

El Reino de España no ha dado cumplimiento suficiente a la Comisión, por lo que el 24 de junio de 2020 esta ha interpuesto Recurso por Incumplimiento ante el TJUE (asunto C-278/20), de conformidad con el artículo 258 TFUE⁴⁹⁹, solicitando que se declare que con la aprobación de los artículo 32, apartados 3 a 6, el artículo 34, apartado 1, segundo párrafo y artículo 67, apartado 1, tercer párrafo de la Ley 40/2015, el Reino de España incumple los principios de efectividad y equivalencia que deben presidir el establecimiento de las condiciones de fondo y de forma que rigen su responsabilidad por daños causados a los particulares como consecuencia de la violación del Derecho de la Unión.

Los argumentos vertidos en contra de las normas mencionadas son, desde nuestro punto de vista, muy contundentes: “las disposiciones controvertidas han

⁴⁹⁸ Texto de la nota de prensa publicada por la Comisión Europea, <https://ec.europa.eu>.

⁴⁹⁹ “Si la Comisión estimare que un Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados, emitirá un dictamen motivado al respecto, después de haber ofrecido a dicho Estado la posibilidad de presentar sus observaciones. Si el Estado de que se trate no se atuviere a este dictamen en el plazo determinado por la Comisión, ésta podrá recurrir al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.” (artículo 258 TFUE).

alineado el régimen de la responsabilidad del Estado legislador por violaciones de Derecho de la Unión al establecido para las violaciones de la Constitución española por actos del legislador, añadiendo ciertas condiciones de fondo. La equiparación de los dos regímenes y los requisitos procesales que llevan aparejados hacen que la obtención de un resarcimiento por violaciones del Derecho de la Unión debidas al legislador español resulte imposible o excesivamente difícil, vulnerándose el principio de efectividad. Por otra parte, las condiciones de fondo añadidas para las violaciones del Derecho de la Unión vulneran el principio de equivalencia, al someter el resarcimiento de daños provocados por el legislador español en infracción de ese Derecho a condiciones menos favorables que las aplicables cuando se trata de daños debidos a una violación de la Constitución española”⁵⁰⁰.

El abogado general del TJUE presentó sus conclusiones ante el tribunal el 9 de diciembre de 2021, en las que, corroborando en parte las manifestaciones de la Comisión, considera que la normativa española relativa al régimen de responsabilidad del Estado legislador por infracción del Derecho de la Unión es contrario al principio de efectividad, si bien no vulnera el principio de equivalencia ya que “En estas circunstancias, el hecho de que la acción de responsabilidad del Estado legislador por infringir la Constitución española no esté sujeta a la existencia de una violación suficientemente caracterizada de una norma jurídica que confiere derechos a los particulares, a diferencia de lo que ocurre con la acción de responsabilidad del Estado legislador por infringir el Derecho de la Unión, no constituye una vulneración del principio de equivalencia, dado que ese principio no se aplica en ese supuesto”⁵⁰¹.

De nuevo nos enfrentamos en España a una legislación que en materia de reconocimiento de los derechos de los ciudadanos es restrictiva y cicatera. A la espera del pronunciamiento del TJUE sobre esta normativa, solo nos resta concluir que es necesaria una acción legislativa doméstica que, mediante la aprobación de un nuevo

⁵⁰⁰ <https://eur-lex.europa.eu>.

⁵⁰¹ Conclusiones del abogado general del TJUE Sr. Maciej Szpunar, presentadas el 9 de diciembre de 2021, Asunto C-278/20, Comisión Europea contra Reino de España, punto 124, <https://curia.europa.eu>. No podemos conocer más datos oficiales en torno al procedimiento que se está desarrollando, y ello en cumplimiento del Reglamento (CE) nº 1049/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2001, relativo al acceso del público a los documentos del Parlamento Europeo, del Consejo y de la Comisión, artículo 4.2, que determina que las instituciones denegarán el acceso a un documento cuya divulgación suponga un perjuicio para la protección de los procedimientos judiciales. No prevemos noticias de este procedimiento hasta el momento en que recaiga sentencia.

recurso extraordinario de revisión, facilite la recuperación por parte de los obligados tributarios de aquellas cantidades abonadas en cumplimiento de actos administrativos cuya normativa de base ha resultado contraria al ordenamiento comunitario.

Este nuevo procedimiento debería dar respuesta a las situaciones en las que va a ser imposible, según la legislación vigente, el nacimiento de crédito alguno en favor de los obligados tributarios: actos firmes que no han sido objeto de recurso ⁵⁰² y actos firmes que fueron objeto de recurso ordinario, pero respecto de los que no se alegó la contravención del ordenamiento comunitario, *verbi gratia* ⁵⁰³.

2.1.1.2.4. Devolución de ingresos indebidos y anulación de normas reglamentarias. Efectos sobre actos administrativos firmes que determinaron el ingreso de deudas y sanciones tributarias. Generación de crédito compensable: reflexiones a propósito del ATS de fecha 23 de julio de 2020.

El artículo 26 de la LJCA dispone que “Además de la impugnación directa de las disposiciones de carácter general, también es admisible la de los actos que se produzcan en aplicación de las mismas, fundada en que tales disposiciones no son conformes a Derecho”.

Se consagra de esta manera en nuestro derecho la viabilidad del recurso indirecto en el procedimiento contencioso-administrativo.

El recurso indirecto contra una disposición de carácter general supone la impugnación de un acto administrativo con base en la disconformidad en derecho de la norma reglamentaria en que se sustenta. Para MAGRANER MORENO, se distingue del

⁵⁰² “Es cierto, sin embargo, que en lo relativo a la contravención del ordenamiento de la UE, la postura del TJUE parece abrir la puerta a la carga de recurrir como un requisito aceptable con base en un supuesto deber de “diligencia” de los administrados. Así se desprende, en relación con la acción de devolución de ingresos indebidos, no con la de responsabilidad patrimonial, en la STJUE, Caterpillar Financial Services sp. Z.o.o. c Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, C-500/16, 20 de diciembre de 2017.” (LITAGO LLEDÓ, R.: “La acción de responsabilidad patrimonial del Estado legislador de la Ley 40/2015 ...”, ob. cit., p. 220).

⁵⁰³ De esta misma opinión es CALVO VÉRGUEZ “No será posible, por tanto, el ejercicio de una acción de responsabilidad por ley contraria a Derecho Comunitario en caso de que existiera una sentencia firme desestimatoria en la que, sin embargo, no se hubiera alegado la infracción del citado ordenamiento en caso de que la liquidación sea firme (equivalente a la cosa juzgada) o bien en el caso de que la obligación estuviera prescrita.” (CALVO VÉRGUEZ, J.: “La revocación de actos dictados al amparo de normas tributarias ...”, ob. cit., p. 151). ESEVERRI MARTÍNEZ propone apremiar a las instancias competentes de la Unión Europea para que aprueben las disposiciones reguladoras de ese procedimiento especial de revisión de actos firmes en materia tributaria: “No estaría de más un pronunciamiento a nivel normativo de los órganos competentes de la Unión Europea articulando un procedimiento para la devolución de ingresos por incumplimiento de los Estados del derecho comunitario armonizado.” (ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “Nulidad de actos y normas tributarias por efecto del Derecho de la UE ...”, ob.cit., p. 27).

recurso directo, “el cual, como ha afirmado reiteradamente el Tribunal Supremo, es un instrumento procesal que tiene como finalidad la de eliminar del ordenamiento jurídico las normas emanadas de los titulares de la potestad reglamentaria cuando sean contrarias a derecho, y no tanto la de resolver acerca de las pretensiones individualizadas que pudieran derivarse de una determinada relación jurídica entre el recurrente singular y la Administración”⁵⁰⁴.

Para TESO GAMELLA “La interposición de ambos recursos puede hacerse de forma simultánea o sucesivamente. Procesalmente no se estorban ni bloquean. Además, que no se haya interpuesto un recurso directo, o interpuesto haya sido desestimado, no impide la impugnación de los actos administrativos de aplicación (art. 26.2 de la LJCA). De modo que la ilegalidad en que haya podido incurrir la disposición general puede esgrimirse siempre. El recurso indirecto permite, por tanto, un control permanente de los reglamentos verificando su sometimiento a la ley y al derecho”⁵⁰⁵.

Lo cierto es que el legislador, para dotar de seguridad jurídica al sistema y de la debida celeridad a las decisiones judiciales, ha determinado que las consecuencias de la estimación del recurso en uno y en otro caso sean similares, en el sentido que plasma la propia Exposición de motivos de la LJCA “La solución pasa por unificar la decisión judicial sobre la legalidad de las disposiciones generales en un solo órgano, el que en cada caso es competente para conocer del recurso directo contra ellas, dotando siempre a esa decisión de efectos “erga omnes”. De ahí que, cuando sea ese mismo órgano el que conoce de un recurso indirecto, la Ley disponga que declarará la validez o nulidad de la disposición general. Para cuando el órgano competente en un recurso de este tipo sea otro distinto del que puede conocer del recurso directo contra la disposición de que se trate, la Ley introduce la cuestión de ilegalidad”.

De esta manera y según previsión del artículo 27 de la LJCA cuando un juez o tribunal de lo Contencioso-administrativo dicte sentencia firme estimatoria por considerar ilegal el contenido de la disposición general aplicada para la emisión de un

⁵⁰⁴ MAGRANER MORENO, F.J.: “El recurso indirecto contra las ordenanzas fiscales”, *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, nº especial II, junio, 2021, p. 202-203.

⁵⁰⁵ TESO GAMELLA, M^a.P.: “La impugnación de los reglamentos: los efectos de la declaración de nulidad”, *Revista de Administración Pública*, nº 210, 2019, p. 77.

determinado acto administrativo, deberá plantear la cuestión de ilegalidad ante el tribunal competente para conocer del recurso directo contra tal disposición.

Por otra parte, cuando el juez o tribunal ante el que se está resolviendo el recurso contra un acto fundado en la invalidez de una disposición general sea competente también para conocer del recurso directo contra esta, la sentencia declarará la validez o nulidad de la disposición general.

Por último, el Tribunal Supremo anulará cualquier disposición general cuando, en cualquier grado, conozca de un recurso contra un acto fundado en la ilegalidad de aquella norma, sin necesidad de que sea planteada la cuestión de ilegalidad.

Con estas previsiones se persigue que la declaración de ilegalidad de una norma reglamentaria tenga efectos *erga omnes*, tanto en el caso de recurso directo como indirecto contra aquella.

Empero, la eficacia subjetiva de la anulación de la norma reglamentaria debe completarse con la determinación de la eficacia temporal de tal declaración. En este sentido el artículo 73 de la LJCA determina que “Las sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente”⁵⁰⁶.

Por lo tanto, la anulación de la norma reglamentaria no afecta a los actos firmes. No existía una disposición similar en la LJCA de 1956, ahora bien, los tribunales de justicia sí aplicaban este mismo principio, esgrimiendo razones de seguridad jurídica⁵⁰⁷.

Lo cierto es que los actos firmes basados en una norma reglamentaria anulada no van a generar derechos de crédito frente a la Administración tributaria, aproximando

⁵⁰⁶ Para TESO GAMELLA “deshacer lo andado, por tanto, a veces puede resultar costoso, no solo desde el punto de vista económico o presupuestario, otras imposible, y en muchos casos pernicioso para el interés general, por lo que la limitación de efectos resulta, más que conveniente, imprescindible.” (TESO GAMELLA, M^a.P.: “La impugnación de los reglamentos: los efectos ...”, ob.cit., p. 80). No compartimos estas reflexiones en materia de actos administrativos tributarios, por las razones de justicia tributaria material que hemos expresado en los supuestos de declaración de una norma como inconstitucional o contraria al derecho de la Unión. En nuestra opinión, se confunde en estos casos el interés general con el interés económico de la Hacienda pública. Debemos reflexionar sobre la inexistencia de un interés general superior, en el orden constitucional, al de que la ley se cumpla, como nos ha recordado el Tribunal Supremo en STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 23 de marzo de 2021, Recurso 3688/2019.

⁵⁰⁷ Cfr. TESO GAMELLA, M^a.P.: “La impugnación de los reglamentos: los efectos ...”, ob.cit., p. 81-82.

de esta manera el concepto de anulación de la norma reglamentaria a su derogación. Esta situación ya fue criticada por el Consejo de Estado, en su informe de 15 de junio de 1995 al Anteproyecto de LJCA, por asimilar, en su opinión de manera injustificada, ambos conceptos, cuando la derogación produce efectos *ex nunc* y la declaración de nulidad debería producir efectos *ex tunc*⁵⁰⁸.

En definitiva, la firmeza de los actos “opera como un dique de contención, evitando el efecto en cadena de la nulidad de la disposición general, sobre los actos de aplicación”⁵⁰⁹.

En este contexto es singular la regulación contenida en el artículo 19, 2 del TRLHL, por permitir excepcionar la eficacia *ex nunc* de la declaración, por sentencia, de la nulidad de las ordenanzas municipales⁵¹⁰.

El Tribunal Supremo se ha manifestado sobre este diferente régimen establecido en el TRLHL destacando que “es necesario distinguir los siguientes supuestos: a) Las sentencias y actos administrativos que han adquirido firmeza, antes de que la sentencia que declara la nulidad de la disposición que aplican alcance o tenga efectos generales, resultan, como regla general, intangibles. El límite a partir del cual no puede invocarse dicha firmeza de los actos aplicativos de la norma anulada es la publicación del fallo anulatorio. b) Las sentencias y actos que no hayan adquirido tal firmeza, frente a los que puede hacerse valer la declaración de nulidad de la disposición que aplicaron. c) Las sanciones impuestas se ven, en todo caso, afectadas por la declaración de nulidad de la disposición con cuya base se aplicaron. En este supuesto, frente a la seguridad jurídica que fundamenta la regla general, prima la eficacia

⁵⁰⁸ Esta misma opinión manifiesta GÓMEZ MERLO DE LA FUENTE “se dan razones de seguridad jurídica y garantía de las relaciones establecidas, las que van a diluir las diferencias teóricas existentes entre la derogación y la declaración de nulidad, ya que, en puridad de principios, mientras aquella tiene efectos *ex nunc*, es decir, a partir del momento en que se producen, la nulidad los tiene *ex tunc*, retrotrayendo sus efectos al momento en que se dictó la disposición o reglamento declarado nulo, pero teniendo en cuenta que aquellos actos que hubiesen sido tomados al amparo de esa disposición declarada nula y que todavía no fuesen firmes, por no haber transcurrido los plazos de impugnación o por estar pendientes de resolución los recursos, eventualmente interpuestos contra la misma, no quedarían cubiertos por lo establecido en el artículo 73 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa, como en el artículo 102 de la LRJPAC.” (GÓMEZ MERLO DE LA FUENTE, L.: “Efectos de la nulidad de una ordenanza fiscal sobre actos de liquidación”, *Cuadernos de Derecho Local (QDL)*, nº 32, 2013, p. 158).

⁵⁰⁹ TESO GAMELLA, M^a.P.: “La impugnación de los reglamentos: los efectos ...”, *ob.cit.*, p. 84.

⁵¹⁰ “Salvo que expresamente lo prohibiera la sentencia, se mantendrán los actos firmes o consentidos dictados al amparo de la ordenanza que posteriormente resulte anulada o modificada”, texto del artículo 19, 2, *in fine* del TRLHL.

retroactiva o "ex tunc" de la anulación cuando ello suponga la exclusión o reducción de las sanciones impuestas, con el único límite de que se hayan ejecutado completamente. El artículo 19 LHL no altera, como regla general, el régimen expuesto de mantenimiento de los actos firmes o consentidos dictados al amparo de la ordenanza que posteriormente resulte anulada o modificada”⁵¹¹.

Es absolutamente esclarecedora la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de fecha 27 de diciembre de 2004 al explicitar que “El citado inciso último del art. 19.2 LHL contiene una excepción no contemplada en el art. 73 LJCA ("Salvo que expresamente lo prohibiera la sentencia"), del que se desprende una solución legal justamente inversa a la seguida por el Tribunal Constitucional: la sentencia será anulatoria o derogatoria con efectos "ex nunc", esto es, simplemente prospectiva o con efectos sólo para el futuro, salvo que la propia sentencia establezca la nulidad de los actos firmes o consentidos dictados al amparo de la Ordenanza anulada, esto es, proclame efectos "ex tunc" o retroactivos de la anulación de la disposición de carácter general. Se otorgan, pues, al Tribunal Contencioso-administrativo, en materia de Ordenanzas Fiscales locales, unos poderes análogos a los utilizados por el Tribunal Constitucional, aunque en sentido inverso: prospectividad como norma general y eficacia retroactiva o "ex tunc" como excepción declarada por la sentencia”⁵¹².

Acaba declarando el tribunal que esta solución legal puede parecer discutible ya que la naturaleza local de las Ordenanzas fiscales no parece suficiente razón para otorgar un diferente régimen al de las demás disposiciones de carácter general, tributarias o no, aunque, sea como sea, es de obligado cumplimiento al no parecer contraria a los principios y normas constitucionales.

Recapitulando, podemos afirmar que la anulación de las normas reglamentarias no generará créditos oponible a la Administración tributaria, generados como consecuencia del cumplimiento de actos firmes, con excepción del supuesto de nulidad de ordenanzas fiscales, si así lo prevé la propia sentencia declaratoria del citado vicio, y

⁵¹¹ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 19 de diciembre de 2011, Recurso 2884/2010, Fundamento de Derecho tercero.

⁵¹² STSJ de Cataluña, Sala de lo Contencioso, de fecha 27 de diciembre de 2004, Recurso 17/2004, Fundamento de Derecho segundo.

a salvo de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente.

Por todo ello, no siendo afectados los actos firmes por la declaración de nulidad de las normas reglamentarias en las que se basan, parece un esfuerzo baldío plantear la posibilidad de interponer recursos extraordinarios de revisión para la recuperación de las cantidades abonadas en cumplimiento de tales actos firmes.

Pero esta afirmación puede verse necesariamente matizada en el futuro como consecuencia del Recurso de casación que ha admitido el Tribunal Supremo mediante el ATS de fecha 23 de julio de 2020, en el que se determina que las cuestiones jurídicas que presentan interés casacional para la formación de jurisprudencia son: “1) Determinar, interpretando conjuntamente los artículos 219 de la Ley General Tributaria y 72.2 y 73 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, si el órgano judicial puede sustituir a la Administración competente, en sentencia, acordando la procedencia de una solicitud de revocación -y accediendo a esta-, presentada por un particular contra un acto de aplicación de un tributo, o si, por el contrario, debe limitarse, caso de considerar disconforme a derecho la decisión recurrida, a ordenar la tramitación del procedimiento al órgano competente por ser atribución exclusiva de la Administración la incoación y la decisión del procedimiento de revocación. 2) Determinar si la anulación sobrevenida, por sentencia, de la norma que ampara la exacción constituye un motivo válido para acceder a la revocación de una liquidación firme ex artículo 219 de la Ley General Tributaria”⁵¹³.

⁵¹³ ATS, Sala de lo Contencioso, de fecha 23 de julio de 2020, Recurso 7052/2019. El asunto viene referido a la anulación por sentencia de la Orden de 15 de diciembre de 2009. Esta Orden fue declarada contraria a derecho en primer lugar por la Audiencia Nacional y finalmente por la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2014, Recurso 553/2014. Aquella norma excluía la aplicación de una determinada exención en el ICIO, supuesto que dio origen a la liquidación tributaria cuya devolución se insta. Entendemos que la doctrina jurisprudencial que resulte será igualmente aplicable a los supuestos de declaración de nulidad de Ordenanzas municipales, aunque no se mencione expresamente en el Auto el artículo 19 del TRLHL. Por otra parte, recordemos que hemos analizado con anterioridad, en el apartado 2.1.1.2.2. de este capítulo II, dos Autos de admisión de sendos recursos de casación, a saber, ATS, Sala de lo Contencioso, de fecha 11 de abril de 2019, Recurso 126/2019 y ATS, Sala de lo Contencioso, de fecha 9 de mayo de 2019, Recurso 442/2019, que plantean una cuestión similar a la propia de este auto. El primero de ellos ha sido resuelto por STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 9 de febrero de 2022, Recurso 126/2019, a cuyo comentario nos remitimos. Pero debemos afirmar que la respuesta que se ha dado en este recurso no tiene por qué coincidir plenamente con la que se obtenga en este caso, puesto que aquel supuesto se basa en la declaración de la inconstitucionalidad de determinados preceptos legales, y en cambio, en este asunto la anulación de la norma “obedece a razones de mera legalidad y ha sido declarada por la jurisdicción contencioso-administrativa”.

El resultado de este Recurso de casación podría modificar la doctrina según la cual los actos firmes no se ven afectados por la declaración de nulidad de las normas reglamentarias ya que, de admitirse esta causa como habilitante del inicio de un procedimiento de revocación, procedimiento especial de revisión, se vería ampliado el elenco de situaciones en las que se generaría un crédito frente a la Administración tributaria por devolución de las cantidades abonadas en cumplimiento de tal acto firme, crédito que sería oponible para la extinción de deudas y sanciones tributarias.

Habría que esperar a la doctrina del Tribunal Supremo a los efectos de determinar si va a ser posible o no la recuperación de tales ingresos realizados y la generación de un crédito apto para la compensación de conformidad con las previsiones de la LGT.

2.1.1.3. El reembolso de los costes de las garantías aportadas para la suspensión de la ejecución de deudas tributarias y sanciones, así como para la obtención del aplazamiento o fraccionamiento del pago de aquellas, obligaciones que son posteriormente declaradas improcedentes por sentencia o resolución administrativa firme. Posible inexistencia de derecho de crédito oponible a la Administración tributaria para la compensación regulada en la LGT: costes no reembolsables *atque* gastos no reembolsables.

Los seres humanos tendemos a considerar que la realidad que vivimos siempre ha existido tal y como la conocemos, sobre todo en aquellas materias que nos parecen de justicia.

Por ello, podría parecer que el estudio del derecho de crédito que surge como consecuencia de la declaración de improcedencia de una deuda o sanción tributaria que ha sido garantizada para evitar su ejecutividad o para obtener su aplazamiento o fraccionamiento es baladí. Nada más incierto.

Hasta 1995 no existía en nuestro ordenamiento jurídico tributario norma alguna que reconociera tal derecho de reembolso al obligado tributario.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo fue determinando, hasta ese momento, y con dificultad, el derecho a recuperar los gastos en los que incurre el obligado tributario en estos supuestos, pero siempre desde la concepción de tal derecho como una indemnización por daños, a imagen y semejanza de las derivadas de la exigencia de responsabilidad a los poderes públicos por los daños generados por su actuación. La sentencia del Tribunal Supremo de fecha 19 de junio de 1997 resume con claridad la

postura jurisprudencial hasta esa fecha: “Esta Sala mantiene que, así como cuando los sujetos pasivos ingresan la deuda tributaria y ésta es anulada por infringir el Ordenamiento jurídico, procede, por tanto, devolver lo ingresado indebidamente, más los intereses de demora, éstos en concepto de indemnización, cuando, por el contrario, los sujetos pasivos no ingresan, sino que piden la suspensión y la Administración Tributaria, les exige la prestación de un aval bancario o de caja de ahorros, si la deuda tributaria suspendida es anulada, no procede obviamente devolver nada, pero sí indemnizar al sujeto pasivo, por los gastos del aval, de modo que la actuación administrativa, realizada en infracción del Ordenamiento Jurídico, no produzca al sujeto, pasivo perjuicio económico alguno”⁵¹⁴.

En un primer estadio de esta doctrina jurisprudencial se llegó a negar el nacimiento de la responsabilidad de la Administración tributaria en el supuesto en que el acto administrativo objeto de garantía solo hubiera sido parcialmente anulado, al entender que no existía, en este caso, un grado de culpa suficiente en la actuación administrativa para hacer nacer la obligación de indemnización. De esta forma se anulaba el derecho al reembolso de los costes de los avales a la responsabilidad patrimonial de la Administración.

Por ello, el Consejo de Estado negaba las indemnizaciones correspondientes, como explica MERINO JARA, incluso “en los casos en los que se debatía si procedía o no resarcir por los daños y perjuicios sufridos por los contribuyentes como consecuencia de haber concertado un aval bancario para suspender la ejecución de la deuda tributaria correspondiente a las sanciones impuestas, posteriormente condonadas, de conformidad con lo dispuesto en el art. 89.2 de la Ley General Tributaria, en la redacción dada por la Ley 10/1985, puesto que el hecho de que se acordase la condonación de las sanciones impuestas no destruía la licitud de la actuación administrativa realizada: efectivamente, las actuaciones practicadas por la Inspección de los Tributos (y, en concreto, las relativas a la imposición de sanciones) se ajustaron a la normativa aplicable en el momento de su realización y esta circunstancia no se ve alterada por el hecho de que posteriormente se hayan condonado las referidas sanciones. Puede, así, afirmarse que no existe una actuación antijurídica de la Administración de la que se derive el

⁵¹⁴ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 19 de junio de 1997, Recurso 9716/1991, Fundamento de Derecho quinto.

supuesto daño alegado por la sociedad reclamante y que, por tanto, es dicha sociedad la que debe asumir el coste financiero de su actuación”⁵¹⁵.

Fue con la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT de 1963, cuando se introdujo, por primera vez, la previsión normativa (ex artículo 81, 5), del reembolso del coste de los avales aportados como garantía, en la parte correspondiente a las sanciones impuestas, en cuanto estas fueran declaradas improcedentes y dicha declaración adquiriera firmeza. El Tribunal Supremo entendió que esta reforma legislativa suponía un respaldo a la doctrina que venía defendiendo: “La Ley 25/1995, de 20 de Julio, de Reforma de la Ley General Tributaria, ha reconocido legalmente, en parte, la doctrina mantenida por esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, en materia de indemnización a los sujetos pasivos, por gastos de aval, disponiendo en su artículo 81, apartado 5, que: "La Administración tributaria procederá a reembolsar el coste de los avales aportados como garantía en la parte correspondiente a las sanciones impuestas, en cuanto éstas fueron declaradas improcedentes y dicha declaración adquiera firmeza"⁵¹⁶, por lo que siguió aplicando tal criterio respecto de la totalidad de la deuda tributaria.

La Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes procedió a extender la obligación de reembolso de los costes de los avales prestados a los incurridos para afianzar todas las deudas tributarias y no solamente, como hasta ese momento, los correspondientes a las sanciones, así como determinó la obligación de reembolso, también, de los gastos incurridos por la aportación de otras garantías que legalmente fueran admisibles para la suspensión de la ejecutividad de las deudas tributarias, y puso fin a la polémica sobre la obligación de reembolso en caso de estimación parcial de los recursos presentados. En concreto, el artículo 81, 4 de la LGT de 1963 quedó redactado del siguiente modo: “La Administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto ésta sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa y dicha declaración adquiera firmeza. Cuando la deuda tributaria sea declarada parcialmente improcedente, el

⁵¹⁵ MERINO JARA, I.: “Reembolso de las garantías aportadas para suspender la ejecución de los actos tributarios”, *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura*, nº 16, 1998, p. 81.

⁵¹⁶ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 19 de junio de 1997, Recurso 9716/1991, Fundamento de Derecho quinto.

reembolso alcanzará a la parte correspondiente del coste de las referidas garantías. Esta medida se extenderá en la forma que se determine en vía reglamentaria a otros gastos incurridos en la prestación de garantías distintas de las anteriores”⁵¹⁷.

Con la aprobación de la vigente LGT, el artículo 33 prevé, de manera continuista, que la Administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de una deuda, así como para obtener el aplazamiento o fraccionamiento de esta, si esa deuda es declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa firme. Cuando se declare parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte proporcional correspondiente del coste de las garantías aportadas⁵¹⁸. Se configura de esta manera una obligación económica para la Administración tributaria directamente generada por la LGT.

Podemos concluir que tal derecho de crédito en favor del obligado tributario, correspondiente al reembolso de los costes de las garantías prestadas para la suspensión, aplazamiento o fraccionamiento de pago de un acto, que deviene improcedente por resolución o sentencia firme, será apto para concurrir con deudas y sanciones tributarias, al objeto de su extinción por compensación, de conformidad con la LGT. Así se reconoce en el artículo 76 del Reglamento de revisión, en el que se prevé la posibilidad de solicitar, al tiempo del inicio del procedimiento de solicitud de reembolso de los costes de las garantías aportadas, la compensación del crédito correspondiente con deudas y sanciones tributarias.

Empero esta aseveración no nos debe llevar a afirmar que cualquier coste que se genere por la prestación de una garantía ante la Administración tributaria es susceptible de generar un crédito por reembolso. El apartado 3 del artículo 33 de la LGT determina claramente que las previsiones hasta ahora analizadas no serán de aplicación respecto

⁵¹⁷ Esta redacción entró en vigor el 18 de marzo de 1998.

⁵¹⁸ El reverso del artículo 33 de la LGT es el artículo 34, 1 c) de la misma norma que, bajo la denominación de Derechos y Garantías de los obligados tributarios, determina que uno de estos es el: “Derecho a ser reembolsado, en la forma fijada en esta ley, del coste de los avales y otras garantías aportados para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda, si dicho acto o deuda es declarado total o parcialmente improcedente por sentencia o resolución administrativa firme, con abono del interés legal sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto, así como a la reducción proporcional de la garantía aportada en los supuestos de estimación parcial del recurso o de la reclamación interpuesta”.

de los costes relativos a las garantías establecidas por la normativa propia de cada tributo para responder del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Se refiere el citado precepto, *verbi gratia*, a la exigencia de garantía prevista en el artículo 118 de la LIVA. En él se determina que la Administración tributaria puede exigir de los sujetos pasivos del impuesto que, como consecuencia de una solicitud de devolución, bien correspondiente al supuesto general regulado en el artículo 115 de la LIVA, o bien ante una solicitud de devolución del impuesto a exportadores en régimen de viajeros, o bien ante la solicitud de devolución de empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, Islas Canarias, Ceuta y Melilla correspondientes a cuotas soportadas por operaciones efectuadas en la Comunidad, con excepción de las realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, presten garantías suficientes para cubrir el importe de tal devolución ⁵¹⁹.

La razón de ser de esta medida, en palabras del TEAC es “resguardar los intereses de la Hacienda Pública, ante una eventual improcedencia de todo o parte de la devolución efectuada. Es decir, que en aquellos casos en los que la Administración haya procedido al abono de las cantidades solicitadas por el obligado tributario, y posteriormente, se pusiera de manifiesto la improcedencia de las mismas, la Administración tributaria, garantiza el reintegro de dichas devoluciones indebidas con la prestación de la garantía exigida al obligado tributario” ⁵²⁰.

En este mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que ha dispuesto que la finalidad de este tipo de medidas es permitir que las autoridades tributarias competentes retengan con carácter cautelar importes de IVA reembolsables cuando haya sospechas de fraude fiscal ⁵²¹.

De conformidad con la dicción de la LGT no se generarán créditos por reembolso de las garantías prestadas en estos supuestos, aun cuando se confirme la devolución solicitada. Y la razón de esta negativa ha sido también expuesta por la jurisdicción contenciosa. Valga por todas la sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 22 de abril

⁵¹⁹ Dedicamos el apartado 2.2.2. del capítulo II al estudio de la naturaleza jurídica y de las consecuencias de la adopción de tal medida en cuanto a la aptitud de los créditos por devolución afectados para ser confrontados con deudas y sanciones tributarias para su extinción en la cantidad concurrente.

⁵²⁰ Resolución del TEAC de 10 de febrero de 2009 (RG 00428/2007), Fundamento de Derecho cuarto.

⁵²¹ STJUE, de fecha 18 de diciembre de 1997, asuntos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96.

de 2008 en la que el tribunal niega que este supuesto sea equiparable al caso de la anulación de una liquidación que ha sido objeto de garantía, “ya que en este caso no ha habido ninguna anulación de un acto administrativo sino que la Administración, en uso de la facultad legal reconocida en el artículo 118 de la Ley 37/1992, ha procedido a solicitar un aval como requisito previo para proceder a la devolución de IVA derivada de liquidaciones provisionales con resultado a devolver, actuación que es razonada y razonable. Razonada por cuanto en el recurso de reposición interpuesto contra la parte del acuerdo de devolución que exigía dicha garantía se señala que TINFOS FERRALCO S.A realizaba "adquisiciones de mercancías soportando IVA a través de una cadena de entidades que deben ser objeto de comprobación inspectora para verificar la realidad de las operaciones, así como la conexión de estas entidades con el interesado" y razonable por cuanto se están entregando unos fondos públicos de un elevado importe derivados de liquidaciones provisionales en que queda pendiente una liquidación definitiva”⁵²².

Concluye el tribunal que el hecho de que jamás se realizara la comprobación inspectora de las entidades conexas, ni se determinara nunca que la devolución era incorrecta no altera la viabilidad del razonamiento anterior y, por tanto, debe denegarse el derecho del obligado tributario al reembolso de los costes de las garantías aportadas.

No podemos obviar, llegados a este punto, la polémica en torno a la oportunidad de la devolución o reembolso de los gastos, ajenos a los correspondientes a los costes de la prestación de garantías, ya estudiados, en los que incurre un obligado tributario en defensa de su derecho a contestar los actos administrativos tributarios en vía de recurso, tanto administrativo como judicial, cuando de resultas de este se procede a la anulación del acto impugnado.

Es obvio que la legislación tributaria no ha querido reconocer el derecho de reembolso de tales gastos como obligación económica directa de la Administración tributaria, y lo manifiesta explícitamente el Reglamento de revisión al preceptuar que, para la solicitud del reembolso de otros costes o conceptos distintos a los referidos a las

⁵²² SAN, Sala de lo Contencioso, de fecha 22 de abril de 2008, Recurso 280/2004, Fundamento de Derecho cuarto. En esta misma sentencia niega el Tribunal que la constitución de los avales exigidos hayan producido unos daños al recurrente que sean antijurídicos y, en consecuencia, deniega la declaración de responsabilidad patrimonial del Estado por el importe de los gastos derivados de su constitución y mantenimiento.

garantías prestadas, el obligado tributario podrá acudir al procedimiento de responsabilidad patrimonial exigible a la Administración tributaria, cuando se den las circunstancias previstas para ello (artículo 72) ⁵²³.

Pero antes de analizar esta posibilidad, es obligatorio mencionar que la LJCA regula en su artículo 139 la imposición de costas por parte del órgano jurisdiccional a la parte que ha visto rechazadas sus pretensiones, al dictar sentencia o resolver por auto los recursos o incidentes que ante aquel se promuevan. Según la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, se consideran incluidos en las costas los siguientes conceptos: 1.º Honorarios de la defensa y de la representación técnica cuando sean preceptivas; 2.º Inserción de anuncios o edictos que de forma obligada deban publicarse en el curso del proceso; 3.º Depósitos necesarios para la presentación de recursos; 4.º Derechos de peritos y demás abonos que tengan que realizarse a personas que hayan intervenido en el proceso; 5.º Copias, certificaciones, notas, testimonios y documentos análogos que hayan de solicitarse conforme a la Ley, salvo los que se reclamen por el tribunal a registros y protocolos públicos, que serán gratuitos; 6.º Derechos arancelarios que deban abonarse como consecuencia de actuaciones necesarias para el desarrollo del proceso; 7.º La tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional, cuando sea preceptiva.

Por lo tanto, esta es la forma, la vía de la condena en costas, por la que puede verse resarcido el obligado tributario de los costes mencionados ⁵²⁴, condena que, a los

⁵²³ MERINO JARA relata los intentos por incorporar esta obligación de reembolso a la normativa tributaria en el Proyecto de Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente a través de diferentes enmiendas: “Así, la nº 47 del Grupo Parlamentario Catalán en el Congreso proponía que también se reembolsara, previa acreditación de su importe, los gastos derivados de la actuación de los profesionales necesarios para la defensa de los intereses. La enmienda no fue aceptada. En el Senado el mismo Grupo Parlamentario presentó una enmienda, la nº 68, bastante más ambigua, cuyo tenor es el que sigue: «La Administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de los avales aportados como garantía para suspender la ejecución de una deuda tributaria en cuanto ésta sea anulada por resolución judicial o administrativa. Esta medida se extenderá a los gastos incurridos en la prestación o no de garantías distintas de las anteriores, así como a los derivados, en su caso, de las medidas cautelares adoptadas o de la ejecución del acto recurrido. Todo ello sin perjuicio de las otras exigencias de responsabilidad de la Administración o de sus funcionarios que sean procedentes conforme a las disposiciones generales del Derecho administrativo». Lo positivo de esta enmienda es su carácter didáctico, en la medida en que recuerda que existen otros supuestos de responsabilidad patrimonial de la Administración tributaria distintos de los previstos en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.” (MERINO JARA, I.: “Reembolso de las garantías aportadas ...”, ob.cit., p. 81-82). Nunca fue aprobada tal medida ni existe norma similar vigente en la actualidad, por lo que no hay posibilidad de reclamación directa de tales gastos.

⁵²⁴ Y entendemos que de no producirse tal condena en costas no se podrá generar crédito alguno en favor del obligado tributario por estos conceptos. De la misma opinión es MAGRANER MORENO, que afirma

efectos que a nosotros nos incumbe, generará un crédito frente a la Administración tributaria, de naturaleza indemnizatoria y oponible a deudas y sanciones tributarias para su compensación.

Quedaría, pues expedita la vía de la exigencia de responsabilidad patrimonial a la Administración tributaria, únicamente para la indemnización al obligado tributario por aquellos gastos, generados por causa del recurso interpuesto, que correspondan a conceptos distintos a los cubiertos por el reembolso del coste de las garantías, regulado en el artículo 33 de la LGT, y a los conceptos cubiertos por la condena judicial al pago de las costas. Pero para ello, deberán cumplirse los requisitos exigidos en la Ley 40/2015 para el nacimiento de tal responsabilidad, que, en primer lugar, exige que la lesión provocada sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos, salvo en los casos de fuerza mayor o de daños que el particular tenga el deber jurídico de soportar de acuerdo con la Ley ⁵²⁵. De ser fijada una indemnización por estos

que “*A fortiori*, el Consejo de Estado, en su dictamen de 22 de enero de 2015, ha indicado que “la jurisprudencia tiene sentado, de forma indubitada, el carácter no indemnizable de los honorarios de letrado y procurador en la vía contencioso-administrativa cuando no ha mediado expresa condena en costas”. Con mayor concreción, la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2000 (RJ 2000, 3077) -recurso 922/1996- declara que “en cuanto a las costas procesales, al existir un régimen propio para decidir sobre su imposición a los litigantes, entendemos que el pronunciamiento que al respecto se ha de contener en la sentencia anulatoria del acto o disposición impide su reclamación ulterior cuando se ejercita separadamente la acción por responsabilidad patrimonial de la Administración.” (MAGRANER MORENO, F.J.: “Panorama actual de la responsabilidad patrimonial de la Administración pública ...”, ob.cit., p. 34).

⁵²⁵ Y no solamente es posible, por esta vía, la reclamación de gastos soportados directamente por el obligado tributario, sino que la jurisprudencia ha admitido la posibilidad de indemnización de daños morales. Así se afirma en la STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 21 de diciembre de 2012, Recurso 5521/2010, Fundamento de Derecho tercero: “Tiene razón el recurrente al señalar que la reparación del daño causado debe ser integral o *restitutio in integrum* -así lo viene señalando la jurisprudencia de esta Sala de forma constante- y que tal reparación ha de incluir, de haberse producido, el denominado daño moral entendido éste como el causado al conjunto de derechos y bienes de la personalidad que integran el llamado patrimonio moral”. De la misma manera lo pone de manifiesto MAGRANER MORENO: “La Audiencia Nacional, en su sentencia de 16/5/2017 (JUR 2017, 152012), recurso 564/2016, no duda en considerar que se puede tener derecho a una indemnización por responsabilidad patrimonial de la AEAT si se prueba efectivamente (por ejemplo, a través de un dictamen médico) el daño (por ejemplo, una enfermedad mental) ocasionado a un contribuyente como consecuencia de una actuación anormal en su funcionamiento, como podría ser el de “la mala praxis de la Inspección que hace necesario recurrir sus decisiones para establecer el ordenamiento jurídico quebrantado, lo que supone una dilatación en el tiempo hasta que resuelve definitivamente por la resolución del TEAR de Madrid de fecha 28 de septiembre de 2015, desde el año 2003 en que se inició la actuación inspectora”. La responsabilidad que se pide en el asunto enjuiciado se desestima porque no queda probada la relación de causalidad que existe entre la mala praxis administrativa y el daño que se ha alegado por el recurrente.” (MAGRANER MORENO, F.J.: “Panorama actual de la responsabilidad patrimonial de la Administración pública ...”, ob.cit., p. 36).

conceptos, se generará un crédito susceptible de confluencia con deudas y sanciones tributarias para su extinción, pero que no será una obligación económica derivada de las exigencias de la LGT.

2.1.1.4. El interés de demora exigible a la Administración tributaria, crédito que nace como consecuencia del cumplimiento de las restantes obligaciones de contenido económico impuestas a la Administración tributaria en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Intereses moratorios y correspectivos: la importancia de determinar la obligación origen de la exigencia del interés de demora. Anatocismo de intereses a la luz de las SSTS de 5 de junio de 2018 y de 5 diciembre de 2018: independencia de los créditos para su aportación al procedimiento de compensación.

La LGT en su artículo 30 define como obligación económica a cargo de la Administración tributaria el abono de intereses de demora, obligación que, para su íntegra comprensión, debemos interpretar conjuntamente con las previsiones del artículo 31, en cuanto a los intereses de demora devengados en el supuesto de devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, del artículo 32, para aquellos intereses que se generan en los supuestos de las devoluciones de ingresos indebidos y del artículo 33, para los intereses de demora debidos en el supuesto de reembolso de los costes de las garantías aportadas para la suspensión, aplazamiento o fraccionamiento de las deudas que devienen en improcedentes por resolución administrativa o judicial.

El Tribunal Supremo ya reconoció en sentencia de fecha 30 de marzo de 2006, que los intereses de demora devengados en contra de la Administración tributaria no siempre tienen una naturaleza unívoca. Las reflexiones del tribunal, si bien fueron realizadas en torno a los intereses de demora generados en el supuesto de la devolución de ingresos indebidos, nos sirven para la distinción de las dos posibles vertientes de tales intereses: “esta Sala del Tribunal Supremo, en Sentencias entre otras de 10 de junio de 1994 y 22 de febrero de 1996 (moduladas por los criterios interpretativos ex post facto dimanantes de la normativa dictada después de la publicación de las mismas), tiene establecido, en relación con las deudas tributarias (y no se olvide que la Tarifa G-3 ha sido conceptuada jurisdiccionalmente, en definitiva, como una Tasa), en primer lugar, que no se está ante la presencia de unos puros "intereses moratorios", que tienen su fundamento en el resarcimiento del daño causado por el deudor -en este caso, por la

Administración- a su acreedor como consecuencia del retraso, culposo o no, en la entrega de la cantidad debida, una vez reclamada la satisfacción de la misma, y que, por lo que a la Administración se refiere, tienen su plasmación en el artículo 45 de las Leyes Generales Presupuestarias de 1977 y 1988 (vigentes al tiempo de los hechos aquí examinados), sino de unos "intereses correspectivos compensatorios", que tienen la función de restablecer el desequilibrio producido en el patrimonio del deudor como consecuencia de la indisponibilidad de una suma de dinero durante el tiempo en que la misma se encuentra en poder del acreedor (intereses, éstos últimos, que, a partir del día de la mora, se convierten en moratorios, sin acumularse a los mismos)" ⁵²⁶ .

Podemos, en consecuencia, afirmar que los intereses de demora abonados por la Administración tributaria pueden tener, naturaleza moratoria, únicamente, o naturaleza correspectiva y moratoria, de manera sucesiva. Y esta posible dualidad es la que determinará el *dies a quo* de su devengo.

Así también lo ha entendido el Tribunal Supremo: "Es evidente que se hubiera producido un enriquecimiento por parte de la Administración desde que tuvo lugar el ingreso indebido si sólo se debieran intereses de demora a partir del reconocimiento del mismo (o del instante indicado en el art. 104.2 de la LICA 29/1998), pues, como ya se ha venido apuntando, entre este último momento y aquel en que se realizó el ingreso indebido puede mediar un lapso de tiempo más o menos extenso, y, aunque no cabe extender a ese periodo el devengo de intereses propiamente moratorios, es incuestionable que la permanencia indebida de un dinero ajeno en las arcas del Tesoro supone un enriquecimiento cierto para el Estado, y es por ello que empezarán a devengarse intereses correspectivos desde el momento en que se haya realizado el pago indebido y moratorios desde el instante en que se declare ese carácter indebido en vía administrativa o judicial. Por tanto, el "dies a quo" del devengo del interés de demora que tiene derecho a reclamar, en el presente supuesto de autos, la sociedad recurrente en la instancia debe coincidir con la fecha en que se hubiera realizado el ingreso indebido" ⁵²⁷.

⁵²⁶ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 30 de marzo de 2006, Recurso 5690/2002, Fundamento de Derecho quinto. Criterio reiterado en STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 30 de marzo de 2006, Recurso 5163/2002.

⁵²⁷ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 14 de diciembre de 2009, Recurso 3/2008, Fundamento de Derecho cuarto.

Cierto sector de la doctrina científica entiende que, debido al distinto fundamento de los intereses moratorios y correspectivos, “para estos se debió articular otro tipo de compensación, distinta de la prevenida para el supuesto de retraso en el pago de una deuda, supuesto con el que no guarda relación alguna”⁵²⁸. Por el contrario, MARTÍNEZ GINER, tras reconocer aquel distinto fundamento, entiende que es correcto que en ambos casos se devenguen intereses de demora, aunque propone la modificación de su cuantía, en el supuesto de tratarse de intereses correspectivos⁵²⁹.

De las obligaciones económicas exigibles a la Administración tributaria de conformidad con la LGT, la devolución de ingresos indebidos es la que más claramente genera intereses de demora con naturaleza dual, es decir, tanto moratorios como correspectivos.

GARCÍA NOVOA, en este supuesto, entiende que comenzarán a devengarse intereses correspectivos desde el momento en que se haya realizado el pago, y moratorios desde que, bien en vía administrativa o judicial, se declare el indebido, que supondrá la liquidación de la obligación. “Pero cuando la liquidación depende de un acto del deudor, y para evitar que su inactividad imposibilite que comiencen a devengarse intereses, éstos han de empezar a contabilizarse desde el momento en que el deudor pudo declarar y cuantificar el indebido; en nuestro caso, desde el momento en que el particular reclame en vía judicial o administrativa”⁵³⁰.

MARTÍNEZ GINER comparte estas reflexiones, aunque va más allá al proponer, *de lege ferenda*, que “el devengo de intereses en el caso de devolución de ingresos indebidos debería producirse desde la realización de éste, aplicándose el interés legal del dinero hasta el reconocimiento o aún mejor hasta la reclamación del particular. Una

⁵²⁸ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “Devoluciones y reembolsos”, *Estatuto del contribuyente, Manual Práctico Francis Lefebvre*, Madrid, 1999, p. 77.

⁵²⁹ MARTÍNEZ GINER, L.A.: “Responsabilidad del Estado y demora en las devoluciones tributarias”, 2010, <https://rua.ua.es>, p. 456. Otros autores, aun sin utilizar esta terminología de intereses moratorios y/o correspectivos, han intuido la necesidad, en algunos casos, de la exigencia de unos y otros. Para ARAGONÉS BELTRÁN “Se ha sostenido que este plazo de gracia o carencia de seis meses para el devengo de intereses es un privilegio no justificado de la Administración, aunque se ha replicado que, sin haber transcurrido tal plazo, esta no ha incurrido en mora y falta, solo existentes en el caso de la demora en la devolución. Pero ello resulta perturbador desde el momento en que se introducen criterios de imputabilidad o culpabilidad para el devengo de los intereses, cuando éstos deben devengarse, esencialmente, por quien tiene en su poder y disponibilidad lo ingresado, sin ninguna otra consideración.” (ARAGONÉS BELTRÁN, E.: “Devolución de ingresos tributarios indebidos ...”, *ob.cit.*, p. 10.)

⁵³⁰ GARCÍA NOVOA, C.: “Comentarios al art. 11, LDGC”, *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1999, p. 239 y 240.

vez reconocida la obligación o existiendo las condiciones para que la Administración pudiera reconocerlo y hacer líquida la obligación, se devengarían intereses de demora en la cuantía del art. 26.6, LGT”⁵³¹.

La defensa de esta postura se basa en la consideración del interés de demora incrementado⁵³² como sancionatorio o disuasorio y, por tanto, no compatible con la naturaleza del interés correspondiente.

Nosotros, al contrario, defendemos la necesidad, en este caso, de una *restitutio in integrum* de la posición del obligado tributario, que debe incluir tanto el daño emergente como el lucro cesante, siendo la manera de tal reparación la exigencia de interés de demora incrementado durante todo el periodo. Y ello, además, porque, de lo contrario, dependería en muchos casos de la voluntad de la Administración tributaria la fecha en la que se comenzara a devengar el interés moratorio, coincidente con la fecha de reconocimiento y liquidación de la obligación principal de devolución, o bien, haría recaer sobre el obligado tributario la necesidad de su reclamación para determinar el *dies a quo* de los intereses incrementados. Por ello somos partidarios de que los intereses de demora en este supuesto sean en la cuantía incrementada, tanto tengan naturaleza moratoria como correspondiente.

Por otra parte, el mismo fundamento dual defendemos respecto de los intereses de demora que la Administración tributaria debe abonar como consecuencia del cumplimiento de la obligación de reembolso de las garantías aportadas para la suspensión, aplazamiento o fraccionamiento de una deuda que deviene en improcedente en vía de recurso.

Prontamente, como ya hemos analizado, reconoció el Tribunal Supremo la idéntica naturaleza del derecho a la devolución de ingresos indebidos y del reembolso de los costes de las garantías aportadas en favor de la Administración: “El nexo causal

⁵³¹ MARTÍNEZ GINER, L.A.: “Responsabilidad del Estado ...”, ob.cit., p. 458.

⁵³² Recordemos que el artículo 26, 6 de la LGT determina dos maneras de calcular/cuantificar el interés de demora (dotarlo de liquidez). Una de ellas es su equivalencia a la cuantía del interés legal del dinero vigente en cada momento, en determinados supuestos. En los demás casos, el interés de demora será el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que aquel resulte exigible, incrementado en un 25 por ciento, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente. Por ello vamos a utilizar la denominación de “interés de demora incrementado” en aquellos casos en que para su cuantificación debe incrementarse el importe del interés legal vigente en el porcentaje que se haya fijado legalmente.

está representado aquí por la relación entre el funcionamiento anormal de los servicios públicos (práctica de una liquidación tributaria incorrecta) y el daño causado al ciudadano, sea el interés legal de la cantidad ingresada en el Tesoro, el de la cantidad de dinero depositado, el rendimiento de los valores públicos o el costo del aval o fianza bancaria. Y no puede decirse que el daño surge de un acto voluntario y libre del sujeto pasivo (p. ej.: constitución del aval) porque se halla constreñido a ello bajo el apercibimiento de que, en otro caso, se ejecutará forzosamente la deuda" ⁵³³.

De ahí que podamos colegir la misma dualidad en el fundamento de los intereses de demora exigibles en este caso: correspectivos, desde la realización del gasto y moratorios, desde el reconocimiento del crédito por devolución.

Diferente, en nuestra opinión, es el fundamento de los intereses de demora exigibles respecto de las devoluciones previstas en la normativa de cada tributo.

El artículo 31 de la LGT determina que, una vez haya transcurrido el plazo establecido en las normas propias del tributo, o, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se haya producido el abono de la devolución, se devengará interés de demora incrementado desde la finalización de dicho plazo, sin necesidad de que el obligado tributario lo demande. Se determina, *ope legis*, un plazo de carencia de seis meses, en el que no se devengan intereses de demora ⁵³⁴.

⁵³³ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 19 de junio de 1997, Recurso, 9716/1997, Fundamento de Derecho quinto.

⁵³⁴ Las leyes de los tributos que prevén la existencia de un plazo para hacer efectiva la devolución derivada de la aplicación de la normativa de este, también tienen establecido el mismo plazo de 6 meses de carencia. Así, el artículo 103 de la LIRPF determina que "(...) la Administración tributaria practicará, si procede, liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación de la declaración.(...) Transcurrido el plazo establecido en el apartado 1 de este artículo sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa no imputable al contribuyente, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora en la cuantía y forma prevista en los artículos 26.6 y 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria". Por su parte, el artículo 127 de la LIS, regula que "(...) la Administración tributaria practicará, si procede, liquidación provisional dentro de los 6 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación de la declaración. (...) Transcurrido el plazo establecido en el apartado 1 de este artículo sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa no imputable al contribuyente, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora en la cuantía y forma prevista en los artículos 26.6 y 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria". Finalmente, la LIVA en su artículo 115 fija que "(...) la Administración procederá, en su caso, a practicar liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo previsto para la presentación de la autoliquidación en que se solicite la devolución del Impuesto. Transcurrido el plazo establecido en el primer párrafo de este apartado sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora a que se refiere el artículo 26.6 de la Ley General Tributaria, desde el día siguiente al de la finalización de dicho plazo y hasta la fecha del ordenamiento de su pago, sin necesidad de que el sujeto pasivo así lo reclame". En todos los casos, si la autoliquidación con resultado

Si bien la LGP determina que en materia tributaria la exigencia de intereses de demora se regirá por las previsiones de su normativa específica, lo cierto es que el artículo 24 de esta norma establece un plazo de carencia de intereses, respecto de las obligaciones económicas que debe afrontar la Administración, de tres meses.

Sobre la necesidad de la existencia de cualquier periodo de carencia de intereses con relación a las obligaciones económicas que debe afrontar la Hacienda pública, baste el razonamiento de la STC 206/1993: “En definitiva, se produce siempre, haya o no haya consignación presupuestaria, una demora inercial o institucional, achacable al sistema de garantías para el correcto manejo de los dineros públicos, que se traduce en un procedimiento plagado de cautelas, en beneficio de todos, demora pues no imputable a la Administración como persona pública ni a sus agentes. No se trata de una tardanza caprichosa o arbitraria, sino que hincra su raíz en razones profundas de los intereses generales a los cuales ha de servir la Administración y en las características objetivables de esta”⁵³⁵. De ahí que el establecimiento de un plazo de gracia en favor de la Administración responda, según se deduce, al cumplimiento de los intereses generales.

Ahora bien, algunas voces han defendido la necesidad de un plazo único de carencia, aplicable, en todo caso, al cumplimiento de cualquier obligación de pago de la Hacienda pública⁵³⁶.

Sin embargo, se ha seguido justificando la necesidad de un periodo más extenso de carencia en materia tributaria por la necesidad de que la Administración tributaria tenga la oportunidad de proceder a la práctica de comprobaciones limitadas de las

a devolver se presentara fuera de plazo, los seis meses de carencia comienzan a computarse desde la fecha de su presentación.

⁵³⁵ STC 206/1993 de 17 de junio, Fundamento Jurídico 4.

⁵³⁶ Lo cierto es que el diferente plazo de carencia que prevé la LGP y la LGT no es de fácil justificación, lo que ha llevado a proponer su unificación: “Sin embargo, atendiendo a la autonomía de cada fuente de la obligación, entendemos que no existe problema jurídico alguno en que cada título jurídico que sea creador y fuente de obligaciones pueda regular en su normativa propia un plazo de carencia distinto y autónomo. A pesar de ello, tal divergencia, lícita, ahonda en la necesidad de formular un régimen general y único de intereses de demora a cargo de la Hacienda Pública, donde se fije, por ejemplo, un plazo único de carencia desde la liquidación de la obligación a satisfacer.” (MARTÍNEZ GINER, L.A.: “Responsabilidad del Estado ...”, ob.cit., p. 462). La propia existencia de este plazo se reclama para el ámbito local en favor de las administraciones territoriales: “el error en cualquier autoliquidación de un tributo local originará el derecho a su devolución como indebido desde el mismo momento del ingreso. En ningún caso se otorga a la administración local el beneficio de la duda acerca de su capacidad de detectarlo de oficio dentro del plazo de seis meses y proceder a su devolución sin los mentados intereses.” (GOMAR SÁNCHEZ, J.I.: “La devolución de ingresos indebidos: algunas ...”, ob.cit., p. 181). Desde nuestro punto de vista esta situación responde a la distinción conceptual entre devoluciones procedentes del propio tributo y devoluciones de ingresos indebidos y no a un tratamiento peyorativo hacia las entidades locales.

devoluciones solicitadas, a través de los órganos de gestión tributaria ⁵³⁷, pero estamos de acuerdo con FENELLÓS PUIGSERVER en que "no hay razones para la demora tan excesiva ni el control tan exhaustivo y dilatado de las llamadas declaraciones a devolver, ya que éstas no impiden las ulteriores liquidaciones provisionales o definitivas que pudieran resultar procedentes" ⁵³⁸. Y, además, añadimos nosotros, este plazo podía ser necesario en momentos históricos en los que la Administración tributaria carecía de medios para el control de las solicitudes de devolución, pero, evidentemente, no es ese el escenario actual, en el que la Administración tributaria es puntera en la implantación de la administración electrónica y la gestión masiva de datos ⁵³⁹.

Ahora bien, es evidente que la existencia de este periodo de carencia de seis meses debe llevarnos a concluir que la fundamentación de los intereses de demora devengados como consecuencia de la ejecución de devoluciones que nacen como consecuencia de la aplicación de la normativa del tributo es la propia de los intereses moratorios, pero no la de los intereses correspectivos en ningún caso. Y ello porque, solamente, se devengan tales intereses en caso de incumplimiento, en tiempo, por parte de la Administración tributaria de su obligación de devolver y el *dies a quo* del devengo de aquellos se corresponde, también, con el fin de este lapso de seis meses, a contar desde la finalización del periodo voluntario de presentación de las autoliquidaciones a devolver o desde el momento de la presentación de estas, si se ha realizado fuera de este plazo.

⁵³⁷ Cfr. MARTÍNEZ GINER, L.A.: "Responsabilidad del Estado ...", ob.cit., p. 460.

⁵³⁸ FENELLÓS PUIGSERVER, V.: *El Estatuto del contribuyente: (comentarios a La Ley 1/1998 de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes)*, Ediciones Tro, Valencia, 1998, p. 187

⁵³⁹ Por ejemplo, téngase en cuenta que el plazo de seis meses para hacer efectiva la devolución solicitada en el IRPF, con carencia de intereses, ya estaba previsto en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en su artículo 100. Mucho han mejorado los medios de los que dispone la Administración tributaria en estos 30 años. Por otra parte, y en materia de IVA es muy interesante reflexionar sobre el hecho de que "La ley española establece que la Administración tiene 6 meses para dictar una liquidación provisional en relación con las solicitudes de IVA efectuadas. Durante este plazo no se devengan intereses de demora a favor de los contribuyentes. Transcurrido el mismo, la Administración tiene la obligación de devolver la cuantía solicitada, junto con los intereses que se devenguen a partir de la finalización de dicho plazo. Atendiendo a la jurisprudencia del TJUE, cabe cuestionarse si este plazo de 6 meses que fija la normativa interna es compatible con el principio de neutralidad. No parece razonable que la Administración disponga de 6 meses para dictar una liquidación provisional, mientras que el plazo para autoliquidar que tienen los contribuyentes es generalmente de 20 días. También deberemos plantearnos si la norma que exonera a la Administración de pagar intereses de demora durante los primeros 6 meses da correcto cumplimiento a los principios de eficacia y neutralidad y si es posible solicitar que se reconozcan estos intereses de demora a favor de los contribuyentes". *Actualidad fiscal, Impuestos indirectos*, 22 de mayo de 2020, <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es>

Como conclusión, los créditos por intereses de demora exigibles a la Administración tributaria van a ser aptos para su aportación a un procedimiento de compensación de deudas y sanciones tributarias, al objeto de su extinción, independientemente de sus peculiaridades en cuanto a su fundamento y, también, de que su importe líquido pueda diferir por tener su origen en obligaciones de contenido económico distintas.

Empero, no podemos finalizar el estudio de los créditos que pueden ostentarse frente a la Administración tributaria, generados por el devengo de intereses de demora, sin considerar si es posible que el anatocismo despliegue sus efectos en materia tributaria.

El anatocismo es la denominación reservada a la figura del cálculo de intereses de demora por el retraso en el pago de intereses de demora, reconocidos previamente.

El Tribunal Supremo ha afirmado reiteradamente la posibilidad de que se generen tales intereses. En sentencia de 5 de junio de 2018 ya determino que “la jurisprudencia de esta Sala, que ha reconocido la posibilidad de exigir intereses sobre los intereses, se fundamenta en la necesidad de dejar indemne al interesado por la pérdida de disponibilidad dineraria desde que es reconocida una obligación económica, por acto administrativo o sentencia judicial firme, hasta que se satisface finalmente mediante su pago válido”⁵⁴⁰. Continúa razonando el tribunal que, para poder darse el devengo de intereses sobre intereses, es exigible que, una vez reconocida o declarada por acto administrativo o sentencia judicial, una obligación a cargo de la Administración tributaria, se produzca un retraso en su cumplimiento. De esta forma, los intereses reconocidos o declarados pasan a constituir una deuda autónoma que es susceptible de generar nuevos intereses moratorios.

Por todo ello podemos afirmar la posibilidad legal de que se generen intereses en favor del obligado tributario, que constituirán un crédito independiente, con origen en los intereses de demora reconocidos y cuantificados en favor de aquel y no abonados en tiempo y forma, crédito que también será susceptible de ser opuesto frente a la

⁵⁴⁰ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 5 de junio de 2018, Recurso 634/2017, Fundamento Jurídico quinto. En este mismo sentido STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 5 de diciembre de 2018, Recurso 129/2017.

Administración tributaria, para que, mediante la compensación de deudas prevista en la LGT, se proceda a la extinción de deudas y sanciones tributarias.

2.1.2. Créditos que nacen como consecuencia del cumplimiento de las obligaciones de contenido económico impuestas a la Administración pública, distintas a las reguladas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Debemos recordar nuestro propósito de analizar los distintos créditos que son susceptibles de ser opuestos a las deudas y sanciones tributarias para su extinción por compensación, así como nuestra propuesta de distinción, para ello, de dos grandes grupos, por razón de su origen: aquellos créditos que nacen como consecuencia de las obligaciones económicas que la propia LGT impone a la Administración tributaria, y aquellos otros que tienen un origen diferente.

Una vez analizados los primeros nos ocupa, en este momento, la determinación de aquellos créditos de contenido económico exigibles a la Administración pública que no tienen su origen en las previsiones de la LGT, pero que son aptos para su aportación al procedimiento de compensación regulado en esta última norma.

SOLER ROCH defiende que el concepto de obligación de la Hacienda pública debe inscribirse en “el derecho de los gastos públicos, respecto de los cuales también conviene recordar la concepción estructural formulada en nuestra doctrina”⁵⁴¹.

BAYONA DE PEROGORDO distingue, en este sentido, una triple perspectiva en el estudio de los gastos públicos: como institutos jurídicos, como relaciones jurídicas y como flujos monetarios. Así, defiende este autor que, en una primera visión “el gasto público puede ser analizado como un conjunto de institutos jurídicos precisamente en su manifestación de necesidades públicas. Desde esta perspectiva se puede hablar de las necesidades de defensa, educación, sanidad, justicia, etc.”⁵⁴².

El segundo de los niveles de análisis se centra en la función financiera del gasto público. Esto es “como el conjunto de potestades atribuidas al ente público en materia de gasto cuyo ejercicio le es necesario por mandato de la Ley. (...) el procedimiento

⁵⁴¹ SOLER ROCH, M^a.T.: “La ordenación de la Hacienda Pública estatal en el Título I de la Ley General Presupuestaria”, *Revista Española de Control Externo*, Vol. 6, nº 18, 2004, p. 80.

⁵⁴² BAYONA DE PEROGORDO, J.J.: “Notas para la construcción de un derecho de los gastos públicos”, *Presupuesto y gasto público*, nº 2, 1979, p. 68.

administrativo de gasto público puede concretarse, en ocasiones, en relaciones jurídicas en que a la obligación pecuniaria del Estado se corresponde un derecho de crédito a favor del particular”⁵⁴³.

Por último, en un tercer nivel, el gasto público es un flujo monetario de salida de fondos desde las arcas públicas. “Los controles de legalidad y oportunidad establecidos al respecto por el ordenamiento jurídico completan el análisis del gasto público en este tercer nivel”⁵⁴⁴.

A los efectos que nos ocupan debemos centrar nuestro estudio en el segundo de los niveles a que hemos hecho referencia: esto es, en las relaciones jurídicas que entabla la Administración y que son generadoras de créditos en favor de terceros.

Para ello debemos determinar cuáles son las fuentes generadoras de estas obligaciones para la Hacienda pública.

Y podemos afirmar que estas fuentes serán la ley⁵⁴⁵, cualquier negocio jurídico entablado por la Administración y cualquier acto o hecho que las genere, de conformidad con el ordenamiento jurídico. O, en palabras de MARTÍNEZ GINER “existen dos circunstancias que motivan el nacimiento de las obligaciones públicas: la autonomía de la voluntad -los negocios jurídicos y los actos administrativos-, y el poder heterónimo del Estado, la ley”⁵⁴⁶.

Recordemos que la actual LGT determina en su artículo 71 que serán admisibles para la compensación de deudas y sanciones tributarias, con carácter general, los créditos

⁵⁴³ BAYONA DE PEROGORDO, J.J.: “Notas para la construcción de un derecho ...”, ob.cit., p. 69.

⁵⁴⁴ BAYONA DE PEROGORDO, J.J.: “Notas para la construcción de un derecho ...”, ob.cit., p. 70.

⁵⁴⁵ Es en este punto interesante recordar la doctrina del Tribunal Constitucional con relación a la capacidad de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para generar obligaciones a cargo de este. La STC 63/1986 ya decretó la necesidad de la distinción entre la fuente jurídica del gasto público, que lo será normalmente la Ley de Presupuestos, y la fuente de las obligaciones del Estado. “Los créditos consignados en los estados de gastos de los Presupuestos Generales no son fuente alguna de obligaciones: solo constituyen autorizaciones legislativas para que dentro de unos determinados límites la Administración del Estado pueda disponer de los fondos públicos necesarios para hacer frente a sus obligaciones. La fuente de éstas debe buscarse fuera de dichas consignaciones presupuestarias, ya sea en la ley, ya en los negocios jurídicos o en los actos o hechos que, según Derecho, las generen, tal y como señala el art. 42 de la Ley General Presupuestaria.” (STC 63/1986, de 21 de mayo, Fundamento Jurídico 6). Esta doctrina del Tribunal Constitucional explica la referencia en el artículo 57 RGR, en materia de compensación entre entidades públicas, a la idoneidad de la utilización en el procedimiento de compensación para la extinción de deudas tributarias de “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”, es decir, partidas en fase de ejecución de créditos ya reconocidos.

⁵⁴⁶ MARTÍNEZ GINER, L.A.: *La Hacienda pública deudora (Un análisis de Derecho Financiero, con especial referencia al cumplimiento de las obligaciones públicas)*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, p. 78.

reconocidos por acto administrativo a favor del obligado tributario, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, y que el RGR ofrece el mismo amplio concepto de crédito apto, cualquiera que sea su origen, para la compensación de deudas y sanciones tributarias que ha sido tradicional en nuestro sistema.

Por ello serán susceptibles de aportar al procedimiento de compensación los créditos que tengan su origen, *verbi gratia*, en el cumplimiento de contratos administrativos de obras, suministros o servicios, o aquellos que nacen de la exigencia de responsabilidad patrimonial al Estado, como ya hemos tenido ocasión de analizar anteriormente en este trabajo de investigación, o por cualquier causa determinada por la ley o por sentencia judicial (una indemnización por cualquier causa o el justiprecio en una expropiación forzosa).

No obstante, entendemos necesario el análisis de determinados supuestos cuya naturaleza ha sido discutida en cuanto a su idoneidad para la concurrencia con deudas y sanciones tributarias al objeto de su extinción por compensación.

2.1.2.1. El paradigma de los créditos de origen contractual: las certificaciones de obra como crédito compensable. Los intereses generados por el retraso en su pago como crédito independiente a los efectos de su extinción al confluir con deudas y sanciones tributarias.

Las certificaciones de obra son documentos que expiden los directores de obra en los que se acredita que aquella ya está ejecutada conforme a las previsiones legales o contractuales.

En el ámbito de los contratos públicos, en el que vamos a centrar nuestro análisis, OLIVERA MASSÓ las define como “el documento administrativo que tiene la virtualidad de acreditar la ejecución de una unidad de obra a efectos del correspondiente control interno de la Administración, y tiene, a efectos externos, la condición de título por el cual se legitima al contratista a percibir el precio de la unidad de obra ejecutada”⁵⁴⁷.

BARRIOS ALVÁREZ y FUGARDO ESTIVAL afirman que las certificaciones de obra “cumplen una triple función: a) sirven para facilitar el control de la obra por parte de la Administración; b) sirven de nexo entre la Dirección de la obra y los órganos encargados

⁵⁴⁷ OLIVERA MASSÓ, P.: *El régimen de las certificaciones de obra tras la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas*, Cuadernos Civitas, Madrid, 1996, p. 51.

del pago; c) es frecuente que, al retrasarse en la práctica los abonos al contratista, las entidades financieras anticipen fondos a partir precisamente de aquellas certificaciones”⁵⁴⁸.

Tempranamente se planteó la polémica en torno a la naturaleza jurídica de las certificaciones de obras relativas a obras públicas como aptas para ser consideradas *per se*, como representativas de créditos frente a la Administración y, por tanto, susceptibles de ser aportados al procedimiento de compensación para la extinción de deudas y sanciones tributarias de conformidad con las previsiones de la LGT.

Tuvo oportunidad de pronunciarse sobre su naturaleza jurídica el Tribunal Constitucional en sentencia 63/1993. La Sala de lo Civil de la Audiencia Territorial de Oviedo y la Sección Primera de la Audiencia Provincial de Valladolid presentaron sendas cuestiones de inconstitucionalidad con relación al artículo 47 del texto articulado de la Ley de Bases de Contratos del Estado, aprobado por Decreto 923/1965, de 8 de abril, que fueron resueltas acumuladamente por el Tribunal. A propósito del análisis de la cuestión planteada, el Alto tribunal razonó que “La L.C.E. no da una definición expresa de lo que sean las certificaciones de obra ni a este Tribunal le corresponde, desde luego, elaborarla. Con todo, del articulado de la propia Ley (arts. 47 y 121), de lo dispuesto en el citado Reglamento General de Contratación (arts. 142 a 145), de los mismos antecedentes normativos (Real Decreto de 13 de marzo de 1903, aprobatorio del Pliego de Condiciones Generales para la Contratación de Obras Públicas) y, en fin, de la doctrina jurisprudencial y científica sobre unos textos y otros se desprende, con suficiente claridad a nuestros efectos, que las certificaciones son títulos que incorporan un derecho de crédito del contratista frente a la Administración con arreglo a los cuales puede ésta verificar abonos, parciales y provisionales, del importe del contrato a fin de facilitar, desde el punto de vista financiero, la mejor ejecución y conclusión de las obras. La finalidad que así presentan estos anticipos del pago, y las certificaciones que los justifican, se expresa muy claramente en el precepto cuestionado, que establece una regla de inembargabilidad de las certificaciones con una excepción, en cuya virtud

⁵⁴⁸ BARRIOS ALVÁREZ, J. y FUGARDO ESTIVAL, J. M^ª.: *Derechos de crédito derivados de contratos administrativos. Las certificaciones de obra*, Cuadernos Civitas, Madrid, 1996, p. 5.

aquellas podrán ser embargadas para satisfacer salarios "devengados en la propia obra" o cuotas sociales de ellos derivadas”⁵⁴⁹.

De esta forma el Tribunal Constitucional afirmó que las certificaciones de obra representaban un crédito frente a la Administración deudora.

No obstante, continuaron presentándose en materia de compensación de deudas litigios y discrepancias en torno a la posibilidad de que tales certificaciones representaran créditos aptos para la compensación regulada en la LGT.

Las solicitudes de compensación de los créditos contenidos en estos documentos se incrementaron exponencialmente a partir de los años 90 del pasado siglo y con ellas la conflictividad litigiosa.

El Tribunal Supremo, si bien ya se había pronunciado sobre la naturaleza jurídica de las certificaciones de obra en su sentencia de 17 de julio de 1984⁵⁵⁰, inicia con la sentencia de fecha 8 de febrero de 2003 una doctrina jurisprudencial sostenida a lo largo de los años y según la cual con las certificaciones de obra “se está ante documentos auténticamente representativos "per se" de un crédito a favor del contratista por la realización de las obras realmente ejecutadas a cambio de su precio, de un auténtico título de crédito con tal contenido, que, como expresaba el art. 47 de la Ley de Contratos del Estado, aquí aplicable --el Texto Articulado de 8 de Abril de 1965--, determinaba el pago de intereses si, transcurrido el plazo de tres meses a contar desde su fecha --dos en la actualidad, según el art. 99.4 del Texto Refundido vigente de la Ley de Contratos de las Administraciones Publicas, aprobado por Real Decreto-Legislativo de 16 de Junio de 2000--, la Administración no pagaba al contratista el importe de las certificaciones, criterio ratificado por reiterada jurisprudencia de esta Sala, que sitúa, además, el día inicial del cómputo, no en el de la intimación del contratista, sino en el de la fecha de las certificaciones --vgr. Sentencia de 26 de febrero de 2001 y demás en ella citadas--. Esa misma naturaleza le reconoce el STC de 27 de mayo de 1993, que recuerda que el propio Tribunal, en Auto 818/1985, les atribuyó la condición --a las certificaciones, se entiende-

⁵⁴⁹ STC 169/1993, de 27 de mayo, Fundamento Jurídico 1, b).

⁵⁵⁰ “El Tribunal Supremo ha sostenido que "no puede acogerse la tesis de que la simple expedición de un certificado de obras no constituye un título obligatorio para la Administración sin mediar su previo reconocimiento pues ello significaría dejar el cumplimiento de las obligaciones al arbitrio de uno solo de los contratantes", (Sentencia de 17 de julio de 1984)." (STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 28 de septiembre de 2005, Recurso 6522/2000, Fundamento de Derecho primero).

- de fondos públicos afectos a la obra o servicio de que se trate. Y esta particular naturaleza, por último, hace que, como establecía el art. 145 del Reglamento General de Contratación del Estado de 25 de Noviembre de 1975, y hoy establece el art. 100 del Texto Refundido de 16 de Junio de 2000, las certificaciones de obra, que se han de expedir mensualmente --art. 142, párrafo 2o--, aparte inembargables, salvo para pago de salarios y de cuotas sociales, sean transmisibles y pignorables, conforme a derecho, bastando la mera comunicación a la Administración para que esta tenga obligación de expedir el mandamiento de pago a favor del cesionario”⁵⁵¹.

Años después, el TEAC, en Resolución de fecha 2 de abril de 2013, cambió su criterio y, con base en la STS de 8 de febrero de 2003, pionera en la determinación de la naturaleza jurídica de las certificaciones de obra como documento suficiente *per se* para

⁵⁵¹ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 8 de febrero de 2003, Recurso 619/1998, Fundamento Jurídico tercero. Este criterio se mantiene en numerosas sentencias desde entonces, como una letanía interminable: STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 7 de abril de 2003, Recurso 4949/1998; STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 18 de abril de 2003, Recurso 4963/1998; STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 30 de junio de 2003, Recurso 8485/1998; STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 19 de diciembre de 2003, Recurso 4474/1998; STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 22 de diciembre de 2003, Recurso 8270/1998; STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 27 de abril de 2004, Recurso 3478/1999; STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 3 de febrero de 2005, Recurso 402/1999; STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 5 de abril de 2005, Recurso 6796/2000; STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 19 de abril de 2005, Recurso 6560/1999; STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 21 de octubre de 2005, Recurso 1979/2001; STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 9 de mayo de 2006, Recurso 6649/2000; STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 12 de julio de 2006, Recurso 5600/2001; STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 17 de octubre de 2006, Recurso 3847/2001; STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 30 de mayo de 2007, Recurso 6766/2001; STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 1 de marzo de 2007, Recurso 163/2001; STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 30 de enero de 2008, Recurso 68/2003; STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 29 de abril de 2008, Recurso 6070/2002, entre otras. Valga por todas ellas la reiteración contenida en sentencia de fecha 1 de marzo de 2006, según la cual “En el caso de las certificaciones de obras, que son las que en el caso enjuiciado pretendían compensarse con determinadas deudas tributarias, se está ante documentos auténticamente representativos "per se" de un crédito a favor del contratista por la realización de las obras realmente ejecutadas a cambio de su precio, de un auténtico título de crédito con tal contenido, que, como expresaba el art. 47 de la Ley de Contratos del Estado, --Texto Articulado de 8 de Abril de 1965 --, determinaba el pago de intereses si, transcurrido el plazo de tres meses a contar desde su fecha --dos según el art. 99.4 del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, aprobado por Real Decreto-Legislativo de 16 de Junio de 2000 --, la Administración no pagaba al contratista el importe de las certificaciones, criterio ratificado por reiterada jurisprudencia de esta Sala, que sitúa, además, el día inicial del cómputo, no en el de la intimación del contratista, sino en el de la fecha de las certificaciones --vgr. Sentencia de 26 de febrero de 2001 y demás en ella citadas--. Esa misma naturaleza le reconoce el STC de 27 de mayo de 1993, que recuerda que el propio Tribunal, en Auto 818/1985, les atribuyó la condición --a las certificaciones, se entiende-- de fondos públicos afectos a la obra o servicio de que se trate. Y esta particular naturaleza, por último, hace que, como establecía el art. 145 del Reglamento General de Contratación del Estado de 25 de Noviembre de 1975, y después el art. 100 del Texto Refundido de 16 de Junio de 2000, las certificaciones de obra, que se han de expedir mensualmente --art. 142, párrafo 2º--, aparte inembargables, salvo para pago de salarios y de cuotas sociales, sean transmisibles y pignorables, conforme a derecho, bastando la mera comunicación a la Administración para que esta tenga obligación de expedir el mandamiento de pago a favor del cesionario.” (STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 1 de marzo de 2006, Recurso 3793/2001, Fundamento Jurídico cuarto).

la determinación de un crédito compensable de conformidad con las normas contenidas en la LGT, reconoció este criterio expresamente al determinar que “ Por otra parte, las “certificaciones de obra”, conforme había reconocido la STC de 27 de mayo de 1993, son títulos que incorporan un derecho de crédito del contratista frente a la Administración, con arreglo a los cuales puede ésta verificar abonos parciales y provisionales, del importe del contrato a fin de facilitar, desde el punto de vista financiero, la mejor ejecución y conclusión de las obras, y no solo eso, sino que “constituyen de algún modo ... fondos públicos afectos a la obra o servicio”, tesis acorde con la mantenida en Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de julio de 1984 de que constituyen un título obligatorio para la Administración aunque no medie su previo reconocimiento, pues lo contrario significaría dejar el cumplimiento de las obligaciones al arbitrio de un solo de los contratantes (...) En el caso planteado debe concluirse que el crédito que se ofrece reúne los requisitos para ser compensable por cuanto se trata de un crédito vencido, líquido y exigible y que dada su condición -la certificación de obra- el reconocimiento del crédito contra la Administración está comprendido en el acto administrativo que autoriza o acuerda su expedición” ⁵⁵².

La vigente LCSP reconoce a las certificaciones de obra esta misma naturaleza y sigue determinando, como lo hacían sus normas predecesoras en la materia, el devengo de intereses en favor de los contratistas en caso de retraso en el pago de las certificaciones por parte de la Administración. Como ha reconocido expresamente el Tribunal Supremo el crédito por intereses nacido del retraso en el abono de las cantidades debidas por certificaciones de obra supone también un crédito apto para su compensación con deudas y sanciones tributarias ⁵⁵³.

En conclusión, las certificaciones de obra son documentos que contienen y representan un crédito frente a la Administración, oponible a deudas y sanciones tributarias para su extinción por compensación, de conformidad con la LGT ⁵⁵⁴, así como también cumple con estas características el posible crédito por intereses nacido del retraso en el abono de las citadas certificaciones.

⁵⁵² Resolución del TEAC de 2 de abril de 2013 (RG 4031/2012), Fundamento de Derecho cuarto.

⁵⁵³ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 22 de diciembre de 2010, Recurso 44/2006.

⁵⁵⁴ Estudiamos en el apartado 2.2.1. del este capítulo II el momento en que tal crédito deviene en exigible, de conformidad con la vigente LCSP.

2.1.2.2. Créditos por subvenciones concedidas y su posible compensación con deudas y sanciones tributarias debidas por el beneficiario de la subvención. Disparidad entre la regulación estatal y las regulaciones autonómicas y forales: a propósito del Decreto Legislativo 3/2002, de 24 de diciembre, por el que aprueba el Texto refundido de la Ley de finanzas públicas de Cataluña y de la Ley Foral 11/2005, de 9 de noviembre, de Subvenciones, de la Comunidad Foral de Navarra.

La doctrina jurídica española siempre ha ligado la institución de la subvención a la actividad administrativa de fomento.

Respecto de la actividad administrativa de fomento se ha acuñado, en primer lugar, un concepto amplio. En este sentido la actividad administrativa de fomento se entiende como la actividad que tiene como fin “toda mejora o progreso de la sociedad”⁵⁵⁵. Se ha criticado el hecho de que esta primera acepción no aporta nada, puesto que tales fines coinciden con el mandato constitucional que se impone a la Administración el artículo 103 de la CE⁵⁵⁶.

Sin embargo, más trascendencia tiene el término en su concepto más estricto, ya que hace referencia, según JORDANA DE POZAS, a la forma de satisfacer los intereses generales, a “una vía media entre la inhibición y el intervencionismo del Estado, que pretende conciliar la libertad con el bien común mediante la influencia indirecta sobre la voluntad del individuo para que quiera lo que conviene para la satisfacción de la necesidad pública de que se trate”⁵⁵⁷. En definitiva, se refiere al conjunto de técnicas que impelen al administrado a adoptar decisiones que tienden a la satisfacción del interés general.

Tales técnicas, según BUENO ARMIJO, se caracterizan por una serie de notas. En primer lugar, por ser administrativas, debiendo quedar fuera de la actividad de fomento figuras que se rigen por el derecho privado⁵⁵⁸; en segundo lugar, han de consistir en actuaciones favorables para los administrados, para poder distinguir la actividad de fomento de la de limitación; en tercer lugar, “deben ser medidas *uti singulis*, esto es,

⁵⁵⁵ MORELL OCAÑA, L.: *Curso de derecho administrativo*, Tomo II, Aranzadi, Pamplona, 1997, p. 93.

⁵⁵⁶ Así lo evidencia BUENO ARMIJO, A.: *El reintegro de subvenciones de la Unión Europea: especial referencia a las ayudas de la política agrícola común*, Instituto Andaluz de Administración pública, Sevilla, 2011, p. 29.

⁵⁵⁷ JORDANA DE POZAS, L.: “Ensayo de una teoría del fomento en el Derecho administrativo”, *Revista de estudios políticos*, nº 48, 1949, p. 46.

⁵⁵⁸ *Verbi gratia*, no se puede considerar una técnica propia de la actividad administrativa de fomento las actividades de mecenazgo, reguladas en el derecho privado.

otorgadas a destinatarios concretos”⁵⁵⁹; en cuarto lugar, deben estimular a los administrados a adoptar un comportamiento determinado⁵⁶⁰; y, finalmente, la actividad incentivada debe estar encaminada a la satisfacción de algún interés general.

Así, las subvenciones pueden identificarse como una técnica de fomento empleada por la Administración, aunque no debemos circunscribir su finalidad al propio y estricto fomento⁵⁶¹.

En definitiva, las medidas de la actividad administrativa de fomento incluyen aquellas de contenido económico, denominadas “ayudas públicas” entre las que podemos encuadrar las subvenciones.

Podemos concluir, pues, que las subvenciones, siguiendo a BUENO ARMIJO, son “una figura jurídica típica, con rasgos propios, y, además, como una verdadera institución jurídica-administrativa, de modo que puede afirmarse que la expresión “subvenciones públicas”, no del todo infrecuente en el ordenamiento, la doctrina y la jurisprudencia, resultaría ser un pleonasma. Así, si toda subvención es una ayuda pública, no ocurrirá lo mismo a la inversa, dado que no todas las ayudas públicas serán, necesariamente, subvenciones”⁵⁶².

⁵⁵⁹ BUENO ARMIJO, A.: *El reintegro de subvenciones de la Unión Europea ...*, ob. cit., p. 33.

⁵⁶⁰ BUENO ARMIJO pone en evidencia que la jurisprudencia española identifica la actividad de fomento con el concepto de “ayudas”. “Desde esta perspectiva, la actividad de fomento equivaldría, únicamente, a la concesión de ventajas afectadas a un fin, cuya consecución se estima beneficiosa para los intereses generales.” (BUENO ARMIJO, A.: *El reintegro de subvenciones de la Unión Europea ...*, ob. cit., p. 35.)

⁵⁶¹ Así lo defiende SESMA SÁNCHEZ que considera que “la explicación de la subvención como técnica de fomento no basta para comprender su utilización masiva en el momento presente (...) la subvención es hoy en día una técnica de intervención económica más elaborada y con una finalidad genérica que no se agota, ni mucho menos, en la idea de fomento o incentivo.” (SESMA SÁNCHEZ, B.: *Las subvenciones públicas*, ob.cit., p. 34-35).

⁵⁶² BUENO ARMIJO, A.: *El reintegro de subvenciones de la Unión Europea ...*, ob. cit., p. 41. La doctrina ha ofrecido diversas definiciones de las subvenciones. Tempranamente, FIGUEIRA LOURO, con un carácter muy general, la definió como aquella “cantidad que se entrega o concede como auxilio, socorro o ayuda para alguna finalidad.” (FIGUEIRA LOURO, M.: “Las subvenciones y los planes de inversiones”, *Revista de Estudios de la Vida local*, nº 123, 1962, p. 372). Para MUÑOZ DE JUAN es toda “atribución patrimonial que un ente administrativo otorga a título no devolutivo y afecto al cumplimiento de una determinada carga a favor de personas privadas.” (MUÑOZ DE JUAN, E.: “Las ayudas y subvenciones en el Derecho Comunitario”, *Auditoría pública: revista de los órganos Autónomos de Control Externo*, nº 13-14, 1998, p. 72); CANTÓN VÁZQUEZ, CARMONA RUIZ y GONZÁLEZ POL determinan que “constituyen un auténtico gasto público que se atribuye a fondo perdido, por lo que hay un desplazamiento patrimonial real de la titularidad de los bienes, siendo necesario resaltar que estos fondos están afectados al cumplimiento de un fin.” (CANTÓN VÁZQUEZ, R., CARMONA RUIZ, R., y GONZÁLEZ POL, E.: “La política de subvenciones de las Administraciones públicas”, *Auditoría pública: revista de los órganos Autónomos de Control Externo*, nº 8, 1997, p. 23). Finalmente, podemos citar a ERICE ECHEGARAY que la define como “toda atribución patrimonial directa (...) a fondo perdido, consistente en una suma dineraria o, excepcionalmente, en una entrega *in natura* (...), otorgada por una Administración pública en favor de personas o entidades públicas o privadas, con el fin de que estas realicen un determinado comportamiento -de hacer o de abstenerse-

Desde una perspectiva legal, en los primeros años de la década de los ochenta del siglo XX, las Leyes de Presupuestos Generales del Estado fueron las encargadas de regular el instituto de la subvención ⁵⁶³. Por la limitada vigencia temporal de aquellas, las normas relativas a esta institución debían renovarse año a año.

A esta situación puso fin la aprobación del Real Decreto-Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley General Presupuestaria, que introduce dos preceptos, los artículos 81 y 82, en los que se recogen las previsiones que año a año se venían estableciendo en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, pero, ahora sí, de una manera estable en el tiempo. En este momento comenzaron a aprobarse diversas normas autonómicas reguladoras de esta materia.

En el año 2003 vio la luz una definición legal del concepto de subvención, mediante la aprobación de la LGS, a la que completó, poco después, el Real Decreto 887/2006, de 21 de julio, por el que se aprueba su Reglamento. Debe tenerse en cuenta que la referida ley tiene un carácter parcialmente básico por lo que las normas autonómicas no pueden contradecir sus preceptos.

En esta norma se define la subvención en su artículo 2, de la forma siguiente: “Se entiende por subvención, a los efectos de esta ley, toda disposición dineraria realizada por cualesquiera de los sujetos contemplados en el artículo 3 de esta ley, a favor de personas públicas o privadas, y que cumpla los siguientes requisitos: a) Que la entrega se realice sin contraprestación directa de los beneficiarios. b) Que la entrega esté sujeta al cumplimiento de un determinado objetivo, la ejecución de un proyecto, la realización de una actividad, la adopción de un comportamiento singular, ya realizados o por desarrollar, o la concurrencia de una situación, debiendo el beneficiario cumplir las obligaciones materiales y formales que se hubieran establecido. c) Que el proyecto, la acción, conducta o situación financiada tenga por objeto el fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o de promoción de una finalidad pública”.

considerado de interés general y a cuya plena y efectiva realización aquella queda vinculada.” (ERICE ECHEGARAY, M.A.: “Reflexiones acerca del carácter discrecional de las subvenciones públicas: la importancia del reglamento de procedimiento para su concesión (Real Decreto 2225/1993, de 17 de diciembre)”, *Revista jurídica de Navarra*, nº 18, 1994, p. 183).

⁵⁶³ Evidentemente, nos referimos a subvenciones concedidas por la Administración General del Estado. Téngase en cuenta que las CCAA estaban en fase de formación, si bien podían aplicar estas normas con carácter supletorio (art. 149,3 CE).

Es evidente que el beneficiario de una subvención ostenta un crédito frente a la Administración concedente. Es este el momento de analizar la aptitud de este crédito para su aportación al procedimiento de compensación regulado en la LGT a los efectos de extinguir, por su concurrencia, las deudas y sanciones tributarias.

Podemos distinguir el proceso de concesión de la subvención, del nacimiento posterior del derecho de cobro por el beneficiario. Así lo hace la LGS ⁵⁶⁴.

El artículo 13, 2, e) de la LGS determina que no podrá alcanzar la condición de beneficiario de una subvención quien no se halle al corriente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Por ello no alcanzará la condición de beneficiario ni ostentará crédito alguno frente a la Administración quien se encuentre en esta situación.

Por otra parte, según prevé el artículo 34, 5 de la LGS, no podrá realizarse el pago de la subvención en tanto el beneficiario no se halle al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Por lo tanto, si la compensación de deudas solamente despliega sus efectos por el enfrentamiento de un crédito y una deuda, es evidente que el crédito por subvención solamente lo ostenta el declarado beneficiario de ella.

En consecuencia, debemos ahora enfrentar el problema de si, en estas condiciones, es decir, llegado el momento del pago de la subvención, momento en el que sí existe un crédito en favor del beneficiario, ante la constatación de la existencia de deudas tributarias con la Administración concedente, puede aplicarse la compensación de deudas prevista en la LGT para la extinción de aquellas con el crédito por la concesión de la subvención.

Algunos autores han propugnado que la compensación de deudas debe ser admitida respecto de aquellas deudas nacidas con posterioridad a la resolución de la concesión. DEL BARCO FERNÁNDEZ-MOLINA, PANIZO GARCÍA, SILVA URIEN y ARELLANO PARDO defienden esta postura, pero con una matización: “si el importe de la deuda tributaria fuera superior al importe de la subvención, la compensación no cumpliría con lo establecido en la LGS en tanto que se estaría pagando la subvención sin que el

⁵⁶⁴ Partimos del análisis de la LGS por ser, como hemos comentado, la norma base en la materia, norma a la que no pueden contradecir las diferentes normativas autonómicas aprobadas al respecto. Sobre las consecuencias para la normativa autonómica que entre en contradicción con los preceptos de la LGS puede consultarse FERNÁNDEZ FARRERES, G.: *La contribución del Tribunal Constitucional al Estado autonómico*, Iustel, Madrid, 2005.

beneficiario se hubiera puesto al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones. En consecuencia, cabría entender que la LGS no permite la compensación parcial cuando el importe de la subvención sea inferior al de la deuda del beneficiario con la Hacienda pública”⁵⁶⁵.

Por su parte, NAVARRO FAURE, afirma que “Ni la LGS ni el RGS han previsto la posibilidad de compensación del pago de las subvenciones con deudas de naturaleza pública tal como establece el artículo 55 del Reglamento General de Recaudación (RD 939/2005). En mi opinión, no habría impedimento ya que el citado precepto del RGR establece que *“las deudas de naturaleza pública a favor de la Hacienda Pública, tanto en periodo voluntario como ejecutivo, podrán extinguirse total o parcialmente por compensación con los créditos reconocidos por aquella a favor del deudor en virtud de un acto administrativo”*. No estando prevista en la LGS, tal compensación se realizaría a instancia del beneficiario, obligado a su vez al pago de una obligación a favor de la Hacienda Pública. No obstante, no cabría la compensación parcial, ya que uno de los requisitos para el pago de subvenciones es estar al corriente de las obligaciones tributarias pendientes, sin que pudiera quedar un remanente de ésta sin haber sido satisfecha por el obligado tributario. Por el contrario, cuando el importe de la subvención fuera mayor a la de la obligación del beneficiario, no habría inconveniente en que el pago a este solo lo fuera por el exceso. Obviamente, esta compensación sólo se podría producir en el mismo ámbito de Hacienda Pública”⁵⁶⁶.

La LGS guarda silencio en materia de compensación de deudas, pero esta circunstancia es diferente en otras normas autonómicas y forales.

Así, en materia foral, la Ley Foral 11/2005, de 9 de noviembre, de Subvenciones, de la Comunidad Foral de Navarra, artículo 36, bajo el título de “Compensación de deudas”, decreta en su apartado 1 que “En el supuesto de que el beneficiario de una

⁵⁶⁵ DEL BARCO FERNÁNDEZ-MOLINA, J., PANIZO GARCÍA, A., SILVA URIEN, I. y ARELLANO PARDO, P., *Comentarios prácticos a la nueva Ley general de subvenciones*, Lex Nova, Valladolid, 2004, en su cita por TATO GONZÁLEZ, G.: “La existencia de descubrimiento en el momento del pago de subvenciones públicas”, *Revista da Asesoría Xurídica da Xunta de Galicia REXUGA*, nº 7, 2017, p. 150.

⁵⁶⁶ NAVARRO FAURE, A.: “Procedimiento de concesión y gestión presupuestaria de subvenciones” en obra colectiva *Régimen jurídico-financiero de las subvenciones públicas*, Tirant lo Blanc, Valencia, 2010, p. 154.

subvención fuera deudor de la Hacienda Pública de Navarra, el pago de dicha subvención podrá efectuarse mediante compensación con las deudas contraídas con aquella”⁵⁶⁷.

Ya en territorio común, el Decreto Legislativo 3/2002, de 24 de diciembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de finanzas públicas de Cataluña, en su artículo 98, 3 determina que “Es un requisito necesario para percibir subvenciones con cargo a los presupuestos de la Generalidad, el cumplimiento por los beneficiarios de sus obligaciones tributarias ante la Generalidad. La Tesorería debe comprobar su cumplimiento con carácter previo al pago de las subvenciones o los anticipos, en caso contrario, se debe iniciar el procedimiento de compensación de los créditos a percibir por el beneficiario hasta satisfacer las deudas pendientes tanto si son de naturaleza tributaria como si no”. Consagra, de este modo, el sistema de compensación de deudas tributarias para la extinción de estas con el crédito por la propia subvención.

Estas dos normas prevén claramente la naturaleza de la subvención como crédito hábil para su aportación con la finalidad de la extinción por compensación de deudas y sanciones tributarias. Pero la LGS guarda silencio sobre este extremo, como también guardan silencio otras normas autonómicas como, por ejemplo, la Ley 9/2007, de 13 de junio de subvenciones de Galicia o la Ley 1/2015, de 6 de febrero de la Generalitat Valenciana, de Hacienda Pública, Sector Público Instrumental y de Subvenciones, cuyo artículo 171, 1 prevé el sistema de compensación de deudas, pero solamente en materia de reintegro de subvenciones⁵⁶⁸.

Pese a este silencio somos proclives a admitir que el crédito por subvención concedido⁵⁶⁹ es apto para su aportación al procedimiento de compensación de deudas regulado en la LGT, a los efectos de la extinción de deudas y sanciones tributarias en el sentido apuntado por la doctrina.

⁵⁶⁷ Téngase en cuenta que el artículo 59 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria de la Comunidad Foral de Navarra define la compensación de deudas en similares términos a los formulados en la LGT.

⁵⁶⁸ Decretado el reintegro de la subvención, el tercero ya no es titular de un crédito frente a la Administración, sino que es deudor de la misma por el importe del reintegro. Por ello es intrascendente, a los efectos que nos ocupan en este estudio, esta previsión normativa que ni supone la existencia de un derecho de crédito por la subvención que en su día se otorgó y que ha devenido en reintegrable, ni esta deuda por reintegro que se declara compensable es de naturaleza tributaria, por lo que no son aplicables los preceptos de la LGT a este procedimiento de extinción.

⁵⁶⁹ Crédito que debe ser vencido, líquido y exigible, puesto que entendemos que es necesario que la actividad subvencionada se haya realizado y se haya justificado correctamente, de conformidad con la normativa analizada.

Empero, en este punto, no podemos dejar de traer a colación la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 28 de enero de 2021 que se refiere a los posibles efectos sobre la existencia del crédito por subvención de la compensación de deudas entre el beneficiario de la subvención y los proveedores de bienes y servicios para la actividad subvencionada. En el caso enjuiciado un Ayuntamiento, beneficiario de una subvención otorgada por una Comunidad Autónoma, procede a compensar sus deudas por el pago de determinadas facturas a proveedores con relación a la actividad subvencionada con créditos que ostenta frente a los citados proveedores.

El Tribunal Supremo, después de definir la subvención como una medida de fomento utilizada por las Administraciones públicas para promover determinadas actividades del sector privado o público hacia la obtención de fines de interés general, afirma el carácter condicional de la subvención “en el sentido de que su otorgamiento se produce siempre bajo la condición resolutoria de que el beneficiario tenga un determinado comportamiento o realice una determinada actividad en los términos en que procede su concesión (Cfr. SSTs de 20 de junio, 12 de julio y 10 de octubre de 1997; de 12 de enero y 5 de octubre de 1998; y de 15 de abril de 2002, *ad exemplum*)” (FD Tercero). (...) En este orden de ideas, es consustancial a la finalidad de la subvención que se garantice la aplicación de los fondos recibidos a la específica finalidad de interés público que se pretende conseguir con la entrega dineraria en que consiste la subvención. En el caso que nos ocupa, no estamos ante un problema de idoneidad de los medios formales de justificación del empleo de los fondos, sino de la aplicación de los mismos a través de un medio distinto al pago dinerario de las obligaciones contraídas para el desarrollo de la actividad o cumplimiento del proyecto”⁵⁷⁰.

Llama la atención la afirmación tajante del Tribunal en el sentido de que la LGS se expresa en términos tales que no dejan duda de que la finalidad de una subvención se alcanza mediante la transferencia de un flujo monetario de la Administración concedente al beneficiario. Fija su atención el Tribunal en los términos que utiliza la norma: “los conceptos de “disposición dineraria” en la definición de la subvención (art. 2.1 LGS), y los de “pago” y “gasto” respecto a la “aplicación de los fondos recibidos” para la “ejecución del proyecto, realizar la actividad” a que se dirige la subvención (art. 14.1.a

⁵⁷⁰ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 28 de enero de 2021, Recurso 2434/2019, Fundamento de Derecho cuarto.

LGS)”⁵⁷¹. Todo ello lleva a concluir al Tribunal que “salvo previsión expresa de las bases de la convocatoria de subvenciones, no se pueden aplicar los fondos constitutivos de la subvención mediante la compensación de deudas entre el beneficiario de la subvención y los proveedores de bienes o servicios suministrados para el desarrollo de la actividad o el proyecto subvencionado”⁵⁷².

Si bien la sentencia no trata exactamente de la compensación de deudas entre el beneficiario de la subvención y la Administración concedente, nos hace surgir dudas en cuanto a la posible aplicación de su doctrina a este caso, en tanto en cuanto supondría la negación de la posibilidad de compensación de deudas que hemos analizado en las páginas anteriores, por la falta de flujo monetario entre beneficiario y concedente, incumplándose lo que a juicio del Tribunal es una de las finalidades propias de toda subvención.

Y esta previsión del Tribunal puede tener su fundamento en el hecho de que las subvenciones han sido utilizadas en algunos casos, sobre todo en el ámbito local, para vaciar la potestad tributaria. Es, por ejemplo, el caso resuelto en la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de mayo de 2014.

La cuestión litigiosa que se sometió a casación fue la disconformidad a derecho del art. 13.9 de la Ordenanza Fiscal número 1 del Ayuntamiento de Castro-Urdiales. La citada norma establecía que, en materia de IBI: “El importe del recibo a pagar será el resultado de restar de la cuota líquida del impuesto, la subvención que en su caso corresponda según lo establecido en la Ordenanza Municipal reguladora de la Subvención al Contribuyente Empadronado en el Municipio de Castro Urdiales para el pago del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de Naturaleza Urbana”.

De esta manera se consagraba en la Ordenanza una compensación “automática” de un crédito por subvención con una deuda tributaria, en este caso por el IBI. Tal compensación “automática”, de imposible aplicación por falta de previsión normativa en la LGT, es interpretada por el Tribunal Supremo como una bonificación ilegal del Impuesto.

⁵⁷¹ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 28 de enero de 2021, Recurso 2434/2019, Fundamento de Derecho cuarto.

⁵⁷² STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 28 de enero de 2021, Recurso 2434/2019, Fundamento de Derecho quinto.

Concluye el Tribunal que “partiendo del respeto a la autonomía local y a la posibilidad legal de que los Ayuntamientos apliquen en las Ordenanzas fiscales beneficios potestativos, éstos se fijarán con respeto a las previsiones legales del TRLHL y de la Ley General Tributaria (arts. 9.1 y 12.2 TRLHL), debiendo fijar las cuotas del IBI conforme a lo dispuesto legalmente (art. 15.2 TRLHL), lo que nos lleva a sentar que las reducciones que se realicen en las cuotas impositivas deberán regirse por las determinaciones legales (art. 71 TRLHL). En consecuencia, no cabe duda alguna que el Ayuntamiento de Castro Urdiales no respetó en la aprobación del art. 13.9 de la Ordenanza del IBI las previsiones del art. 74.2 TRLHL, ya que si pretendía evitar subidas excesivas o poner un límite a los posibles incrementos anuales de la cuota del IBI debió de acudir a las reducciones por bonificaciones potestativas, con su consiguiente régimen normativo, en lugar de utilizar el peculiar sistema de subvenciones, ajenas en su naturaleza jurídica y fines al ámbito fiscal, razón por la que resulta acertada la argumentación de la Sentencia impugnada cuando afirma que el Ayuntamiento carecía de competencia para incluir en la gestión del IBI una minoración de la cuota líquida no contemplada ni en la Ley General Tributaria ni en el TRLHL, insistiendo en que los beneficios fiscales no tienen carácter de subvenciones y se rigen por su normativa propia” ⁵⁷³.

Pues bien, a la vista de todo ello, consideramos que el crédito por la subvención concedida al beneficiario puede ser objeto de compensación con deudas y sanciones tributarias de conformidad con la LGT de las que es titular la Administración concedente, pero entendemos que sería conveniente que esta posibilidad tuviera su reflejo expreso en las normas reguladoras de la materia, de la manera que ya existe en determinadas leyes autonómicas y forales.

No podemos compartir, por último, la opinión manifestada por CORDERO GONZÁLEZ, en el sentido de admitir la compensación de deudas con subvenciones, en

⁵⁷³ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 19 de mayo de 2014, Recurso 3775/2010, Fundamento de Derecho tercero. MAGRANER MORENO, con ocasión del comentario de esta sentencia, afirma respecto de las entidades locales que “De este modo, resulta extremadamente sencillo concluir que estos entes solamente pueden hacer aquello que expresamente se les permite en la ley y que, por tanto, no pueden hacer lo que en la ley no está previsto. No obstante, no nos podemos quedar con esta premisa de carácter general puesto que, en un gran número de ocasiones, la falta de claridad de la ley (o su errónea interpretación) ha ocasionado diversas controversias que finalmente han tenido que solucionar los tribunales.” (MAGRANER MORENO, F.J.: “Reserva de ley en materia tributaria local ...”, ob.cit., p. 46).

todo caso y sin límites, si la compensación la solicita el beneficiario de la subvención y, sin embargo, limitar la misma en el supuesto de la compensación instada de oficio por desvirtuarse, en este caso, “la naturaleza de esta figura como gasto afecto al cumplimiento de una determinada actividad de interés público”⁵⁷⁴. Entendemos que, tanto si la compensación se insta por el obligado tributario/beneficiario de la subvención como si se aplica de oficio por parte de la Administración concedente no existe diferencia alguna en la afección del gasto, puesto que, desde nuestro punto de vista, el nudo gordiano debe ser el cumplimiento o no del fin general perseguido con la concesión de la subvención y a este efecto es determinante el análisis de si la aplicación de la compensación de deudas impide el acceso a tal fin.

2.1.2.3. Créditos por retribuciones de los funcionarios públicos y por salarios del personal laboral, debidos por la Administración tributaria: límites a su compensación con deudas y sanciones tributarias derivados de la protección legal de la suficiencia del salario.

El ET define el salario en su artículo 26 como “la totalidad de las percepciones económicas de los trabajadores, en dinero o en especie, por la prestación profesional de los servicios laborales por cuenta ajena, ya retribuyan el trabajo efectivo, cualquiera que sea la forma de remuneración, o los periodos de descanso computables como de trabajo”.

Por su parte, la Ley 53/1984, de 26 de diciembre, de Incompatibilidades del Personal al servicio de las Administraciones Públicas, determina en su artículo 1, 2 que “se entenderá por remuneración cualquier derecho de contenido económico derivado, directa o indirectamente, de una prestación o servicio personal, sea su cuantía fija o variable y su devengo periódico u ocasional”.

Podemos referirnos a los empleados públicos como aquellas personas que trabajan en la Administración. Pero lo cierto es que, según la norma que regula sus relaciones con sus empleadores, es necesario que distingamos, como acabamos de hacer, entre personal funcionario y personal laboral.

⁵⁷⁴ CORDERO GONZÁLEZ, E. M^a: *La compensación como forma ...*, ob. cit., p. 146-147.

Tal distinción tiene efectos trascendentales en muchos campos, pero, como demostraremos en nuestro análisis, en orden a determinar la posibilidad y límites a la compensación de deudas y sanciones tributarias con sus créditos con origen en las retribuciones a las que tienen derecho por su desempeño, no existen excesivas diferencias, más allá de la nominal referencia a unas normas u otras.

En primer lugar, debemos tener en cuenta que el artículo 1911 del Código Civil determina que “Del cumplimiento de las obligaciones responde el deudor con todos sus bienes, presentes y futuros”. Se consagra, de esta manera, en nuestro derecho el principio de responsabilidad universal del deudor.

La doctrina española defiende la embargabilidad del salario, puesto que es un derecho económico y, en palabras de DEL VALLE VILLAR “es perfectamente alienable y susceptible de transmisión a terceros, como son los herederos del trabajador y desde luego, sus acreedores”⁵⁷⁵.

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

Así el ET en su artículo 27, 2 declara que “el salario mínimo interprofesional, en su cuantía, es inembargable”. Y la LEC dispone en su artículo 607, 1 y 2 que “1. Es inembargable el salario, sueldo, pensión, retribución o su equivalente, que no exceda de la cuantía señalada para el salario mínimo interprofesional. 2. Los salarios, sueldos, jornales, retribuciones o pensiones que sean superiores al salario mínimo interprofesional se embargarán conforme a esta escala: 1.º Para la primera cuantía adicional hasta la que suponga el importe del doble del salario mínimo interprofesional, el 30 por 100. 2.º Para la cuantía adicional hasta el importe equivalente a un tercer salario mínimo interprofesional, el 50 por 100. 3.º Para la cuantía adicional hasta el importe equivalente a un cuarto salario mínimo interprofesional, el 60 por 100. 4.º Para la cuantía adicional hasta el importe equivalente a un quinto salario mínimo

⁵⁷⁵ DEL VALLE VILLAR. J.M.: *La protección legal de la suficiencia del salario*, Ed. Dykinson, Madrid, 2002, p. 23.

interprofesional, el 75 por 100. 5.º Para cualquier cantidad que exceda de la anterior cuantía, el 90 por 100”⁵⁷⁶.

No obstante, tales normas no existen en materia de compensación de deudas. Sin embargo, como defiende DEL VALLE VILLAR “existen normas internacionales e internas que podrían interpretarse como invitación al legislador para que regule la compensación limitada de salarios, tanto la que efectúe cualquier acreedor como la que se intente llevar a cabo por el empresario”⁵⁷⁷.

Entre tales normas podemos citar el Convenio 95 OIT. Nos referimos al Convenio sobre protección del salario, 1949 (núm. 95) aprobado por la Organización Internacional del Trabajo en Conferencia General convocada en Ginebra el 8 de junio de 1949. El artículo 10 del citado Convenio determina que “1. El salario no podrá embargarse o cederse sino en la forma y dentro de los límites fijados por la legislación nacional. 2. El salario deberá estar protegido contra su embargo o cesión en la proporción que se considere necesaria para garantizar el mantenimiento del trabajador y de su familia”⁵⁷⁸.

Y esta exigencia tiene su reflejo en la CE cuyo artículo 35, 1 determina que todos los españoles tienen el deber de trabajar y el derecho al trabajo y a una remuneración suficiente para satisfacer sus necesidades y las de su familia.

También podemos traer a colación el artículo 3,5 del ET que consagra el principio de indisponibilidad de los derechos que recogen las leyes laborales, de tal forma que “de él se deduce no sólo que le queda prohibido al trabajador renunciar a sus derechos, al menos a aquellos recogidos en normas de derecho necesario (como son, desde luego, las que regulan el salario mínimo), sino también que al empresario le es imposible negárselos”⁵⁷⁹.

Nos alineamos con los autores que defienden que la cesión del derecho de crédito por remuneraciones o salarios debe estar condicionada por las normas que

⁵⁷⁶ En este sentido puede consultarse la herramienta que la AEAT pone a disposición en su página web para el cálculo del importe embargable de sueldos y salarios. <https://www2.agenciatributaria.gob.es>

⁵⁷⁷ DEL VALLE VILLAR. J.M.: *La protección legal de la suficiencia del salario*, Ed. Dykinson, Madrid, 2002, p. 24.

⁵⁷⁸ Y esta última previsión entronca con nuestro Código Civil en cuyo artículo 151 se prevé que “no es renunciable ni transmisible a un tercero el derecho a los alimentos. Tampoco pueden compensarse con lo que el alimentista deba al que ha de prestarlos. Pero podrán compensarse y renunciarse las pensiones alimenticias atrasadas, y transmitirse a título oneroso o gratuito el derecho a demandarlas”.

⁵⁷⁹ DEL VALLE VILLAR. J.M.: *La protección legal de la suficiencia del salario*, Ed. Dykinson, Madrid, 2002, p. 24.

autorizan su embargo, puesto que la finalidad de los límites al embargo y de la indisponibilidad de derechos es la misma. Como manifestó RIOS SALMERON “el trabajador no puede consentir el embargo, ni tampoco ceder la parte de su salario que las leyes tienen por inembargable; suma que es la que el legislador presupone necesaria para «garantizar el mantenimiento del trabajador y su familia»; con lo que nuestro país daría cumplimiento, por este camino, a la previsión contenida ahora en el Convenio núm. 95 de la OIT. A la vez que se situaría, al menos para los trabajadores, en lo que es punto de vista generalizado en las legislaciones extranjeras: la cesión de un crédito viene condicionada por las normas que autorizan su embargo; de manera tal que solamente la fracción embargable será cedible”⁵⁸⁰.

En este mismo sentido se ha manifestado SOLÉ FELIÚ “Por otra parte, la exclusión de la compensación en el caso de créditos inembargables tiene su razón de ser en la voluntad de impedir que la compensación pueda privar a una persona de los créditos dirigidos a asegurarle una subsistencia mínima, como es el caso de los alimentos o salarios, sueldos, pensiones o retribuciones hasta el importe del salario mínimo interprofesional (Art. 607 LEC). De ahí que los Arts. 1187.I.2o PMCC y 516-10.2. b) PCC mantengan la inoponibilidad de la compensación de cualquier crédito en la medida en que resulte inembargable, alineándose en este punto con los textos y principios de referencia”⁵⁸¹.

No desconocemos la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, de fecha 21 de septiembre de 2013, que declaró, una vez alegada por la parte la aplicación de las limitaciones al embargo de sueldos a la compensación de oficio, que, por no encontrarnos ante un procedimiento de recaudación de deudas tributarias, tales normas no son aplicables. “Muy al contrario, la mecánica de la compensación a la que ha acudido la Administración Tributaria no persigue la traba de bienes y consiguiente indisponibilidad de los mismos por el deudor, tal y como acaece en el embargo, sino que

⁵⁸⁰ RIOS SALMERÓN, B.: “La inembargabilidad del salario”, discurso leído el día 4 de diciembre de 1986 en el acto de recepción como Académico de Número de la Real Academia de Legislación y Jurisprudencia de Murcia, <http://www.ralyjmurcia.es>.

⁵⁸¹ SOLÉ FELIÚ, J.: “La compensación de deudas. Propuestas de reforma...”, ob. cit., p. 33-34. Las siglas PMCC se corresponden con la Propuesta de Modernización del Código Civil en materia de Obligaciones y Contratos, elaborada en el marco de la Sección de Derecho Civil de la Comisión General de Codificación y las siglas PCC se corresponden con la Propuesta de Código Civil (Libros Quinto y Sexto), elaborada en el seno de la Asociación de Profesores de Derecho Civil, que son objeto de estudio en el apartado 1.1. del capítulo III.

se trata de un procedimiento de muy diversa naturaleza y finalidad, al que no resultan aplicables las normas de la LEC sobre la inembargabilidad de sueldos y salarios, constituyendo pura y simplemente, una forma de extinción de las deudas tributarias que puede acordarse de oficio, siempre y cuando se cumplan los requisitos del art. 66.1 del Reglamento General de Recaudación , que no contiene ningún tipo de limitación sobre el origen de las sumas a compensar por la Administración. Dicho procedimiento permite al actor extinguir, en este caso, parcialmente, la deuda tributaria, de modo que sus alegaciones sólo serían de recibo en el caso de que se hubiera instado contra el mismo un procedimiento de apremio en orden al pago de su deuda tributaria que hubiera llevado aparejado el embargo de los bienes inembargables anteriormente referenciados”⁵⁸².

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

En otro orden de cosas, las conclusiones anteriores no las entendemos aplicables a las devoluciones por el IRPF como consecuencia del exceso de retenciones soportadas sobre los rendimientos del trabajo, ya que tales cantidades no son salarios a los efectos de la limitación en el embargo y compensación de deudas. Así lo ha manifestado la Dirección General de Tributos en contestación a consulta de fecha 18 de noviembre de 2019 (V3198-19). El consultante afirma que, al llevarse a cabo la compensación de sus deudas tributarias con la devolución del IRPF, correspondiente al exceso de retenciones practicadas sobre sus rendimientos del trabajo, no se están respetando los importes considerados inembargables por la legislación vigente. La Dirección General de Tributos concluye que “las cantidades a percibir por el consultante, en concepto de devoluciones derivadas de la normativa del IRPF como consecuencia del exceso de retenciones soportadas a las que se alude en la solicitud de consulta no pueden considerarse como salarios a los efectos anteriores”. En efecto, se trata en este caso de un crédito que nace

⁵⁸² STSJ de Cantabria, Sala de lo Contencioso, de fecha 21 de septiembre de 2007, Recurso 334/2006, Fundamento de Derecho sexto.

como consecuencia de las obligaciones económicas que la LGT impone a la Administración tributaria.

Esta misma opinión, la negación de la naturaleza de salario de la devolución por el IRPF correspondiente a las retenciones sobre los rendimientos del trabajo, ya la defendió la Audiencia Nacional en sentencia de fecha 26 de julio de 2011, en cuyo texto puede leerse que “opone el actor, como antes se dijo, que el importe de la devolución por retenciones del IRPF proviene de renta de trabajo personal, la cual ya ha sido embargada hasta su límite máximo por la Administración Pública, por lo que se excede ahora en el embargo los límites establecidos en el art. 607 LEC y, por tanto, es nulo de pleno derecho. Pero tal alegación no puede acogerse en forma alguna favorable, pues en el presente caso no existe embargo alguno de sueldo o pensión, ciertamente, que es el supuesto al que se refiere el art. 607 que se invoca, sino un acuerdo de la Administración declarando parcialmente extinguida la deuda en el importe que proviene de unas retenciones por IRPF que se practicaron en cuantía superior a la que correspondía, como consecuencia de una cuota diferencial negativa del IRPF del ejercicio 2.007, según lo dispuesto en el art. 79 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, por lo que es evidente que no se trata de un supuesto de embargo de sueldos y salarios”⁵⁸³.

Por ello concluimos que es posible la compensación de oficio de deudas y sanciones tributarias con créditos por remuneraciones y salarios debidos por la Administración, a su vez acreedora del empleado⁵⁸⁴, pero con la salvedad de que tal compensación tiene como límite el importe correspondiente al legalmente establecido para la embargabilidad de tales retribuciones. Por otra parte, se podrá solicitar la compensación a instancia de parte, empero respetando estos mismos límites, necesidad que surge de la aplicación del principio de indisponibilidad de derechos, entre ellos el derecho al salario mínimo, reconocido en nuestro ordenamiento⁵⁸⁵.

⁵⁸³ SAN, Sala de lo Contencioso, de fecha 26 de julio de 2011, Recurso 712/2009, Fundamento de Derecho tercero.

⁵⁸⁴ El requisito de reciprocidad entre acreedor y deudor lo tratamos en el apartado 1 del capítulo III. Empero podemos poner en evidencia en este momento que tal condición de acreedor-deudor recíproco es necesaria para poder acudir a la compensación de deudas y sanciones tributarias.

⁵⁸⁵ CORDERO GONZÁLEZ entiende, respecto de las magnitudes salariales inembargables de conformidad con la LEC, que “aunque la Administración no pueda compensar de oficio el salario, en tanto que no supere la cantidad citada, sí sería admisible que el propio perceptor solicitase voluntariamente su compensación con una deuda tributaria. Se trata de una hipótesis improbable en la práctica dado el formalismo que

2.2. Condiciones predicables de los créditos susceptibles de compensación: la liquidez, el vencimiento y la exigibilidad. La exigibilidad de las obligaciones públicas: “pagabilidad” de los créditos adeudados por las Administraciones públicas. La relación entre la obligación de pago y la exigencia de reconocimiento del crédito por acto administrativo.

Debemos recordar que el artículo 71 de la LGT determina que “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” ⁵⁸⁶.

Es decir, respecto de los créditos aptos para su aportación a los efectos de extinción de deudas y sanciones tributarias la norma exige que hayan sido reconocidos por acto administrativo.

Con fundamento en las exigencias del derecho civil se ha predicado de estos créditos la necesidad de su liquidez, exigibilidad y vencimiento, de modo paralelo a las cualidades predicables de las deudas a las que se oponen para su extinción.

Como ya hemos justificado en apartados precedentes, consideramos que la cualidad de vencida de la deuda compensable, de conformidad con la LGT, solamente debe concurrir en el supuesto de aquellas deudas que se compensen en periodo ejecutivo de pago; de este modo hemos llegado a la conclusión de que tal característica no es propia de todas las deudas y sanciones tributarias compensables.

En este mismo sentido, tampoco entendemos que los créditos susceptibles de aportación a un procedimiento de compensación a los efectos de la extinción de deudas y sanciones tributarias tengan que gozar, en todo caso, de la cualidad de vencidos y ello

acompaña, aun hoy, al procedimiento de compensación. No obstante, de producirse la solicitud, habría de ser necesariamente admitida, al no existir en este caso, imposición o coacción alguna por parte del ente público acreedor.” (CORDERO GONZÁLEZ, E. M^a: *La compensación como forma ...*, ob. cit., p. 146). No compartimos esta opinión por las razones expresadas del necesario respeto a la indisponibilidad del salario por parte del trabajador.

⁵⁸⁶ El antecedente inmediato de esta norma es el artículo 68, 1 de la LGT de 1963, a cuyo tenor la compensación de las deudas tributarias era posible " a) Con los créditos reconocidos por acto administrativo firme a que tengan derecho los sujetos pasivos en virtud de ingresos indebidos por cualquier tributo; y b) Con otros créditos reconocidos por acto administrativo firme a favor del mismo sujeto pasivo". La cualidad de firmeza del acto administrativo de reconocimiento fue muy criticada por la doctrina, sobre todo a partir de la aprobación en 1990 del RGR, cuyo texto no contemplaba tal exigencia. Por ello, algunos autores propusieron la revisión de la LGT de 1963 en este sentido. Las razones de la crítica a la exigencia de firmeza del acto administrativo de reconocimiento pueden consultarse en CORDERO GONZÁLEZ, E.M^a., *La compensación como forma ...*, ob.cit., p. 206-207.

pese a que un sector de la doctrina científica anuda la exigencia de que los créditos sean líquidos, vencidos y exigibles a su reconocimiento por acto administrativo. En este sentido CORDERO GONZÁLEZ defiende que “Respecto del crédito, los requisitos de liquidez, vencimiento y exigibilidad se concretan en la necesidad de su “reconocimiento” por un acto de la Administración”⁵⁸⁷.

No compartimos esta consideración. Defendemos, por el contrario, que la exigencia de que el crédito esté reconocido es un requisito de este que se suma a la exigencia de su liquidez y exigibilidad, en todo caso, y de su vencimiento en los supuestos de incumplimiento en plazo⁵⁸⁸.

Por nuestra parte entendemos que la exigencia de reconocimiento del crédito puede explicarse mediante el análisis del artículo 21,1 de la LGP, a cuyo tenor “Las obligaciones de la Hacienda Pública estatal sólo son exigibles cuando resulten de la ejecución de los presupuestos, de conformidad con lo dispuesto en esta Ley, de sentencia judicial firme o de operaciones no presupuestarias legalmente autorizadas”.

Antecedente inmediato de esta norma fue el artículo 43, 1 del Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General Presupuestaria, cuya redacción era coincidente con la actual.

A propósito de tal disposición, la doctrina científica se planteó el concepto de exigibilidad a que hacía referencia tal norma.

En el derecho común, el concepto de exigibilidad más completo lo ofreció, desde nuestro punto de vista, DIEZ PICAZO, que determinó que “por exigibilidad se entiende aquella cualidad por virtud de la cual la obligación es reclamable ya en vía judicial y puede, por consiguiente, dar lugar a una acción. No pueden considerarse como exigibles las simples obligaciones naturales. Tampoco aquellas cuyo título constitutivo se encuentre afectado de un vicio de invalidez que determine su inexistencia o nulidad”⁵⁸⁹.

⁵⁸⁷ CORDERO GONZÁLEZ, E.M^a., *La compensación como forma ...*, ob.cit., p. 175.

⁵⁸⁸ El TEAC en Resolución de 4 de octubre de 2012, después de analizar la normativa de la LGT y del RGR en materia de compensación, concluyó que “uno de los requisitos necesarios para que deudas y créditos sean compensables es el de su exigibilidad, cuestión diferente a la de su reconocimiento.” (Resolución del TEAC de 4 de octubre de 2012 (RG 04259/2010).

⁵⁸⁹ DIEZ PICAZO, L.: *Fundamentos de Derecho civil ...*, ob.cit., p. 644.

Respecto de la exigibilidad de las obligaciones públicas, PALAO TABOADA afirmó que “lo que el artículo 43 LGP establece no es, pese a su dicción, una condición de exigibilidad de estas obligaciones sino un requisito para que las mismas puedan ser pagadas”⁵⁹⁰.

Por ello, concluye MARTÍNEZ GINER que “resulta más conveniente referirse a “pagabilidad” en lugar de “exigibilidad” de las obligaciones de pago”⁵⁹¹ ya que cuando la norma utiliza el término exigibilidad lo hace en referencia a las obligaciones de la Hacienda Pública que deben ser cumplidas superando, si es necesario, cualquier obstáculo para ello, pero no utiliza el término en sentido técnico.

Por ello, compartimos plenamente las reflexiones de CAYÓN GALIARDO en el sentido de considerar que “el término exigibilidad no ha sido tomado siempre en una significación unívoca, queriendo designarse en unas ocasiones la posibilidad de reclamación del cumplimiento y, en otras, la posibilidad de pago, es decir, la inexistencia de cualquier obstáculo para que el deudor pudiera cumplir con su obligación. Es en este sentido en el que el término exigible ha sido traducido por el término pagable”⁵⁹².

Esta interpretación entendemos que viene apoyada por las reflexiones de RODRIGUEZ BEREIJO, que afirma que “la obligación nace, existe y es válida desde que se ha producido el hecho o acto que constituye su fuente (la ley, el contrato, el acto administrativo, actos u omisiones ilícitas), pero no podrá ser satisfecha ni el acreedor podrá exigir el pago en tanto no medie autorización presupuestaria para ello”⁵⁹³. Mas contundente se muestra RUIZ OJEDA que asegura que es posible que las obligaciones contraídas sean válidas y exigibles, pero no puedan ser “pagadas, cumplidas o satisfechas por la Administración deudora porque falta el requisito que permite la ordenación del procedimiento de gasto, de tal manera que, si se produjera el acto del pago, este sería nulo de pleno derecho al ser resultado de un procedimiento antijurídico y viciado en su misma raíz”⁵⁹⁴.

⁵⁹⁰ PALAO TABOADA, C.: *Derecho Financiero y Tributario*, vol. I, Colex, Madrid, 1985, p. 65.

⁵⁹¹ MARTÍNEZ GINER, L.A.: *La Hacienda Pública deudora ...*, ob.cit., p. 95.

⁵⁹² CAYÓN GALIARDO, A.: “Las obligaciones económicas del Estado en la Ley General Presupuestaria”, *Presupuesto y Gasto Público*, nº 3, 1979, p. 72.

⁵⁹³ RODRIGUEZ BEREIJO, A.: *El presupuesto del Estado. Introducción al Derecho Presupuestario*, Tecnos, Madrid, 1970, p. 217.

⁵⁹⁴ RUIZ OJEDA, A.: *La ejecución de créditos pecuniarios contra entes públicos: la responsabilidad contractual de la administración y el embargo de dinero público*, Civitas, Madrid, 1993, p. 190.

Finalmente, SOLER ROCH, con referencia a la LGP vigente, considera que “La interpretación conjunta de las normas contenidas en los artículos 20 y 21 de la LGP mantiene viva, en nuestra opinión, la discusión sobre el *nacimiento y exigibilidad* de las obligaciones públicas. El primero, que determina la validez de la obligación, depende exclusivamente de los títulos jurídicos a que se refiere el primero de aquellos preceptos (ley, contrato o acto administrativo), es decir, de la fuente de la obligación. En cuanto a la exigibilidad, el segundo de los preceptos citados la relaciona esencialmente con lo dispuesto en el artículo 46 de la Ley, que sanciona con nulidad los actos y disposiciones que supongan un compromiso de gasto sin crédito presupuestario suficiente” ⁵⁹⁵.

Por todo ello concluimos que, en tanto en cuanto la compensación de deudas es una forma de extinción de las obligaciones de la Administración tributaria, conceptuada como un subrogado del pago, también supone, como este, una disposición de fondos públicos que exige un plus de garantía. De ahí, en nuestra opinión, nace la exigencia en la LGT del reconocimiento del crédito, estando este concepto ligado al momento en que la Administración tributaria está obligada al pago o cumplimiento del crédito, crédito que en todo caso debe estar cuantificado (de ahí la exigencia de liquidez), ser exigible y, en algunos casos, también podrá estar vencido, pero, además, reconocido, en el sentido de “pagable” ⁵⁹⁶.

Desde nuestro punto de vista, esta interpretación viene corroborada por la dicción del artículo 56, 2, b) del RGR, a cuyo tenor “A la solicitud de compensación se acompañarán los siguientes documentos: (...) 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” ⁵⁹⁷.

⁵⁹⁵ SOLER ROCH. M^a.T.: “La ordenación de la Hacienda Pública estatal ...”, ob.cit., p. 81-82.

⁵⁹⁶ Entendemos que si no existe obligación de pago del crédito no podrá acordarse la compensación de este.

⁵⁹⁷ Con una dicción similar se aprobó, modificando el texto originariamente vigente, con efecto 1 de mayo de 1995, un nuevo artículo 67, 2, b) del RGR de 1990 (por el artículo 7 del R.D. 448/1995, 24 marzo, por el que se modifica determinados artículos del Reglamento General de Recaudación, del Real Decreto por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al económico-administrativo y del Real Decreto por el que se desarrolla determinadas directivas comunitarias sobre asistencia mutua en materia de recaudación) que textualmente determinaba que, a la solicitud de compensación debía acompañarse “Certificado de la oficina de contabilidad del Departamento, centro u organismo gestor del gasto o del pago, en el que se refleje la existencia del crédito reconocido, pendiente de pago, y la suspensión, a

Ahora bien, la LGT exige el reconocimiento del crédito por acto administrativo, pero, desde nuestro punto de vista, no en todo caso será necesaria la existencia de este para entender reconocido el crédito compensable.

Analicemos los distintos supuestos que hemos identificado como generadores de créditos compensables para determinar la necesidad de cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos de los créditos que hemos enumerado.

En primer lugar, respecto del crédito por devolución derivada de la normativa propia del tributo, es evidente que su liquidez, exigibilidad y reconocimiento vendrán determinadas por el acto administrativo de liquidación, en los supuestos en que tal devolución tenga su origen en una comunicación de datos, o solicitud.

Más complejo es el supuesto en el que el crédito por devolución nace de la presentación de una autoliquidación del impuesto. Como hemos afirmado, es este último supuesto el que va a generar la mayoría de los créditos compensables.

En este caso la liquidez del crédito, es decir, su cuantificación, vendrá determinada en la propia autoliquidación presentada. Su exigibilidad se debe establecer en el momento de presentación de la autoliquidación (momento desde el que la Administración puede hacer efectiva la devolución) y su vencimiento lo fija el artículo 31 de la LGT, según el cual, una vez haya transcurrido el plazo establecido en las normas propias del tributo, o, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se haya producido el abono de la devolución, se devengará interés de demora incrementado desde la finalización de dicho plazo, sin necesidad de que el obligado tributario lo demande. Tal devengo de intereses moratorios son consecuencia del incumplimiento en plazo de la

instancia del interesado, de los trámites para su abono en tanto no se comunique la resolución del procedimiento de compensación". Este texto fue recurrido ante el Tribunal Supremo por entender que suponía una extralimitación reglamentaria puesto que la LGT de 1963 solamente exigía que el crédito estuviese reconocido por acto administrativo firme. El Tribunal Supremo falló el 10 de julio de 1996 dando validez a la redacción aprobada por entender que "Sin embargo, tal reproche no puede compartirse. La Ley General Tributaria establece el presupuesto indispensable para la compensación: que el crédito esté reconocido por acto administrativo firme; pero señala que aquella se realizará en las condiciones que reglamentariamente se establezcan." (STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 10 de julio de 1996, Recurso 366/1995, Fundamento de Derecho segundo). Por ello entendemos que posibles planteamientos de cuestiones similares con relación al artículo 56 del RGR respecto del artículo 71 de la LGT no tendrán viabilidad, en el escenario más probable.

obligación. Por lo tanto, el crédito que nace como consecuencia de la existencia de una devolución propia del tributo deberá ser líquido y exigible, pero no en todo caso vencido.

Empero, más dificultades genera la exigencia de que este crédito esté reconocido por acto administrativo.

MARTÍNEZ LAFUENTE para el caso de créditos nacidos por la presentación de autoliquidaciones entiende que “si la obligación tributaria puede hacerse líquida por el contribuyente y mediante su pago llegar a extinguir aquélla, no ha de existir obstáculo conceptual que permita hacer lo mismo desde la posición acreedora frente a la Hacienda Pública, todo ello, claro está, sometido a la ulterior comprobación por parte de los Órganos integrantes de la Inspección Tributaria. El reconocimiento del crédito frente a la Hacienda Pública no precisa de nuevos pronunciamientos constitutivos, pues ya han existido actuaciones tributarias por parte de otros obligados tributarios que han originado el ingreso excesivo. En efecto, son los actos de repercusión tributaria obligatoria o las actuaciones del retenedor los que originan el crédito a compensar con la Hacienda Pública ” ⁵⁹⁸.

Ahora bien, en el supuesto de devoluciones derivadas de las autoliquidaciones presentadas, existe un plazo legalmente previsto de 6 meses, bien desde la finalización del plazo voluntario de presentación de aquellas, bien desde su presentación efectiva, si esta se produjo fuera de plazo, en el que la Administración tributaria puede proceder a la emisión de una liquidación provisional, que funcionará como acto administrativo de reconocimiento del crédito ⁵⁹⁹.

Transcurrido este plazo, si bien no decae el derecho de la Administración a comprobar la autoliquidación, se le impone a esta la obligación de proceder a la

⁵⁹⁸ MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: “La compensación tributaria en la nueva normativa recaudatoria”, *Impuestos, Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, vol. I, 1991, p. 342.

⁵⁹⁹ Recordemos que en los principales impuestos estatales podemos evidenciar la existencia de un plazo de 6 meses para la emisión del acto administrativo de reconocimiento: el artículo 103 de la LIRPF determina que “(...) la Administración tributaria practicará, si procede, liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación de la declaración.(...)”; el artículo 127 de la LIS, regula que “(...) la Administración tributaria practicará, si procede, liquidación provisional dentro de los 6 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación de la declaración. (...)”; y, por último, la LIVA en su artículo 115 fija que “(...) la Administración procederá, en su caso, a practicar liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo previsto para la presentación de la autoliquidación en que se solicite la devolución del Impuesto”. No obstante, el obligado tributario no suele tener noticia de la práctica de tal liquidación provisional, recibiendo simplemente la devolución en su cuenta bancaria, lo que va a dificultar enormemente la viabilidad de la compensación de deudas.

devolución sin más trámites. En este último caso, es decir, cuando transcurrido el plazo establecido para la emisión de la liquidación provisional, esta no haya sido emitida, nacerá el derecho de crédito en favor del contribuyente sin que se haya producido un acto administrativo de reconocimiento, ya que es la Ley la que le reconoce el crédito al sujeto pasivo al establecer la necesidad de la devolución, sin más trámites ⁶⁰⁰.

De esta manera, en el supuesto de las autoliquidaciones a devolver, la exigencia de un acto administrativo de reconocimiento del crédito no resultará necesaria al producirse su reconocimiento *ex lege*, por el mero transcurso del plazo de seis meses anteriormente referido. En consecuencia, transcurrido el plazo para la emisión de la liquidación provisional sin que esta se produzca, podrá instar el contribuyente la extinción por compensación del crédito por devolución ⁶⁰¹.

Este reconocimiento *ex lege* del crédito ha sido así constatado por el Tribunal Supremo, *verbi gratia*, en sentencia de fecha 30 de septiembre de 2005: “Si bien es cierto que con arreglo a lo establecido en el art. 68. apartado 1, de la Ley General Tributaria, las deudas tributarias a cargo de los sujetos pasivos pueden extinguirse total o parcialmente por compensación, bien con créditos tributarios, bien con créditos no tributarios, que dichos sujetos pasivos tienen reconocidos por acto administrativo firme frente a la Hacienda Pública, letras a) y b), no es menos cierto que este requisito no puede interpretarse en el sentido de que sea insoslayable para cualquier supuesto, dada la complejidad de nuestro sistema tributario. Así, a partir de la vigencia de la Ley

⁶⁰⁰ Criterio que ya justificamos en un trabajo anterior, bajo la vigencia de la LGT de 1963, no sin matizar que del establecimiento del mencionado plazo, cuyo objetivo es garantizar la posición del contribuyente frente a la posible inactividad administrativa, no deriva como consecuencia la necesidad de que la liquidación provisional pueda o deba practicarse al término de dicho plazo. Al contrario, presentada la solicitud de compensación por parte del obligado al pago antes de la finalización del citado plazo, la Administración dará cumplimiento a los principios de celeridad y eficacia al proceder a la práctica de la liquidación provisional correspondiente, y ello en el periodo más breve de tiempo posible. Lo contrario supondría la trasmutación de la naturaleza jurídica de la compensación de deudas, convirtiéndola en facultativa, y ello por dejar a la voluntad de la Administración la posibilidad de que la emisión de la liquidación provisional pueda llevarse a cabo en un momento posterior a la denegación de la solicitud de compensación. (BALLESTEROS SOLER, M^a.C.: *La extinción de la deuda tributaria mediante compensación*, Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 59). Recordemos que defendemos la naturaleza jurídica de la compensación de deudas como legal o automática.

⁶⁰¹ Tampoco requiere de reconocimiento el crédito resultante de la conversión de activos por impuesto diferido en créditos fiscales, regulada en el artículo 130 de la LIS. El artículo 69, 2 del RIS determina que “La conversión de los activos por impuesto diferido a que se refiere el apartado anterior en un crédito exigible frente a la Administración tributaria se producirá en el momento de la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período impositivo en que se hayan producido las circunstancias previstas en el apartado 2 del artículo 130 de la Ley del Impuesto”, sin la exigencia de más trámites, momento a partir del cual podrá instarse su compensación.

61/1978, de 27 de Diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, surge un crédito tributario, que fue el de las devoluciones de oficio del exceso de las retenciones soportadas, y a partir del 1 de Enero de 1986 el crédito derivado de las devoluciones de oficio del IVA, que puede ser reconocido, bien mediante acto expreso, bien por imperativo legal, es decir, en aplicación de la propia normativa, por el simple transcurso de los plazos previstos, sin que la Administración Tributaria haya practicado la liquidación provisional. Tanto es así, que, transcurridos los plazos, la deuda a favor del contribuyente genera intereses a su favor, por lo que puede considerarse que es vencida, liquida y exigible a partir de ese momento. En estos casos, pues, no hay duda de que existe un supuesto de reconocimiento “ex lege” de un crédito tributario del contribuyente, que precisamente por eso, sin reconocimiento expreso por la Administración, empieza a devengar en su favor intereses de demora” ⁶⁰².

Así, para el Tribunal Supremo no puede denegarse la compensación por no existir acto expreso de reconocimiento cuando el plazo establecido legalmente para la devolución ha sido superado ⁶⁰³. “Otra cosa sería confundir la falta de reconocimiento formal del crédito, con la existencia jurídica de una obligación, que deviene firme por el transcurso del plazo establecido en la norma” ⁶⁰⁴.

Concluye el Tribunal Supremo en sentencia de fecha 30 de abril de 2008 que, “De esta forma, frente al crédito tributario a favor de la Hacienda Pública, surge, por ministerio de la ley y aun cuando no exista acto administrativo expreso que lo reconozca, un derecho de crédito a la devolución del importe solicitado, por el mero transcurso del plazo de seis meses previsto para la liquidación provisional, momento en el que, puesto que existe manifestación expresa por parte del obligado tributario a través de su solicitud de compensación, se produce automáticamente la misma (...)” ⁶⁰⁵.

⁶⁰² STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 30 de septiembre de 2005, Recurso 6241/2000, Fundamento de Derecho cuarto.

⁶⁰³ En realidad, el artículo 72, 2 de la LGT prevé, en el supuesto de solicitud de compensación de deudas en periodo voluntario de pago de estas, el devengo del interés de demora que pueda proceder, en su caso, hasta la fecha de reconocimiento del crédito, pero no la denegación de la compensación de deudas. Entendemos que este es un argumento más a favor de la distinción entre exigibilidad del crédito, que tiene su conexión con el nacimiento de la obligación para la Administración tributaria, y reconocimiento de este, que tiene su conexión con la obligación de cumplimiento o pago.

⁶⁰⁴ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 30 de septiembre de 2005, Recurso 6241/2000, Fundamento de Derecho cuarto.

⁶⁰⁵ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 30 de abril de 2008, Recurso 3553/2003, Fundamento de Derecho sexto.

Caso distinto es el del crédito que surge como consecuencia de la existencia de una devolución de ingresos indebidos. El RGR, en concreto el artículo 56, 2, b), segundo párrafo, también exceptúa en algunos supuestos la exigencia de acto administrativo de reconocimiento del crédito ⁶⁰⁶. La norma determina que “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”. De esta manera se exceptúa la necesidad de acto administrativo de reconocimiento del crédito en caso de que la devolución haya sido reconocida por resolución o sentencia. Pero esta exclusión entendemos que necesita de alguna matización.

La sentencia o resolución a la que se refiere la norma es aquella que reconoce la existencia de un ingreso indebido y, por tanto, tras tal declaración lo cuantifica, dando así cumplimiento al requisito de liquidez, predicable del crédito.

Pero diferente será la situación de una resolución o sentencia judicial que, ante la impugnación de una liquidación o la solicitud de rectificación de una autoliquidación se limite a anularla o a reconocerla, respectivamente. Y ello porque tal resolución o sentencia va a exigir de la existencia de un acto de ejecución de tal decisión administrativa o judicial ⁶⁰⁷ y en este acto de ejecución es donde se dará cumplimiento al requisito de liquidez del crédito, que no habrá sido cuantificado con anterioridad ⁶⁰⁸.

Por ello podemos concluir que, en los supuestos de devolución de ingresos indebidos no será necesario acto administrativo de reconocimiento del crédito si existe, a su vez, una resolución o sentencia en que se reconozca la existencia de tal ingreso indebido y sea cuantificado.

⁶⁰⁶ Recordemos que, en todo caso, el crédito debe ser líquido y exigible y, en determinadas circunstancias, también vencido.

⁶⁰⁷ Acto que anulará la liquidación o dará por rectificada la autoliquidación, ordenando la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas.

⁶⁰⁸ En este sentido puede consultarse la Instrucción de 8 de junio de 1999 del Departamento de Recaudación de la AEAT relativa a los procedimientos de compensación y reducción (Bomeh 29/1999): “En los casos en que se haya reconocido el derecho a la devolución en la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa, en una sentencia o resolución judicial, o en cualquier acuerdo o resolución que suponga la revisión o anulación de actos administrativos que hubieren dado lugar al ingreso de una deuda tributaria en cuantía superior a la que legalmente procedía, será necesario para que pueda operar materialmente la compensación, que se haya dictado el acuerdo de devolución de oficio por el órgano competente, sin perjuicio de retrotraer los efectos del acuerdo de compensación a la fecha de resolución del recurso, reclamación, sentencia o del acuerdo o resolución que suponga la revisión o anulación de actos administrativos”.

Más sencillos son los supuestos de créditos con origen en la obligación de reembolso de los costes de las garantías aportadas para la suspensión de la ejecución de deudas tributarias y sanciones, así como para la obtención de aplazamiento o fraccionamiento del pago de aquellas, en el caso de que tales obligaciones sean posteriormente declaradas improcedentes por sentencia o resolución administrativa firme, así como los supuestos de aquellos créditos en concepto de intereses de demora, cuyo devengo se produce como consecuencia del cumplimiento de las restantes obligaciones de contenido económico impuestas a la Administración tributaria en la LGT. En estos supuestos será necesario el acto administrativo de reconocimiento del crédito, puesto que será la forma de cuantificación de este, y, por tanto, de cumplimiento del requisito de liquidez ⁶⁰⁹.

Por otra parte, en cuanto a los créditos de origen contractual el reconocimiento se identifica con la fase final de ejecución del gasto, es decir, con la obligación de pago; será acto administrativo de reconocimiento el que de pie al pago de la obligación. Por esta razón se exige en el RGR, para hacer efectiva la compensación, que se haya solicitado la suspensión del pago del crédito a la oficina de contabilidad del órgano u organismo gestor del gasto o del pago ⁶¹⁰.

En el caso de créditos cuyo origen no se corresponda con una obligación recíproca, es decir, en los supuestos en los que es la ley, un acto administrativo o una sentencia firme la que ha hecho nacer el derecho de crédito, el crédito se ostentará desde el reconocimiento en la ley, mediante la notificación del acto o la fecha de la sentencia.

Por último, los créditos a aportar al procedimiento de compensación de deudas regulado en la LGT tampoco deben ser necesariamente firmes, como no lo deben de ser

⁶⁰⁹ Así se reconoce en la Instrucción de 8 de junio de 1999 del Departamento de Recaudación de la AEAT relativa a los procedimientos de compensación y reducción (Bomeh 29/1999), al determinar que: “tratándose de créditos nacidos como consecuencia del derecho de reembolso del coste de las garantías aportadas por el contribuyente para suspender la ejecución de una deuda tributaria será el que el interesado ostente desde el momento en que se dicte el acuerdo de reembolso por el órgano competente”.

⁶¹⁰ Evidentemente debe haberse cumplido en este caso con la “regla del servicio hecho”, es decir, el acreedor debe haber cumplido previamente con su obligación (entrega de bien o prestación de servicio), ya que hablamos de obligaciones sinalagmáticas.

las deudas y sanciones con las que concurren para su extinción, todo ello corroborado por la doctrina del Tribunal Supremo ⁶¹¹.

Las conclusiones a las que hemos llegado sobre los requisitos de liquidez, exigibilidad, vencimiento y reconocimiento de los créditos aptos para la compensación de deudas y sanciones tributarias, deben ser matizadas en ciertos supuestos que podemos considerar especiales por sus peculiaridades y que procedemos a analizar en los siguientes apartados.

2.2.1. Especial análisis del requisito de exigibilidad de los créditos representados por certificaciones de obra, a la luz de las disposiciones de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014.

Hemos tenido la oportunidad de concluir que las certificaciones de obra son documentos que contienen y representan un crédito frente a la Administración, oponible a deudas y sanciones tributarias para su extinción por compensación.

Este crédito debe cumplir con los requisitos que, con carácter general, hemos analizado, entre ellos, el de tratarse de un crédito reconocido.

Amplia fue la polémica en cuanto a la necesidad de tal reconocimiento por acto administrativo.

La postura administrativa fue la de no considerar reconocidos tales créditos en el momento de expedición de las certificaciones, sino en el momento de su anotación contable de conformidad con la Regla 64 de la Instrucción de operatoria contable a seguir en la ejecución de gasto del Estado, aprobada por Orden de 1 de febrero de 1996, de tal manera que, o bien se denegaba la compensación por falta de este requisito, o bien, si tal anotación se producía con posterioridad a la solicitud de compensación, se acordaba con devengo de intereses hasta esa fecha.

El Tribunal Supremo puso fin a esta discusión determinando que, en primer lugar, no en todo caso se requiere la existencia de un acto administrativo de reconocimiento del crédito para que este sea apto para extinguir deudas y sanciones tributarias y, lo que es determinante, “el reconocimiento del crédito contra la Administración que la

⁶¹¹ Véase la STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 19 de junio de 2020, Recurso 825/2020.

certificación de obras supone está comprendido en el acto administrativo que autoriza o acuerda su expedición. (...) no puede confundirse el reconocimiento de la obligación según la Regla 64 de la Instrucción de Contabilidad de los Centros Gestores del Presupuesto de Gastos del Estado, que no es otra cosa que un acto interno de Tesorería en el que se refleja la anotación en cuenta de los créditos exigibles contra el Estado, con un acto administrativo firme de reconocimiento de un crédito en favor del sujeto pasivo”⁶¹². En definitiva, razonó el Tribunal, esta exigencia contable no puede convertirse en un nuevo requisito a añadir a los previstos legalmente.

Por lo tanto, las certificaciones de obra no necesitan de acto de reconocimiento del crédito ajeno a la propia certificación y tal circunstancia no ha variado con la aprobación de las distintas modificaciones legislativas llevadas a cabo hasta la entrada en vigor de la LCSP, norma en la que también se mantiene, como ya hemos tenido oportunidad de manifestar anteriormente, la naturaleza jurídica de las certificaciones de obra como título suficiente del crédito frente a la Administración.

Empero el momento en que se entiende exigible y vencido el crédito que representan las certificaciones de obra sí que ha variado a lo largo del tiempo y las diferentes regulaciones de la materia⁶¹³.

⁶¹² STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 8 de febrero de 2003, Recurso 619/1998, Fundamento de Derecho tercero.

⁶¹³ El Tribunal Supremo ya tuvo ocasión de pronunciarse sobre la exigibilidad y el vencimiento de los créditos que representan las certificaciones de obra: “La jurisprudencia, interpretando el párrafo segundo del artículo 47 de la Ley de Contratos del Estado, de 8 de abril de 1.965, ha declarado que el plazo que la norma concede a la Administración para verificar el pago de las certificaciones de obra (tres meses en el mencionado artículo 47 y dos en el artículo 94.2 del Reglamento de Contratación de las Corporaciones Locales) debe contarse desde la fecha de la certificación de obra, no desde la intimación de pago a la Administración, a la que equivaldría la presentación de la certificación a que alude la Entidad Metropolitana. Los intereses por demora se devengan desde el día siguiente al transcurso del plazo de dos meses contado a partir de la fecha de la certificación de obra. En tal sentido se pronuncia la sentencia de 22 de noviembre de 1.994 (y las numerosas que en ella se citan), confirmada por la de 16 de octubre de 1.998. La doctrina encuentra su fundamento en que las certificaciones de obra se expiden mensualmente por la Administración, correspondiendo a una obra ya ejecutada durante dicho periodo de tiempo, según previene el artículo 142, párrafo segundo, del Reglamento General de Contratación del Estado de 25 de noviembre de 1.975. Estando la obra ejecutada, y expidiéndose las certificaciones por la Administración, no hay razón válida para posponer el cómputo del plazo que la ley concede para el pago de dichas certificaciones. El plazo debe computarse desde la fecha de la certificación y, por tanto, este segundo aspecto del motivo no puede prosperar, lo que implica su total desestimación.” (STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 26 de febrero de 2001, Recurso 5104/1995, Fundamento de Derecho segundo). Si bien la legislación aludida es anterior a la que es objeto de nuestro comentario, sus previsiones son las mismas.

La Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas en su artículo 100,4 determinaba que “la Administración tendrá obligación de abonar el precio dentro de los dos meses siguientes a la fecha de la expedición de las certificaciones de obras o de los correspondientes documentos que acrediten la realización total o parcial del contrato, sin perjuicio del plazo especial establecido en el artículo 148 y si se demorase deberá abonar al contratista, a partir del cumplimiento de dicho plazo de dos meses, el interés legal del dinero incrementado en un 1,5 puntos, de las cantidades adeudadas”. De esta forma se fijaba como fecha de exigibilidad, la propia de la certificación de obra y como fecha de vencimiento, la determinada por el cumplimiento de los dos meses posteriores a su emisión ⁶¹⁴.

La posterior aprobación de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público, únicamente supuso la variación del plazo de vencimiento. Su artículo 200,4 preceptuaba que “La Administración tendrá la obligación de abonar el precio dentro de los sesenta días siguientes a la fecha de la expedición de las certificaciones de obras o de los correspondientes documentos que acrediten la realización total o parcial del contrato, sin perjuicio del plazo especial establecido en el artículo 205.4, y, si se demorase, deberá abonar al contratista, a partir del cumplimiento de dicho plazo de sesenta días, los intereses de demora y la indemnización por los costes de cobro en los términos previstos en la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales”.

Posteriormente, la Ley 15/2010, de 5 de julio, de modificación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en operaciones comerciales, procedió a modificar el artículo 200, 4 de la Ley 30/2007, reduciendo progresivamente los plazos de vencimiento de la obligación, pero manteniendo el momento de exigibilidad en la fecha de expedición de la certificación de obra ⁶¹⁵.

⁶¹⁴ El Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas en nada varió esta circunstancia en su artículo 99,4.

⁶¹⁵ En concreto, el artículo tercero de la Ley 15/2010 dio la siguiente redacción al artículo 200, 4 de la Ley 30/2007: “Artículo tercero. Modificación de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público. Uno. Se modifica el apartado 4 del artículo 200 de la Ley de Contratos del Sector Público que pasa a tener la siguiente redacción: ”4. La Administración tendrá la obligación de abonar el precio dentro de los treinta días siguientes a la fecha de la expedición de las certificaciones de obras o de los correspondientes documentos que acrediten la realización total o parcial del contrato, sin perjuicio del plazo especial establecido en el artículo 205.4, y, si se demorase, deberá abonar al contratista, a partir del

Estos mismos términos siguieron vigentes con el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público en su artículo 216,4 y en la Disposición transitoria sexta de la norma.

Sin embargo, un cambio de gran calado se produjo con la aprobación de la Ley 11/2013, de 26 de julio, de medidas de apoyo al emprendedor y estímulo del crecimiento y de la creación de empleo que, sin hacer honor a su título, modificó, a través de su Disposición final séptima, el artículo 216,4 del Real Decreto Legislativo 3/2011, con vigencia desde el 28 de julio de 2013, para determinar que “La Administración tendrá la obligación de abonar el precio dentro de los treinta días siguientes a la fecha de aprobación de las certificaciones de obra o de los documentos que acrediten la conformidad con lo dispuesto en el contrato de los bienes entregados o servicios prestados, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 222.4, y si se demorase, deberá abonar al contratista, a partir del cumplimiento de dicho plazo de treinta días los intereses de demora y la indemnización por los costes de cobro en los términos previstos en la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales (...)”⁶¹⁶.

cumplimiento de dicho plazo de treinta días, los intereses de demora y la indemnización por los costes de cobro en los términos previstos en la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales. Cuando no proceda la expedición de certificación de obra y la fecha de recibo de la factura o solicitud de pago equivalente se preste a duda o sea anterior a la recepción de las mercancías o a la prestación de los servicios, el plazo de treinta días se contará desde dicha fecha de recepción o prestación.” Se añade, también, a la Ley 30/2017 una nueva disposición transitoria octava con la siguiente redacción: “Disposición transitoria octava. Plazos a los que se refiere el artículo 200 de la Ley. El plazo de treinta días a que se refiere el apartado 4 del artículo 200 de esta Ley, en la redacción dada por el artículo tercero de la Ley de modificación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales, se aplicará a partir del 1 de enero de 2013. Desde la entrada en vigor de esta disposición y el 31 de diciembre de 2010 el plazo en el que las Administraciones tienen la obligación de abonar el precio de las obligaciones a las que se refiere el apartado 4 del artículo 200 será dentro de los cincuenta y cinco días siguientes a la fecha de la expedición de las certificaciones de obras o de los correspondientes documentos que acrediten la realización total o parcial del contrato. Entre el 1 de enero de 2011 y el 31 de diciembre de 2011, el plazo en el que las Administraciones tienen la obligación de abonar el precio de las obligaciones a las que se refiere el apartado 4 del artículo 200 será dentro de los cincuenta días siguientes a la fecha de la expedición de las certificaciones de obra o de los correspondientes documentos que acrediten la realización total o parcial del contrato. Entre el 1 de enero de 2012 y el 31 de diciembre de 2012, el plazo en el que las Administraciones tienen la obligación de abonar el precio de las obligaciones a las que se refiere el apartado 4 del artículo 200 será dentro de los cuarenta días siguientes a la fecha de la expedición de las certificaciones de obra o de los correspondientes documentos que acrediten la realización total o parcial del contrato.”

⁶¹⁶ Continúa la norma estableciendo que “Para que haya lugar al inicio del cómputo de plazo para el devengo de intereses, el contratista deberá de haber cumplido la obligación de presentar la factura ante el registro administrativo correspondiente, en tiempo y forma, en el plazo de treinta días desde la fecha de entrega efectiva de las mercancías o la prestación del servicio. Sin perjuicio de lo establecido en los

Como puso de manifiesto BRACHFIELD MONTAÑANA “La reforma sustituyó el grupo sinalagmático nominal “fecha de la expedición” por el de “fecha de la aprobación” lo que dio carta blanca para alargar el periodo real de pago, además la reforma legislativa estableció que la Administración debería aprobar las certificaciones de obra que acrediten la conformidad con lo dispuesto en el contrato dentro de los treinta días siguientes a la entrega efectiva de los bienes, salvo acuerdo expreso en contrario establecido en el contrato y en alguno de los documentos que rijan la licitación” ⁶¹⁷.

Entendemos que con esta reforma legislativa se determinó una nueva fecha en la que el crédito deviene en exigible: la fecha de la aprobación de la certificación de obras o, en su defecto, el momento marcado por los 30 días posteriores a su emisión ⁶¹⁸, dejando fijado su vencimiento en los 60 días de la expedición de las certificaciones de obra.

Este mismo sistema se encuentra hoy vigente a la luz de la LCSP ⁶¹⁹.

El artículo 198,4 de la LCSP determina textualmente que “La Administración tendrá la obligación de abonar el precio dentro de los treinta días siguientes a la fecha de aprobación de las certificaciones de obra o de los documentos que acrediten la conformidad con lo dispuesto en el contrato de los bienes entregados o servicios prestados, (...). Sin perjuicio de lo establecido en el apartado 4 del artículo 210 y en el apartado 1 del artículo 243, la Administración deberá aprobar las certificaciones de obra o los documentos que acrediten la conformidad con lo dispuesto en el contrato de los bienes entregados o servicios prestados dentro de los treinta días siguientes a la entrega efectiva de los bienes o prestación del servicio”.

artículos 222.4 y 235.1, la Administración deberá aprobar las certificaciones de obra o los documentos que acrediten la conformidad con lo dispuesto en el contrato de los bienes entregados o servicios prestados dentro de los treinta días siguientes a la entrega efectiva de los bienes o prestación del servicio, salvo acuerdo expreso en contrario establecido en el contrato y en alguno de los documentos que rijan la licitación. En todo caso, si el contratista incumpliera el plazo de treinta días para presentar la factura ante el registro administrativo, el devengo de intereses no se iniciará hasta transcurridos treinta días desde la fecha de presentación de la factura en el registro correspondiente, sin que la Administración haya aprobado la conformidad, si procede, y efectuado el correspondiente abono.”

⁶¹⁷ BRACHFIELD MONTAÑANA, P.: <https://perebrachfield.com>.

⁶¹⁸ Salvo pacto en contrario expreso.

⁶¹⁹ Esta norma entró en vigor a los cuatro meses de su publicación en el BOE. Lo cierto es que la trasposición obligatoria de las citadas Directivas europeas sobre contratación pública tenía que haberse producido como fecha límite el 18 de octubre de 2016, pero dado que el Gobierno estuvo en funciones durante diez meses, y no es posible que en esa situación pueda presentar proyectos de ley al Congreso de los Diputados, no pudo ser aprobada hasta 2017.

Concluimos, a la vista de la normativa vigente, que ha sido fijada la fecha en la que se entiende exigible el crédito que representan las certificaciones de obra pública en el momento de aprobación de estas. Por ello, será a partir de este momento (o bien transcurridos treinta días desde su expedición si el acto de aprobación no se ha producido) en el que los créditos que aquellas representan serán aptos para su compensación con deudas y sanciones tributarias.

2.2.2. Aptitud de los créditos objeto de retención cautelar, en aplicación de las previsiones del artículo 81, 4, a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria para su compensación con deudas y sanciones tributarias: exigibilidad del crédito y preferencia de la compensación sobre el mantenimiento de la medida cautelar. Naturaleza jurídica de la medida prevista en el artículo 118 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido: la conversión en créditos no exigibles de aquellos que tienen su origen en la solicitud de devolución mediante autoliquidación en el IVA, en los supuestos en los que se exige la garantía prevista legalmente en la normativa del Impuesto y esta no se formaliza.

Las medidas cautelares, tal y como las definen SÁNCHEZ PEDROCHE, BAS SORIA y MOYA CALATAYUD “pueden ser definidas *latu sensu* como cualquier acto que tenga por finalidad asegurar, en el marco de un determinado proceso jurídico, y como consecuencia de su terminación, un concreto resultado que, en caso contrario, podría verse dificultado. Se trata, por tanto, de medidas instrumentales, anticipatorias y provisionales que, además, deben ser adoptadas, de proceder, con carácter de urgencia”⁶²⁰.

La LGT determina en su artículo 81,1 que “Para asegurar el cobro de las deudas para cuya recaudación sea competente, la Administración tributaria podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado”⁶²¹.

⁶²⁰ SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., BAS SORIA, J. y MOYA CALATAYUD, F.: *Estudio concordado y sistemático de la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, p. 641.

⁶²¹ “El apartado 1 del artículo 81 LGT ha modificado su redacción para permitir que las medidas cautelares aseguren el cobro no solo de las deudas tributarias (es decir, de las deudas por los tributos establecidos en nuestro ordenamiento) sino también de otras deudas para cuya recaudación sea competente la Administración, dando cabida a las deudas por asistencia mutua, cuya gestión atribuye a la AEAT el artículo 5 LGT.” (SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., BAS SORIA, J. y MOYA CALATAYUD, F.: *Estudio concordado ...*, ob.cit., p. 644). Recordemos que el artículo 5, 3, segundo párrafo, de la LGT determina que “Corresponden a la Agencia Estatal de Administración Tributaria las competencias en materia de aplicación de los tributos derivadas o atribuidas por la normativa sobre asistencia mutua”. Al estudio de la asistencia mutua en la

La adopción de las medidas cautelares previstas en la LGT tiende a garantizar la eficacia de los actos dictados por la Administración tributaria y emitidos en beneficio de la propia Administración. En consecuencia, RODRIGUEZ-BEREIJO LEON concluye que, en este caso “la tensión se encuentra entre el principio de eficacia de la Administración (art. 103.1 CE) y la preservación de los derechos y garantías de los administrados contribuyentes, ya que este tipo de medidas puede entrañar una restricción y limitación de sus derechos y de su patrimonio. No es ésta la misma tensión que está ínsita en las medidas cautelares jurisdiccionales o las otorgadas en vía administrativa que benefician al contribuyente, cuya función es garantizar el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva frente a la necesidad de que la decisión judicial se adopte en el marco de un proceso con todas las garantías” ⁶²² .

Por ello debemos encontrar la justificación de la adopción de las medidas cautelares en la “necesidad de tutelar los intereses públicos, para evitar que éstos puedan ser perjudicados o burlados. Su fundamento reside en la especial naturaleza y función de la obligación tributaria y su función-fin de concurrir a la cobertura de los gastos públicos, que hacen que el ordenamiento jurídico tenga una especial preocupación por asegurar la efectividad práctica de la exacción de los tributos” ⁶²³. Pero no debemos olvidar en esta tarea el respeto a los principios y valores protegidos constitucionalmente, como recordó el Tribunal Constitucional en sentencia de fecha 19 de julio de 2000, a propósito de la constitucionalidad de la Disposición Adicional 4ª de la Ley de Tasas y Precios Públicos. Determinó el Tribunal Constitucional que la lucha contra el fraude “se encuentra amparada en la Constitución y en la consagración que en ella se hace del deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica del art. 31.1 CE; en efecto, como dijimos en la STC 79/1990, de 26 de abril, la lucha contra el fraude fiscal "es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria" (FJ 3). (...) Con todo, es evidente, que el hecho de que el fin sea constitucionalmente legítimo no significa que también lo sean los medios concretos

recaudación y sus consecuencias en materia de compensación de deudas y sanciones tributarias dedicamos el apartado 2.3. del capítulo III.

⁶²² RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M.: “Las medidas cautelares de aseguramiento en los procedimientos tributarios”, *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*, nº 26, 2012-II, p. 19.

⁶²³ RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M.: “Las medidas cautelares de aseguramiento...”, ob. cit., p. 20.

utilizados para alcanzarlo. Por ello, tanto si se adoptan medidas de carácter tributario como si se recurre a medidas sancionadoras deberán respetarse los preceptos constitucionales aplicables a cada una de estas figuras y, en especial, los principios del art. 31.1 CE respecto de las primeras y los arts. 25 y 24 CE respecto de las segundas”⁶²⁴.

El TEAC ha tenido recientemente oportunidad de pronunciarse sobre el concepto de medida cautelar, en su Resolución de 30 de junio de 2020, en similares términos a los que acabamos de aludir, añadiendo que, como medida restrictiva de derechos, debe respetar una serie de principios, “cuya vulneración, en su caso, produciría de inmediato la nulidad del acto: legalidad, motivación, proporcionalidad e inexistencia de perjuicios de difícil o imposible reparación, apariencia de buen derecho o *fumus boni iuris*, y riesgo de infructuosidad del procedimiento de no adoptarse las medidas cautelares, lo que en la doctrina se conoce como el *periculum in mora*”⁶²⁵.

La Resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana de 27 de octubre de 2011 desglosa pormenorizadamente cada uno de estos principios. Respecto del principio de legalidad entiende que se da cumplimiento al mismo en tanto en cuanto las medidas cautelares están reguladas en la LGT: “Desde esta perspectiva, la institución cautelar no puede vulnerar derechos constitucionales al existir una norma jurídica legal que permite su adopción, debiendo llevarse a efecto mediante resolución fundada en la que, entre otras cuestiones, se demuestre su necesidad para la consecución del fin pretendido, que no es otro que el cobro de la deuda tributaria que el deudor pretende eludir o dificultar. (...) No obstante, el hecho de que las medidas cautelares afecten a derechos y libertades fundamentales (libertad, propiedad, domicilio, intimidad, etc.) obliga al establecimiento de límites a su posibilidad de adopción, que sirvan de garantía al afectado frente a un posible abuso de la Administración tributaria”⁶²⁶.

En cuanto a la exigencia de motivación de la medida cautelar, según el criterio del TEARCV, esta debe materializarse en un “acto administrativo en el que la Administración tributaria demuestre pormenorizadamente todos los elementos de hecho y derecho que concurren en el caso de que se trate, exigencia esta que tiene como

⁶²⁴ STC 194/2000, de 19 de julio, Fundamento Jurídico 5.

⁶²⁵ Resolución del TEAC de 30 de junio de 2020 (RG 03817/2017), Fundamento de Derecho cuarto.

⁶²⁶ Resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana de 27 de octubre de 2011 (RG 46/11787/2010), Fundamento de Derecho segundo.

finalidad lógica impedir el desamparo o situación de indefensión en la que puede verse envuelta la persona afectada”⁶²⁷.

El principio de proporcionalidad se cumple en tanto en cuanto el valor de bienes objeto de la medida cautelar no es desproporcionado respecto del daño que se pretende evitar, debiendo ser rechazadas aquellas medidas cuya adopción pueda producir un perjuicio de difícil o imposible reparación. Por su parte el principio *fumus boni iuris* “obliga a que el acto administrativo que se adopte por la Administración tributaria sea el más acertado desde el punto de vista jurídico”⁶²⁸.

Finalmente, siguiendo al TEARCV, con la referencia al *periculum in mora* se manifiesta la necesidad de “la existencia de un riesgo fundado que, para el caso de no adoptarse las medidas cautelares y en tanto el procedimiento de que se trate esté siendo tramitado con la consiguiente pendencia en cuanto al resultado pretendido –el pago de la deuda tributaria-, se sucedan actos o hechos que menoscaben la posibilidad de conseguir el resultado mencionado. Resulta ineludible, pues, hacer la mejor exposición posible por lo que respecta a la naturaleza del riesgo, como elemento primordial que justifica el recurso a las medidas cautelares adoptadas”⁶²⁹.

En otro orden de cosas, recuérdese que las medidas cautelares pueden ser adoptadas tanto en el procedimiento de gestión, como de inspección y de recaudación.

En el procedimiento de recaudación está prevista, en el artículo 81, 4, a) de la LGT, una medida cautelar consistente en “La retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Administración tributaria. La retención cautelar total o parcial de una devolución tributaria deberá ser notificada al interesado junto con el acuerdo de devolución”. De modo que se trata de una medida cautelar que afecta a un derecho de crédito que se ostenta frente a la Administración tributaria.

La LGT de 1963 ya preveía en su artículo 128, 2 a) una medida similar: “Retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Hacienda Pública, en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda. La

⁶²⁷ Resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana de 27 de octubre de 2011 (RG 46/11787/2010), Fundamento de Derecho segundo.

⁶²⁸ Resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana de 27 de octubre de 2011 (RG 46/11787/2010), Fundamento de Derecho segundo.

⁶²⁹ Resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana de 27 de octubre de 2011 (RG 46/11787/2010), Fundamento de Derecho segundo.

retención cautelar total o parcial de una devolución tributaria deberá ser notificada al interesado juntamente con el acuerdo de devolución”. La diferencia entre ambas normas es la mención en la LGT de 1963 a la Hacienda Pública como la obligada al pago, mientras que la actual redacción determina que la obligada al cumplimiento de la obligación debe ser la Administración tributaria ⁶³⁰.

La medida cautelar regulada en el artículo 81, 4, a) de la LGT es diferente del derecho de retención que también regula el artículo 80 LGT ⁶³¹ ya que en este existe una conexión directa entre el objeto de la medida cautelar y la deuda cuyo cobro se garantiza. Sin embargo, en la retención de devoluciones o pagos, la deuda cuyo cobro se pretende garantizar puede haber surgido de una relación jurídica diferente de la que generó el crédito. CORCUERA TORRES considera que en la medida cautelar de retención de devoluciones o pagos debidos por la Administración tributaria “más que retención física del bien, lo que existe es una suspensión temporal de la actividad pública tendente a la devolución de un tributo o a la realización por la Hacienda Pública de un pago debido” ⁶³².

De la dicción del artículo 81, 4 a) de la LGT podemos deducir que dos son los objetos de la medida cautelar. En primer lugar, menciona las “devoluciones tributarias”. Parte de la doctrina, citamos por todos a URIOL EGIDO, ha considerado que los supuestos de devoluciones a los que hace referencia el citado artículo son: “devoluciones de ingresos indebidos (...); devoluciones que proceden de la revisión del acto administrativo por los procedimientos adecuados, ya sea mediante la interposición frente a él de los correspondientes recursos tendentes a su anulación (si el acto no es firme y consentido), o bien, si ya hubiera adquirido firmeza, instando los correspondientes procedimientos especiales de revisión (...); devoluciones tributarias que proceden de la solicitud de rectificación de una autoliquidación presentada por el

⁶³⁰ Este diferente tratamiento legislativo va a tener una importancia capital a los efectos de determinar las consecuencias de la adopción de esta medida cautelar sobre un crédito y su posible compensación con deudas y sanciones tributarias.

⁶³¹ Artículo 80 LGT: “La Administración tributaria tendrá derecho de retención frente a todos sobre las mercancías declaradas en las aduanas para el pago de la pertinente deuda aduanera y fiscal, por el importe de los respectivos derechos e impuestos liquidados, de no garantizarse de forma suficiente el pago de la misma”.

⁶³² CORCUERA TORRES, A.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 146. Debe entenderse la mención a la Hacienda Pública como mención a la Administración tributaria, de conformidad con la redacción vigente de la norma.

obligado tributario conforme al procedimiento establecido en el art. 120.3 de la LGT; devoluciones tributarias que proceden o pudieran proceder de la declaración de inconstitucionalidad de una norma o de la vulneración del ordenamiento comunitario”⁶³³.

En nuestra opinión la expresión “devoluciones tributarias” debe comprender tanto las devoluciones propias de cada tributo como las devoluciones de ingresos indebidos.

El término “otros pagos que deba realizar la Administración tributaria” haría referencia, *verbi gratia*, al reembolso de los costes de las garantías aportadas para la suspensión de la ejecución de deudas tributarias y sanciones, así como para la obtención del aplazamiento o fraccionamiento del pago de aquellas, obligaciones que son posteriormente declaradas improcedentes por sentencia o resolución administrativa firme, al interés de demora exigible a la Administración tributaria, crédito que nace como consecuencia del cumplimiento de las restantes obligaciones de contenido económico impuestas a la Administración tributaria en la LGT, al abono anticipado de la deducción por maternidad o al sobrante resultante de una subasta administrativa.

De conformidad con la dicción del artículo 81, 7 de la LGT los efectos de las medidas cautelares cesarán en el plazo de seis meses desde su adopción, salvo en determinados supuestos, entre los que se menciona en el apartado a) el supuesto de conversión de la medida cautelar en embargo en el procedimiento de apremio. Pero esta previsión entendemos que no es aplicable a la medida cautelar consistente en la retención de devoluciones tributarias o pagos a realizar por la Administración tributaria. Y las razones de tal afirmación han sido compendiadas en la Resolución del TEAC de fecha 6 de abril de 2000, dictada en Unificación de criterio.

Comienza el TEAC recordando que la figura del embargo de créditos requiere de la existencia de un tercero, al que denomina “subdeudor” del deudor, que es a quien se dirige el mandato y quien soporta la traba. Es evidente que “la naturaleza y estructura jurídica del embargo de créditos requiere que su destinatario, la persona conectada

⁶³³ URIOL EGIDO, C.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de aplicación del tributo*, directores: Juan Martín Queralt y Antonio Aparicio Pérez, Tesis doctoral, Universidad de Oviedo, Facultad de Derecho, 2012, p. 207 y 208. Tesis en acceso abierto en TESEO.

pasivamente con el crédito, el “subdeudor” si que quiere, sea un tercero y no el propio acreedor. Y es, cabalmente, esta inexcusable alteridad la que hace inviable, en nuestra opinión, concebir la actuación sobre las devoluciones tributarias como un embargo” ⁶³⁴.

Debemos en este momento plantear los efectos que sobre la compensación del crédito objeto de esta medida cautelar tiene la adopción de esta y si es posible que con la confluencia del citado crédito con deudas y sanciones tributarias se produzca la extinción de todos ellos en la cantidad concurrente ⁶³⁵.

Debemos afirmar la posibilidad de compensación de la devolución tributaria o del pago en favor del obligado tributario si este solicita la compensación con anterioridad a la notificación de la medida cautelar. Recordemos que el artículo 81, 4, a) de la LGT determina la necesaria notificación de la medida para que esta despliegue sus efectos, por lo que, en caso de que deudas y créditos cumplan con las condiciones exigibles para su compensación (entre ellas, evidentemente, y respecto de los créditos, su reconocimiento, que puede producirse *ex lege* en el supuesto de devoluciones propias del IRPF, IS o IVA), ante la solicitud de compensación, debe la Administración acordarla, no siendo procedente que se deniegue la misma por causa de la adopción de un acuerdo de adopción de la medida cautelar de retención, notificado posteriormente a la solicitud de compensación. En este sentido se pronunció el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía en sentencia de 15 de septiembre de 2014, en la que manifestó que la medida cautelar de retención de una devolución tributaria “no desplegó eficacia hasta que fue notificada a la mercantil afectada por la medida cautelar así adoptada, lo que ocurrió el 28 de marzo de 2007, por lo que, al ser posterior a la fecha de solicitud

⁶³⁴ Resolución del TEAC de 6 de abril de 2000 (RG 2115/1999), Fundamento de Derecho segundo. Cuestión diametralmente opuesta a la propia de la colaboración en la gestión recaudatoria entre Administraciones, que estudiamos en el apartado 2.2.1. del capítulo III.

⁶³⁵ Es evidente que partimos de que la deuda cuyo cobro quiere garantizarse con la medida cautelar es titularidad de la Administración tributaria y no que, simplemente, tiene encomendada su recaudación, ya que en este segundo caso será de todo punto imposible la compensación al no darse el necesario requisito de reciprocidad entre acreedor y deudor, como estudiamos en el apartado 2.2. del capítulo III. También somos conscientes que, de conformidad con las previsiones del artículo 81, 5 de la LGT “Las medidas cautelares reguladas en este artículo podrán adoptarse durante la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos desde el momento en que la Administración tributaria actuante pueda acreditar de forma motivada y suficiente la concurrencia de los presupuestos establecidos en el apartado 1 y el cumplimiento de los límites señalados en el apartado 3”, es decir, sin que exista ni siquiera cuantificación de la deuda cuyo cobro futuro se quiere garantizar, en cuyo caso tampoco será viable la aplicación de la compensación de deuda por falta de los requisitos propios de las mismas (liquidez, vencimiento y/o exigibilidad).

de compensación, no podía esgrimirse como motivo para su enervación. (...) por lo que el incumplimiento de ese deber de notificación invalida la eficacia de la medida cautelar adoptada, de tal manera que el órgano de recaudación debería haber llevado a cabo la ejecución de la compensación de deudas solicitada por la demandante en tiempo y forma”⁶³⁶. Y este criterio es acorde con la naturaleza de la compensación de deudas regulada en la LGT, que es una forma de extinción de las obligaciones, de naturaleza legal, que opera automáticamente al confluir el crédito y la deuda recíprocos, cumpliéndose todos los requisitos exigidos por la ley.

Sin embargo, en el supuesto en que la medida cautelar se adopte con anterioridad a la solicitud de compensación de deudas, o esta, simplemente, no se realice en tiempo y forma, entendemos, como primera conclusión, que es evidente que el crédito retenido no es apto para su compensación sin el levantamiento de la medida cautelar, ya que mientras esta esté vigente decae temporal y provisionalmente su exigibilidad⁶³⁷.

No obstante, esta afirmación debe ser objeto de matización, por lo que debemos analizar la posibilidad de la compensación de oficio de deudas y sanciones tributarias con un crédito por devolución tributaria o pago retenido. Como recordamos, la compensación de oficio que regula el artículo 73 de la LGT se lleva a cabo por parte de la Administración tributaria y a su iniciativa respecto de las deudas que se encuentran en período ejecutivo⁶³⁸, o bien “una vez transcurrido el plazo de ingreso en período voluntario”, en el caso de las deudas tributarias que las comunidades autónomas, entidades locales y demás entidades de derecho público tengan con el Estado⁶³⁹.

Desde nuestro punto de vista, una vez finalizado el periodo voluntario de pago de la deuda cuyo cobro se pretende garantizar mediante la adopción de la medida cautelar, la Administración tributaria debe proceder, por un lado, al levantamiento de la medida cautelar para, por otro lado, acordar la compensación de oficio de la deuda,

⁶³⁶ STSJ de Andalucía, Sala de lo Contencioso, de fecha 15 de septiembre de 2014, Recurso 121/2009, Fundamento de Derecho tercero. Criterio reiterado en STSJ de Andalucía, Sala de lo Contencioso, de fecha 15 de septiembre de 2014, Recurso 633/2009.

⁶³⁷ Aunque siempre se tratará de un crédito reconocido por acto administrativo ya que, recordamos, que junto con la adopción de la medida cautelar debe notificarse al obligado tributario el acuerdo de devolución, en el que se reconoce el crédito.

⁶³⁸ Con las excepciones ya mencionadas en este trabajo de deudas que son compensadas de oficio en periodo voluntario de pago y a las que se refiere el artículo 73, 1, segundo párrafo.

⁶³⁹ Artículo 73, 2 LGT.

con el recargo del periodo ejecutivo que corresponda ⁶⁴⁰, y el crédito. Y ello por varias razones.

En primer lugar, por la dicción de la LGT en materia de compensación de deudas de oficio, que a nuestro entender no deja el menor rastro de duda de tal obligación administrativa al utilizar términos imperativos tales como “compensará de oficio” en el artículo 73, 1 de la LGT. Por su parte, tampoco es interpretable el artículo 73,3 de la LGT que determina que “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”, limitándose el acuerdo de compensación a declarar tal situación. Este argumento también puede apoyarse en la dicción del artículo 58, 1 del RGR que determina tajantemente que “Cuando un deudor a la Hacienda pública no comprendido en el artículo anterior sea, a su vez, acreedor de aquella por un crédito reconocido, una vez transcurrido el periodo voluntario, se compensará de oficio la deuda y los recargos del periodo ejecutivo que procedan con el crédito” ⁶⁴¹.

En segundo lugar, porque la alternativa a la compensación no puede ser la conversión de la medida cautelar en embargo preventivo en el procedimiento de apremio, por las razones que hemos expuesto anteriormente de la necesidad de que el destinatario del mandato relativo a la traba sea un tercero. Como determinó el TEAC en su Resolución de 6 de abril de 2000 “la preferencia normativa por la compensación, que existe según hemos expuesto, se corresponde lógicamente con la naturaleza de ambas instituciones, pues en tanto aquella es- ya se dijo- un modo de extinción de la obligación tributaria, el embargo es solamente un instrumento para asegurar la realización de otro modo de extinción de ésta, que es el pago, que obviamente ha de ser posterior (...) carece de sentido que la Administración, en lugar de proceder al cobro vía compensación (“compensará de oficio” dice el Reglamento), se limite a asegurar su crédito para después llegar al pago” ⁶⁴².

⁶⁴⁰ En nuestra opinión corresponderá el recargo ejecutivo (5%), si el crédito cubre la totalidad de la deuda.

⁶⁴¹ Se refiere a los acreedores de la Administración tributaria que no sean entidades públicas, pero la misma redacción, a estos efectos, se utiliza en el artículo 57 del RGR referida a estos: “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 periodo voluntario”.

⁶⁴² Resolución del TEAC de 6 de abril de 2000 (RG 2115/1999), Fundamento de Derecho quinto.

Plantea, así, el TEAC un interesante debate sobre la preferencia de la vía de la compensación sobre la vía de apremio que, a nuestro entender, debe solucionarse considerando que la Administración tributaria debe, primero, proceder a intentar la compensación para, de no ser posible mediante esta figura la extinción de la deuda, iniciar el procedimiento de apremio ⁶⁴³. Estamos de acuerdo con CORDERO GÓNZÁLEZ en que “El procedimiento de compensación se configura, pues, como un procedimiento específico y de aplicación preferente al de apremio” ⁶⁴⁴. De este modo lo constata el TEAC que considera que “ (...) no se puede hacer efectivo por vía de embargo lo que ha de hacerse previamente por vía de compensación; (...) Así, pues, la procedencia del embargo de devoluciones tributarias queda circunscrita -como expone el propio recurrente- a que se trate de créditos y deudas en los que no se dé la situación de reciprocidad en la condición de acreedor y deudor; (...) y no procede la compensación, sino que será forzoso seguir la vía del embargo -como también señala el Director del Departamento- cuando se trate de deudas en favor de otras Administraciones, autonómica o local, cuya gestión recaudatoria tenga encomendada la Administración del Estado, esto es, la Agencia Tributaria, en virtud de convenio” ⁶⁴⁵.

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

⁶⁴³ La preferencia del inicio del procedimiento de compensación sobre el procedimiento de apremio no es excluyente de la posibilidad de que pueda acordarse la compensación sobre deudas ya apremiadas para cuyo cobro se ha adoptado la medida cautelar de retención, siempre y cuando el crédito en favor del obligado tributario, que ha sido objeto de retención, haya surgido o se haya reconocido con posterioridad al inicio del procedimiento de apremio.

⁶⁴⁴ CORDERO GONZÁLEZ, E. M^a: *La compensación como forma ...*, ob. cit., p. 309. Las razones que aduce la autora para tal afirmación son las siguientes: “En primer lugar, por el respeto al principio de proporcionalidad aplicable en el procedimiento de recaudación y que exigiría la adopción de aquellas medidas que resulten menos gravosas para el contribuyente, preservando en todo caso el interés al cobro del tributo (...). En segundo lugar, los principios de eficacia en la actuación administrativa y de economía procedimental, llevarían igualmente a la aplicación de la compensación con preferencia al inicio de otro procedimiento más complicado y costoso como es el de apremio (...). Finalmente, no cabe duda de que la aplicación de la compensación supone una garantía muy eficaz de cobro del crédito tributario (...)” (CORDERO GONZÁLEZ, E. M^a: *La compensación como forma ...*, ob. cit., p. 310). De esta misma opinión es VARONA ALABERN: “Del art. 73,2 de la LGT se deduce que antes de agotar la vía ejecutiva, el Estado debe intentar la compensación.” (VARONA ALABERN, J.E.: “Compensación de deudas tributarias entre entes públicos”, <https://www.legaltoday.com>).

⁶⁴⁵ Resolución del TEAC de 6 de abril de 2000 (RG 2115/1999), Fundamento de Derecho séptimo y octavo. Al estudio de tales convenios de colaboración en la gestión recaudatoria dedicamos el apartado 2.2.1. del capítulo III.

sobre el que ya hemos tenido oportunidad de pronunciarnos ⁶⁴⁶ y que nos lleva a afirmar que la Administración no puede adoptar prácticas recaudatorias que le supongan un enriquecimiento injusto, por lo que, siendo a la vez deudora y acreedora del ciudadano y teniendo en cuenta que la opción por la vía del procedimiento de apremio va a suponer la liquidación del recargo de apremio (reducido u ordinario), es adecuado al principio de buena administración el establecimiento como preferente del mecanismo de la compensación.

Nuestra conclusión sobre la viabilidad de la compensación de las deudas y sanciones tributarias con los créditos afectados por la medida cautelar de retención regulada en el artículo 81, 4, a) de la LGT no es diferente en el caso de que sea el obligado tributario el que solicite la compensación. En este caso, en tal solicitud, podrá instarse la extinción por compensación de la deuda para cuya garantía de cobro se estableció la medida cautelar, o la extinción de otra deuda diferente.

En el primer caso, es decir, ante la solicitud de compensación de la deuda objeto de la medida cautelar, entendemos que no debe existir impedimento alguno para el levantamiento de la medida cautelar y la compensación de la deuda con el crédito reconocido y ello porque tal actuación da cumplimiento a los intereses de la Administración tributaria al adoptar la medida cautelar (la extinción de la deuda) y también respeta el principio de proporcionalidad que debe presidir la adopción de medidas cautelares, así como su naturaleza de provisionalidad (deben levantarse una vez eliminado el riesgo subjetivo y objetivo).

También, entendemos, que el ordenamiento jurídico ofrece solución en el caso de que el obligado tributario quiera solicitar la compensación del crédito retenido con una deuda diferente a aquella a que viene referida la medida cautelar. El artículo 81, 7, c) de la LGT prevé que, a solicitud del interesado, pueda acordarse la sustitución de la medida cautelar por otra garantía que se estime suficiente. Por ello, en nuestra opinión, si se ofrece garantía suficiente, deberá alzarse la medida cautelar y proceder a la compensación solicitada.

⁶⁴⁶ Hemos defendido su concepción como justificación de la admisión de la compensación de deudas en materia tributaria en el apartado 2.1. del capítulo I.

Por ello, entendemos que no es obstáculo a la compensación de deudas que el crédito que concurre con deudas y sanciones tributarias haya sido objeto de retención cautelar, con las precisiones que hemos realizado en páginas anteriores.

Lo cierto es que la mayor parte de los créditos por devoluciones tributarias que pueden ser objeto de retención cautelar nacen de la presentación de autoliquidaciones por el IRPF, el IS o el IVA.

En el ámbito de la legislación en materia de IVA llama la atención la medida que contiene el artículo 118 de la LIVA, que, bajo el título “Garantías de las devoluciones” determina que: “La Administración Tributaria podrá exigir de los sujetos pasivos la prestación de garantías suficientes en los supuestos de devolución regulados en este capítulo” ⁶⁴⁷. Produce asombro la escueta dicción de la norma y su falta de desarrollo reglamentario.

A diferencia de la medida cautelar consistente en la retención de la devolución, también aplicable a las devoluciones generadas en el IVA, en el supuesto de la presentación de las garantías que hayan sido exigidas con fundamento en el artículo 118 de la LIVA, la Administración tributaria procede a liberar el abono del crédito.

En el ámbito del IVA es necesario que la legislación nacional no contravenga las disposiciones comunitarias relativas al Impuesto. Por ello, entendemos que debemos dedicarnos al análisis de ambas medidas y su encaje en el ordenamiento de la Unión.

Actualmente está vigente la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuyo artículo 183 prevé que “Cuando la cuantía de las deducciones supere la del IVA devengado durante un período impositivo, los Estados miembros podrán trasladar el

⁶⁴⁷ Esta misma medida estaba prevista en el artículo 50 de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, anteriormente vigente: “Garantías de las devoluciones. La Administración Tributaria podrá exigir de los sujetos pasivos la prestación de las garantías suficientes en los supuestos de devoluciones a que se refieren los artículos 48 y 49 de esta Ley”. Y su desarrollo reglamentario estaba previsto en el Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido en su artículo 87: “Garantías de las devoluciones. 1. las Delegaciones de Hacienda podrán exigir de los sujetos pasivos la prestación de garantías suficientes en los supuestos de devoluciones regulados en esta sección. 2. Se exceptúan de lo dispuesto en el número anterior las devoluciones por ingresos indebidos reguladas en el artículo 84, número 1 de este Reglamento”.

excedente al período impositivo siguiente, o bien proceder a la devolución de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas”. Y esta previsión, en idénticos términos, ya se contenía en la derogada Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, en cuyo artículo 18, 4 se determinaba que “Cuando la cuantía de las deducciones autorizadas supere la de las cuotas devengadas durante un período impositivo, los Estados miembros podrán trasladar el excedente al período impositivo siguiente, o bien proceder a la devolución de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas”.

Es importante tener presente esta idéntica redacción entre las dos Directivas mencionadas puesto que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea tuvo la oportunidad de manifestarse sobre determinadas medidas de retención previstas en el ordenamiento belga en materia de IVA y su conformidad o no con lo previsto en el artículo 18, 4 de la Sexta Directiva. Vamos a exponer a continuación las conclusiones del TJUE, que entendemos plenamente predicables después de la aprobación de la Directiva 2006/112/CE, hoy vigente.

Traemos a colación la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de fecha 18 de diciembre de 1997, que resuelve los asuntos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, todos ellos relativos a sendas cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del apartado 4 del artículo 18 de la Sexta Directiva.

Se plantea cuestión prejudicial por los órganos jurisdiccionales belgas ya que la normativa de este país en materia de IVA prevé la posibilidad de retención de la devolución de IVA en dos supuestos: el primero, cuando existe una deuda por el Impuesto, no cierta, líquida ni exigible, bien por haber sido impugnada, bien por su suspensión (en este caso se retiene la devolución en calidad de embargo preventivo); el segundo, si existen indicios de que la declaración que liquida el crédito o las presentadas anteriormente contienen datos inexactos que podrían suponer la existencia de una deuda futura. Al cesar la retención, si la deuda ha devenido en líquida, vencida y exigible se procede a la compensación sin más formalidades.

Las cuestiones planteadas son dos: ¿se opone a la Sexta Directiva, en concreto a las previsiones del artículo 18, 4, en definitiva, al derecho a la deducción del IVA, una

normativa como la expuesta?; en caso negativo ¿es aplicable el principio de proporcionalidad en este contexto?.

La respuesta del TJUE es clara: “A este respecto, es preciso señalar que la finalidad de medidas como las controvertidas en los litigios principales es permitir que las autoridades tributarias competentes retengan, con carácter cautelar, importes de IVA reembolsables, cuando haya sospechas de fraude fiscal o cuando dichas autoridades invoquen un crédito del IVA que no resulte de las declaraciones del sujeto pasivo y que éste último impugne” ⁶⁴⁸.

El artículo 18 de la Sexta Directiva se inscribe en el marco de un funcionamiento normal del sistema común del IVA y, en principio, no contempla medidas como las descritas anteriormente, pero por tratarse de medidas que afectan a la recaudación, los Estados miembros pueden adoptarlas, de tal manera que “el apartado 4 de artículo 18 de la sexta Directiva no se opone, en principio, a medidas como las controvertidas en los litigios principales” ⁶⁴⁹.

Pero, en aplicación del principio de proporcionalidad, tales medidas no deben ir más allá de lo necesario para la obtención del fin de preservar los derechos de la Hacienda Pública, no pudiendo cuestionar de manera sistemática “el Derecho a deducir el IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria en la materia” ⁶⁵⁰.

Ahora bien, en la concreta aplicación del principio de proporcionalidad es competencia del juez nacional apreciar la compatibilidad de las medidas nacionales con el Derecho comunitario “dado que el Tribunal de Justicia sólo es competente para proporcionarle todos los elementos de interpretación pertenecientes al ámbito del derecho comunitario” ⁶⁵¹, debiendo el juez nacional determinar el carácter proporcionado o no de las medidas y de la aplicación que de ellas hace la Administración competente, “y, en particular, al control de la urgencia y de la necesidad de la retención

⁶⁴⁸ STJUE de fecha 18 de diciembre de 1997, asuntos acumulados C-286/94, C340/95, C-401/95 y C-47/96, apartado 41.

⁶⁴⁹ STJUE de fecha 18 de diciembre de 1997, asuntos acumulados C-286/94, C340/95, C-401/95 y C-47/96, apartado 44.

⁶⁵⁰ STJUE de fecha 18 de diciembre de 1997, asuntos acumulados C-286/94, C340/95, C-401/95 y C-47/96, apartado 47.

⁶⁵¹ STJUE de fecha 18 de diciembre de 1997, asuntos acumulados C-286/94, C340/95, C-401/95 y C-47/96, apartado 48.

del saldo del IVA reembolsable, así como a la posibilidad de que el sujeto pasivo solicite, bajo el control del órgano jurisdiccional, que se sustituya la retención por otra garantía que sea suficiente para proteger los intereses de la Hacienda Pública, pero que sea menos coercitiva para el sujeto pasivo, o que le impidan decretar, en cualquier fase del procedimiento, el levantamiento, total o parcial, de la retención. Además, en caso de levantamiento de la retención, sería contrario al principio de proporcionalidad calcular los intereses adeudados por la Hacienda Pública sin tomar como fecha inicial del cómputo el día en el que normalmente se habría debido restituir el saldo de IVA”⁶⁵². Por todo ello, entiende el TJUE que medidas nacionales como las controvertidas no se oponen a la Sexta Directiva, pero que sobre ellas debe desplegarse el principio de proporcionalidad.

A la vista del pronunciamiento comentado, se planteó el TEAC, en Resolución de fecha 10 de febrero de 2009, la legalidad de la potestad que el artículo 118 de la LIVA concede a la Administración tributaria de solicitar una garantía como condición para proceder a la efectiva devolución del crédito por devolución de IVA, llegando a la conclusión, que nosotros compartimos, de que la medida prevista en la norma tiene como finalidad “garantizar que, en el supuesto de que se ponga de manifiesto la improcedencia de la devolución solicitada y ordenada, la Administración, pueda garantizarse una recaudación eficaz de las cantidades indebidamente abonadas, o lo que es lo mismo, que la Administración pueda garantizarse una recaudación eficaz de la cuantía de la deuda tributaria que en su caso pudiera resultar de actuaciones llevadas a cabo por la Administración con el obligado tributario. Con ello se pone de manifiesto que estamos en presencia de medidas de "carácter recaudatorio" siendo competencia exclusiva de los Estados miembros. Y esto es así, independientemente de que en el momento de la exigencia de la garantía, la deuda no se encontrara liquidada y no existiera por tanto, un crédito a favor de la Administración, puesto que según hemos expuesto anteriormente, ese es el tratamiento único que da el Tribunal Europeo para todos los asuntos acumulados, y entre los que destaca el Asunto C-286/994 (Molenheid BVBA) ya comentado, en el que la deuda no estaba liquidada, y por tanto se asimila al supuesto concreto que estamos analizando”; pero esta facultad no es una potestad

⁶⁵² STJUE de fecha 18 de diciembre de 1997, asuntos acumulados C-286/94, C340/95, C-401/95 y C-47/96, apartado 64.

ilimitada, sino que la Administración debe valorar y motivar en cada caso concreto la necesidad de su exigencia, debiendo existir indicios fundados de lesión a los intereses públicos”⁶⁵³.

De esta manera, podemos entender que la medida prevista en el artículo 118 de la LIVA no se opone a la normativa comunitaria en materia de IVA, debiendo ser ponderada caso a caso en cumplimiento del principio de proporcionalidad⁶⁵⁴.

Pero debemos plantearnos, también, la naturaleza jurídica de la medida prevista en el artículo 118 de la LIVA como medida cautelar. Si bien algún Tribunal Superior de Justicia se ha pronunciado a favor de tal naturaleza⁶⁵⁵ y también lo ha hecho parte de la doctrina⁶⁵⁶, desde nuestro punto de vista no comparte tal naturaleza, como defiende el TEAC en su Resolución de 23 de mayo de 2013: “no es una medida cautelar de las contempladas en el artículo 81 de la LGT en la medida en que el artículo 118 de la LIVA no exige para su adopción la existencia de una deuda tributaria ni que la misma se adopte en el curso de un procedimiento de comprobación e investigación”⁶⁵⁷.

⁶⁵³ Resolución del TEAC de 10 de febrero de 2009 (RG 428/2007), Fundamento de Derecho cuarto.

⁶⁵⁴ Por ejemplo, el TEAC ha considerado que la mera inclusión de un contribuyente en el plan de inspección y la consiguiente iniciación del procedimiento de inspección no es causa suficiente para entender motivado el acuerdo de solicitud de la garantía prevista en el artículo 118 de la LIVA. “Es decir, con la simple inclusión de un contribuyente en plan de inspección, y su consecuente inicio de actuaciones de comprobación e investigación, entiende este Tribunal que no se da cumplimiento a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 18 de diciembre de 1997 que exige indicios fundados de que la citada declaración contenía datos inexactos y que dichos indicios o pruebas dejaban entrever una deuda tributaria cuyo importe no podía determinarse con precisión en ese momento”, y ello porque no puede fundarse la medida en una “sospecha de carácter general en relación con el sujeto pasivo de dichas actuaciones” (Resolución del TEAC de fecha 24 de julio de 2007 (RG 1000/2005), Fundamento de Derecho cuarto).

⁶⁵⁵ El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en sentencia de fecha 16 de enero de 2006 determinó que: “Por otra parte, la propia Ley del IVA establece el procedimiento a seguir, de concurrir los presupuestos generales de las medidas cautelares o provisionales (artículos 72 de la Ley 30/1992, de Procedimiento Administrativo Común y 128 de la Ley General Tributaria 230/1963) y se estime imprescindible establecer garantías. El art. 118 de la misma Ley 37/1992 dispone al efecto que “La Administración tributaria podrá exigir de los sujetos pasivos la prestación de garantías suficientes en los supuestos de devolución regulados en este capítulo”. Y ha de entenderse que ese procedimiento resulta en consecuencia excluyente de todo punto de la práctica de suspender “de facto” las devoluciones, más allá incluso del plazo legal, por el simple dato del inicio de actuaciones de comprobación.” (STSJ de Cataluña, Sala de lo Contencioso, de fecha 16 de enero de 2006, Recurso 1320/2001, Fundamento de Derecho tercero).

⁶⁵⁶ “Se trataría de una medida cautelar similar a la prevista en el apartado a) del artículo 81, 4 de la LGT que prevé la retención del pago de devoluciones tributarias (...)” (URIOL EGIDO, C.: *Las medidas cautelares que aseguran ...*, ob.cit., p. 245).

⁶⁵⁷ Esta resolución se refiere a la redacción del artículo 81,5 de la LGT anterior a su reforma por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, en la que se determinaba que “Cuando la deuda tributaria no se encuentre liquidada pero se haya comunicado la propuesta de liquidación en un procedimiento de comprobación o inspección, se podrán

Desde nuestro punto de vista, las medidas cautelares, como hemos analizado, son instrumentales, pudiendo adoptarse aun no habiendo sido liquidada deuda alguna, pero sí pendiente un procedimiento de aplicación de los tributos; la exigencia de garantía del artículo 118 de la LIVA no tiene esa característica, puesto que tal exigencia de garantía se notifica al obligado tributario junto con el acto de reconocimiento de la devolución, que pone fin al procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, regulado en los artículos 124 a 127 de la LGT, sin que se exija la pendencia de procedimiento de comprobación alguno para su adopción.

En definitiva, solicitada la garantía por parte de la Administración tributaria, si esta se presta, el obligado tributario recibirá su devolución.

Empero, nos planteamos cuales son las consecuencias sobre el crédito de la falta de prestación de las garantías solicitadas en aplicación de la potestad concedida a la Administración tributaria en el artículo 118 de la LIVA, ya que no existe regulación positiva alguna sobre este extremo.

Se trata de un crédito reconocido por acto administrativo, porque la devolución está reconocida, aunque su efectivo abono se encuentra condicionado a la presentación de la correspondiente garantía.

Sobre esta materia tiene extensa jurisprudencia el Tribunal Superior de Justicia de Asturias. En su sentencia de fecha 21 de enero de 2009 analiza un supuesto en el que se exige la prestación de la garantía prevista en el artículo 118 de la LIVA a un obligado tributario sobre un crédito reconocido por acto administrativo, es decir, una devolución por IVA, pero condicionada a la prestación de una garantía a favor de la Administración tributaria que no ha sido aportada. Concluye el Tribunal que “el derecho reconocido a la devolución de los créditos a favor de la recurrente no resulta exigible por estar sometido a una condición suspensiva, cual es la constitución de garantía suficiente, consistente en aval bancario, momento hasta el cual no será eficaz” ⁶⁵⁸.

adoptar medidas cautelares que aseguren su cobro de acuerdo con lo dispuesto en este artículo. Si se trata de deudas tributarias relativas a cantidades retenidas o repercutidas a terceros, las medidas cautelares podrán adoptarse en cualquier momento del procedimiento de comprobación o inspección”. Las conclusiones a las que llega el TEAC con relación a la medida del artículo 118 de la LIVA, las entendemos plenamente aplicables con la redacción actual del precepto.

⁶⁵⁸ STSJ de Asturias, Sala de lo Contencioso, de fecha 21 de enero de 2009, Recurso 2465/2006, Fundamento de Derecho segundo.

A esta misma cuestión dio respuesta el TEAC en Resolución de 4 de octubre de 2012 en el mismo sentido, al determinar que, respecto de las devoluciones de IVA, una vez reconocidas, bien mediante acto administrativo, bien mediante el transcurso del plazo de los seis meses tras la presentación de la autoliquidación en los que la Administración tributaria puede emitir liquidación provisional, “su eficacia puede sujetarse, porque así lo prevé la Ley del IVA en su artículo 118, a la aportación de garantía por el contribuyente, restricción que lógicamente solo cabe entender que puede efectuarse en el caso de que el derecho haya sido previamente reconocido”⁶⁵⁹, es decir, el crédito deviene en no exigible.

Ahora bien, resulta necesario realizar una precisión a esta doctrina del TEAC ya que, en nuestra opinión, si el reconocimiento *ex lege* de la devolución y la solicitud de compensación a instancias del obligado tributario se produce con anterioridad a la efectiva notificación de la exigencia de prestación de garantías prevista en el artículo 118 de la LIVA, la naturaleza jurídica de la compensación en materia tributaria (se trata de una forma de extinción de las obligaciones, de naturaleza legal, que opera automáticamente al confluir el crédito y la deuda recíprocos, cumpliéndose todos los requisitos exigidos por la ley, como ya hemos determinado) conlleva a que deba entenderse extinguido el crédito y la deuda que cumplen todos requisitos exigidos por la LGT desde el momento en que concurren deudas y créditos, de tal manera que deberá accederse a la compensación solicitada y considerarse sin efecto la solicitud de prestación de garantías.

Por ello, podemos concluir que, ante la falta de aportación de la garantía, el crédito por devolución derivada de la aplicación de la normativa del IVA que está reconocido, es no exigible (excepto que se haya producido su reconocimiento *ex lege* y la solicitud de su compensación con anterioridad a la notificación de la exigencia de garantía) y, por tanto, incumple una de las condiciones de todo crédito para poder ser compensado con deudas y sanciones tributarias ya que, como hemos afirmado con anterioridad, el crédito debe ser líquido, exigible, (en algunos casos también estará vencido) y reconocido para poder ser apto para la compensación regulada en la LGT⁶⁶⁰.

⁶⁵⁹ Resolución del TEAC de 4 de octubre de 2012 (RG 4259/2010), Fundamento de Derecho cuarto.

⁶⁶⁰ El hecho de que el crédito está reconocido, pero no es exigible, se demuestra en las consideraciones que efectúa la STSJ de Asturias de 26 de febrero de 2009, en la que se admite la legalidad de la solicitud

Por esta razón, falta de exigibilidad del crédito, se ha denegado por parte de los Tribunales de Justicia la compensación solicitada en los supuestos de créditos por devolución de IVA respecto de los que no se han presentado las garantías solicitadas. Así se determinó en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de fecha 21 de enero de 2009 y tal criterio fue reiterado en numerosas sentencias posteriores ⁶⁶¹.

También procedió el TEAC, por esta razón, a denegar la compensación solicitada en su Resolución de fecha 4 de octubre de 2012, en la que concluye que “Consecuentemente, los créditos que se ofrecen para la compensación se encuentran reconocidos y a priori serían perfectamente compensables, si bien, al encontrarse condicionados por la exigencia de garantía (prevista legalmente), no son exigibles, requisito impuesto por el artículo 1196 del Código Civil para que un crédito/deuda reúna la condición de compensable. En otras palabras, el derecho reconocido a la devolución del crédito a favor de la recurrente no resulta exigible por estar sometido a una condición suspensiva, cual es la constitución de garantía suficiente, momento hasta el cual no será eficaz, pues el crédito no sólo ha de ser vencido y líquido, sino también exigible, lo que no es el caso, por lo que resulta procedente estimar el recurso para la unificación de criterio interpuesto” ⁶⁶².

de garantías prevista en el artículo 118 de la LIVA con relación a una devolución de IVA transcurridos más de seis meses desde la presentación de la autoliquidación a devolver sin que haya existido actuación alguna por parte de la Administración tributaria. Se entiende el crédito como reconocido *ex lege*, pero no exigible, por lo que se deniega la compensación solicitada (STSJ de Asturias, Sala de lo Contencioso, de fecha 26 de febrero de 2009, Recurso 210/2007).

⁶⁶¹ “Dicha postura, que es la que se contiene en la resolución recurrida, y que es la que sustenta la Ley 58/2003, General Tributaria, en los artículos antes reseñados, al regular la compensación a instancia del obligado tributario, señalando que “podrán extinguirse total o parcialmente por compensación con créditos reconocidos por acto administrativo” y “o cuando se cumplan los requisitos exigidos para las deudas y los créditos”, es compartida por este Tribunal de Justicia ya que el derecho reconocido a la devolución de los créditos a favor de la recurrente no resulta exigible por estar sometido a una condición suspensiva, cual es la constitución de garantía suficiente, consistente en aval bancario, momento hasta el cual no será eficaz, pues el crédito no solo ha de ser vencido y líquido, sino también exigible, lo que no es el caso, por lo que resulta procedente desestimar la demanda interpuesta.” (STSJ de Asturias, Sala de lo Contencioso, de fecha 21 de enero de 2009, Recurso 2465/2006, Fundamento de Derecho segundo). Este mismo criterio ha sido refrendado en las STSJ de Asturias, Sala de lo Contencioso, de fecha 29 de enero de 2009, Recurso 208/2007; STSJ de Asturias, Sala de lo Contencioso, de fecha 6 de febrero de 2009, Recurso 212/2007; STSJ de Asturias, Sala de lo Contencioso, de fecha 13 de febrero de 2009, Recurso 209/2007; STSJ de Asturias, Sala de lo Contencioso, de fecha 20 de febrero de 2009, Recurso 207/2007; STSJ de Asturias, Sala de lo Contencioso, de fecha 20 de febrero de 2009, Recurso 211/2007; STSJ de Asturias, Sala de lo Contencioso, de fecha 30 de noviembre de 2009, Recurso 1848/2007; STSJ de Asturias, Sala de lo Contencioso, de fecha 24 de marzo de 2010, Recurso 53/2008; STSJ de Asturias, Sala de lo Contencioso, de fecha 26 de abril de 2010, Recurso 670/2008; STSJ de Asturias, Sala de lo Contencioso, de fecha 26 de abril de 2010, Recurso 671/2008.

⁶⁶² Resolución del TEAC de 4 de octubre de 2012 (RG 4259/2010), Fundamento de Derecho cuarto.

Al no tratarse esta exigencia de garantía de una medida cautelar de las previstas en la LGT no se le aplica las previsiones del artículo 81, 6 de la LGT que determina el cese de sus efectos a los 6 meses desde la adopción, con una posible ampliación de dicho plazo de forma motivada por otros seis meses. Pero tal falta de previsión no convierte, a nuestro entender, al crédito en no exigible *sine die*, puesto que, como determinó el TJUE en su sentencia de 18 de diciembre de 1997, las medidas nacionales impuestas para salvaguardar los intereses de la Hacienda Pública frente a sospechas de fraude fiscal deben cumplir en todo caso el principio de proporcionalidad que impide considerar, ni siquiera como mera presunción *iuris tantum*, que las circunstancias que llevaron a la Administración tributaria a la decisión de la exigencia de garantía se mantengan inmutablemente a lo largo del tiempo.

Así lo ha reconocido la Audiencia Nacional en sentencia de 15 de marzo de 2010, en la que consideró que el mero transcurso del tiempo entre la solicitud de las garantías previstas en el artículo 118 de la LIVA, no aportadas, y la nueva solicitud de devolución del saldo a favor del obligado tributario (en el caso enjuiciado habían transcurrido 4 años) debe hacer suponer que las circunstancias que llevaron a la solicitud de la garantía han cambiado, no quedando el crédito como no exigible *sine die* ⁶⁶³.

Por lo tanto, de no aportarse las garantías exigidas por la Administración tributaria con fundamento en las previsiones del artículo 118 de la LGT, el crédito por devolución de IVA afectado de tal condición no será apto para su compensación con deudas y sanciones tributarias, con las matizaciones realizadas, todo ello durante el tiempo que persistan las circunstancias que llevaron a la adopción de la decisión de exigencia de tales garantías ⁶⁶⁴.

⁶⁶³ SAN, Sala de lo Contencioso, de fecha 15 de marzo de 2010, Recurso 254/2009, Fundamento de Derecho cuarto.

⁶⁶⁴ No obstante, debemos tener muy presentes las reflexiones del TEAC en Resolución de 24 de julio de 2007 en la que insta a la Administración a que, en el caso de que en el momento de exigencia de las garantías no se hayan iniciado actuaciones de comprobación e investigación en torno al obligado tributario, “éstas se inicien a la mayor brevedad posible dando cumplimiento así al principio de proporcionalidad.” (Resolución del TEAC de 24 de julio de 2007 (RG 1000/2005), Fundamento de Derecho cuarto).

2.2.3. La extinción del crédito señalado por el obligado tributario al instar la compensación, como consecuencia de su pago por la Administración tributaria, estando pendiente de resolución la compensación solicitada. Reiterada doctrina del Tribunal Supremo desde su sentencia de fecha 12 de julio de 2005.

El artículo 72 de la LGT establece la posibilidad de que sea el obligado tributario el que solicite la compensación de sus deudas y sanciones tributarias, bien se encuentren estas en periodo voluntario de pago, bien se encuentren en período ejecutivo, y determina que la extinción de la deuda tributaria se producirá en el momento de la presentación de la solicitud o bien en el momento en que se cumplan los requisitos exigidos para las deudas y los créditos, si esta circunstancia se produce con posterioridad a la solicitud de compensación. El acuerdo de compensación declarará la extinción de las deudas y los créditos en la cantidad concurrente.

Por su parte, el RGR prevé, respecto de los créditos aportados al procedimiento, que, junto con la solicitud de compensación se deberá, además de identificar el crédito reconocido, justificar que se ha solicitado la suspensión de su abono, en el supuesto de no tratarse de un crédito por devoluciones tributarias. En este último caso, guarda silencio el RGR sobre la suspensión del pago del crédito, lo que es razonable teniendo en cuenta que quien recibe la solicitud de compensación es la Administración tributaria que está obligada al abono del mencionado crédito por devolución.

Por lo tanto, desde un punto de vista teórico, podríamos afirmar que, una vez solicitada la compensación por parte del obligado tributario, la Administración tributaria no procederá al pago del crédito.

No obstante, como demuestra la doctrina jurisprudencial que vamos a analizar seguidamente, lo cierto es que esta circunstancia sí se produce en algunos casos. En consecuencia, debemos plantearnos cuales son las consecuencias que, para el crédito reconocido, que ha sido objeto de solicitud de compensación con deudas y sanciones tributarias, acarrea tal abono, pendiente de resolución aquella solicitud.

El Tribunal Supremo, en sentencia de fecha 12 de julio de 2005, dirime el supuesto en el que un obligado tributario insta, en tiempo y forma, la extinción de sus deudas con un crédito apto para su compensación. Pendiente de resolución el citado procedimiento de compensación, la Administración tributaria procede al abono del crédito ofrecido. Como consecuencia de este pago, se deniega la compensación

solicitada y se le exige al obligado tributario el pago de su deuda, con los intereses de demora correspondientes.

El Tribunal Supremo concluye que “Resulta evidente que no cabe oponer la compensabilidad de un crédito que haya sido abonado, y cuyo pago hubiera sido aceptado. Es posible, sin embargo, que el pago se produzca con posterioridad a la solicitud de compensación, en cuyo caso para que sea viable la tesis de la recurrente es preciso que el mismo sea rechazado de forma inmediata, pudiéndose, entonces, cuestionar la procedencia de los intereses de demora por el periodo de tiempo transcurrido entre la solicitud de compensación del crédito y su abono” ⁶⁶⁵. Determina también el Tribunal que son procedentes los intereses de demora sobre la deuda exigible, calculados desde la fecha de solicitud de la compensación hasta el momento del pago de la deuda. Por lo tanto, para el Tribunal, en este supuesto, es correcto denegar la compensación que se solicitó en su día, a causa de la extinción del crédito mediante su pago.

Más explícito, incluso, se mostró el Tribunal Supremo en sentencia de fecha 6 de noviembre de 2006, al considerar “culpable” de la imposibilidad de compensación al obligado tributario: “Ahora bien, en el presente caso, es la demandante quien excluye e impide la aplicación del modo de extinción de la deuda tributaria de que se trata, renunciando a la compensación, cuando acepta el pago de sus créditos, ofrecidos antes en compensación de sus deudas tributarias. Ya no existe, desde ese momento, la posibilidad de aplicar la compensación, manteniéndose el pago como forma ordinaria de extinción de aquellas, según entendió la propia recurrente al efectuar el correspondiente ingreso, y surgiendo, entonces, la necesidad de indemnizar o resarcir por las cantidades o sumas de que, de una parte, dispone la demandante y, de otra, resulta privada la Administración” ⁶⁶⁶. Ahora bien, en esta sentencia matiza el Tribunal Supremo su opinión en cuanto a la exigencia de interés de demora sobre la deuda abonada, al considerar que únicamente deben liquidarse intereses por el periodo que

⁶⁶⁵ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 12 de julio de 2005, Recurso 7525/2000, Fundamento de Derecho sexto.

⁶⁶⁶ STS, Sala de lo Contencioso de fecha 6 de noviembre de 2006, Recurso 4343/2001, Fundamento de Derecho noveno.

media entre el pago del crédito, originariamente compensable, y la fecha de ingreso de la deuda tributaria, otorgando a tales intereses la naturaleza de correspectivos ⁶⁶⁷.

El hecho de que es el obligado tributario quien, aceptando el pago, renuncia a la compensación, fue de nuevo tenido en cuenta por el Tribunal Supremo como argumento justificativo de la denegación de la compensación previamente solicitada, en sentencia de fecha 12 de diciembre de 2007 en la que reitera la procedencia de la exigencia de intereses de demora a favor de la Administración tributaria sobre la deuda que tiene que ser objeto de extinción mediante pago, y ello por la “necesidad de indemnizar o resarcir por las cantidades o sumas de que, de una parte, dispone la recurrente y, de otra, resulta privada la Administración” ⁶⁶⁸.

En definitiva, esta doctrina del Tribunal Supremo supone que, el hecho de la aceptación del pago del crédito equivale a la renuncia a la compensación instada y considera correcta la denegación de la compensación por parte de la Administración tributaria y la exigencia de intereses de demora correspectivos sobre la deuda debida.

En estos casos analizados por el Tribunal Supremo, el obligado tributario únicamente impugnaba la exigencia de intereses de demora sobre la deuda no compensada, pero no la denegación de la compensación en sí.

Empero, el Tribunal Supremo también ha tenido la oportunidad de pronunciarse sobre las consecuencias jurídicas derivadas del supuesto en el que, impugnado el Acuerdo de denegación de la compensación solicitada, se procede al pago del derecho de crédito.

En su sentencia de 12 de julio de 2012 analiza las consecuencias derivadas del hecho de que, solicitada la compensación y denegada, este acuerdo es recurrido. Estando pendiente de resolución el oportuno recurso, se procede al pago del crédito por parte de la Administración tributaria. En ejecución de la sentencia en la que se determinó que era correcta la compensación solicitada por el obligado tributario, la Administración entiende imposible aquella, puesto que se ha procedido al pago del

⁶⁶⁷ Como ya hemos analizado en el apartado 2.1.1.4. de este capítulo II, los intereses correspectivos tienen la función de restablecer el desequilibrio producido en el patrimonio del acreedor como consecuencia de la indisponibilidad de una suma de dinero durante el tiempo en que la misma se encuentra en poder del deudor.

⁶⁶⁸ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 12 de diciembre de 2007, Recurso 115/2003, Fundamento de Derecho tercero.

crédito. Lo que pretende la recurrente es que se considere incorrecto el pago y se proceda a la compensación, tal y como ha establecido la sentencia estimatoria.

El Tribunal Supremo no acoge el motivo. Ello porque considera que “la controversia sobre la procedencia de la compensación de deudas y los preceptos invocados en el motivo presuponen que las circunstancias básicas de todo orden que provocaron la petición de compensación no se han visto alteradas. Cuando, como en este caso sucede, el deudor tributario ha admitido el pago de su crédito, la estructura de la compensación queda rota, resultando improcedente exigir una compensación que presupone una situación de reciprocidad deudora y crediticia que ha dejado de darse en la realidad como consecuencia de actos voluntarios y lícitos de quienes son recíprocamente acreedor y deudor. Lo que, en realidad, ha sucedido es que ante la controversia sobre la concurrencia de un medio de extinción de las obligaciones tributarias (la compensación) las partes voluntariamente han acudido a otro medio de extinción de uno de los créditos que es el pago. Siendo esto así, y lo es, la pretensión de hacer valer la compensación -acordada presuponiendo la pervivencia recíproca de créditos y deudas- está fuera de lugar, pues implica un doble cobro de un crédito, que no puede ser consagrado por los tribunales” ⁶⁶⁹. En cuanto a los intereses de demora, entiende el Tribunal que su exigencia podría ser considerada un efecto adverso para el recurrente, pero que, habiendo procedido la Administración a retrotraer la deuda al momento del pago voluntario, “se han consolidado los efectos favorables de la compensación en el plano temporal” ⁶⁷⁰. En este mismo sentido se pronunció, de nuevo, el Tribunal Supremo, en sentencia de 19 de julio de 2012 ⁶⁷¹.

Con todos los respetos a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, no compartimos las consideraciones anteriores, y ello por varias razones.

En primer lugar, se está obviando la naturaleza jurídica de la compensación de deudas en materia tributaria. Admitiendo que desde el momento en que concurren en el crédito y la deuda recíprocos los requisitos señalados en el ordenamiento jurídico, nacerá para el obligado al pago el derecho a compensar su deuda con su crédito y,

⁶⁶⁹ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 29 de febrero de 2012, Recurso 140/2011, Fundamento de Derecho tercero.

⁶⁷⁰ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 29 de febrero de 2012, Recurso 140/2011, Fundamento de Derecho tercero.

⁶⁷¹ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 12 de julio de 2012, Recurso 5950/2010.

correlativamente, el deber de la Administración a acordar la compensación solicitada, es decir, admitiendo que la compensación despliega sus efectos cuando concurren deudas y créditos que son aptos para su extinción por este medio y, teniendo en cuenta las previsiones de la LGT, que determina que la extinción de la deuda tributaria se producirá en el momento de la presentación de la solicitud por parte del obligado tributario, no creemos acorde a derecho la denegación de aquella. Y ello con independencia de que deba la Administración tributaria reclamar al obligado tributario aquello que le abonó sin causa y por los cauces de que esta dispone, que son muchos y cuya existencia está justificada no solamente por la necesaria eficacia y efectividad que debe desplegar la Administración Tributaria, sino también por el principio de autotutela⁶⁷².

De admitirse que el pago del crédito es causa suficiente de denegación de la compensación solicitada se deja en manos de la Administración tributaria su concesión, ya que sería suficiente el abono del crédito para hacer aquella inviable.

En segundo lugar, el Tribunal Supremo entiende que la admisión del pago por parte del obligado tributario es una renuncia a la compensación instada. Hay que tener en cuenta que actualmente el medio de pago general de las deudas de la Administración es la transferencia bancaria y, solo en casos puntuales, se produce este mediante cheque⁶⁷³. Debemos admitir que la devolución, bien de la transferencia, bien del cheque bancario, debe tener como consecuencia la admisión de la compensación instada. Además, entendemos que nos asiste un argumento de índole procesal. El artículo 100 de la LGT, dedicado a la terminación de los procedimientos tributarios, decreta como medios de terminación de tales procedimientos la resolución, el desistimiento, la renuncia al derecho en que se fundamente la solicitud, la imposibilidad material de continuarlos por causas sobrevenidas, la caducidad, el cumplimiento de la obligación que hubiera sido objeto de requerimiento o cualquier otra causa prevista en el ordenamiento tributario. Es decir, si la admisión del pago es un supuesto de renuncia a

⁶⁷² Un ejemplo de los mecanismos de que dispone la Administración tributaria a estos efectos es el previsto en el artículo 132, 3 del RGAGI, que determina que “Cuando en la ejecución de las devoluciones se hubiese producido algún error material, de hecho o aritmético, la entidad de crédito retrocederá, en su caso, el importe procedente a la Administración tributaria ordenante o bien se exigirá directamente al perceptor su reintegro”.

⁶⁷³ Así se prevé, *verbi gratia*, en el artículo 132, 1 del RGAGI.

la compensación instada, tal hecho debe poner fin al procedimiento, no procediendo su finalización mediante resolución en la que se acuerde la denegación de aquella.

En tercer lugar, la solución propugnada por el Tribunal Supremo supone un perjuicio económico indudable para el obligado al pago, que no ha incumplido ninguna de sus obligaciones. Téngase en cuenta que si bien el artículo 56 del RGR determina, con relación al Acuerdo de compensación, que “Si la resolución dictada fuese denegatoria, los efectos serán los siguientes: a) Si la solicitud fue presentada en periodo voluntario de ingreso, con la notificación del acuerdo denegatorio se iniciará el plazo de ingreso regulado en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”, no es menos cierto que también decreta, en este caso, “la liquidación de los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo 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 conforme a lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”⁶⁷⁴. Es decir, admitiendo que el pago realizado por error por parte de la Administración tributaria es válido y causa suficiente de denegación de la compensación instada, se premia con el cobro de intereses de demora a quien cometió el error de abonar un crédito afectado por un procedimiento de compensación, pendiente de resolución. Mayores son los rigores impuestos en caso de que tal solicitud fuera presentada en periodo ejecutivo de pago de la deuda ya que, ante la denegación de la compensación, “deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria,

⁶⁷⁴ La exigencia de intereses se basa en la distinción entre “periodo voluntario de pago” y “plazo de ingreso previsto en el artículo 62, 2 de la LGT”, como se explicita en la nota de la Dirección del Departamento de Recaudación de la AEAT aclaratoria respecto del plazo del artículo 62, 2 de la LGT concedido tras la denegación de solicitudes presentadas dentro del periodo voluntario de ingreso o en requerimiento de pago de créditos privilegiados tras la aprobación del Convenio, de fecha 2 de marzo de 2016. En esta nota se declara que “sostener que los sucesivos plazos de ingreso del artículo 62, 2 LGT que se conceden tras la denegación de una solicitud presentada dentro del periodo voluntario de ingreso, confieren iguales facultades que el plazo de ingreso originario y único que en su día fue, podría llevar a un bucle absurdo, de permitir el no agotar nunca el periodo voluntario de ingreso. (...) No hay que olvidar que, tanto en el RGR y como en el RGRVA, no se hace referencia al plazo de ingreso que se inicia con la denegación de la solicitud como un “plazo voluntario de ingreso”, sino que se refiere al mismo como “plazo de ingreso regulado en el artículo 62, 2 de la Ley 58/2003”; ambos textos normativos, intencionadamente, omiten la referencia al término “voluntario”, porque no lo consideran un plazo voluntario ya, sino un plazo de ingreso.” (<https://boletinjuridico.gtt.es>).

de no haberse iniciado con anterioridad”⁶⁷⁵. En todo caso, entendemos que el devengo de intereses de demora en este supuesto supondría un caso de enriquecimiento injusto por parte de la Administración tributaria.

En definitiva, propugnamos que la solución, en los supuestos de pago por parte de la Administración tributaria del crédito aportado al procedimiento de compensación, iniciado a instancia del obligado tributario, debe ser la concesión de la compensación solicitada. Todo ello sin perjuicio de la obligación de devolución del crédito indebidamente cobrado, con los intereses de demora que correspondan, en su caso.

Téngase en cuenta que la Administración tributaria que procede al pago es la receptora de la solicitud de compensación, y que, como ya hemos tenido la oportunidad de comentar en apartados anteriores, la falta de control de esta circunstancia podría haberse admitido en momentos históricos en los que la Administración tributaria carecía de medios para tal control, pero, evidentemente, no es ese el escenario actual, en el que la Administración tributaria es puntera en la implantación de la administración electrónica y la gestión masiva de datos. No podemos olvidar la regla, reconocida por el Tribunal Supremo, “de que nadie puede obtener ventaja de sus propios errores, como manifestación del principio general del Derecho *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*”⁶⁷⁶.

3. Elección de la deuda y del crédito a compensar en el supuesto de compensación de oficio de una o varias deudas con uno o varios créditos aptos para su extinción: libertad de la Administración tributaria en la elección de las deudas a extinguir *versus* aplicación del orden previsto para el cumplimiento de las obligaciones tributarias mediante su pago. Determinación de los créditos a extinguir.

En la mayoría de los casos en que concurren varias deudas y/o varios créditos para su compensación, no coinciden las cuantías de unas y otros, de tal manera que, o bien el importe de las deudas es superior al de los créditos, o viceversa. Es fundamental en estos casos poder determinar, sin ningún género de duda, qué deudas y qué créditos deben ser considerados extinguidos en la cantidad concurrente, ya que los sobrantes de unas o de otros seguirán su régimen propio.

⁶⁷⁵ Artículo 56, 5, b) RGR.

⁶⁷⁶ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 20 de julio de 2021, Recurso 1182/2020, Fundamento de Derecho tercero.

Recordemos que la LGT prevé dos formas de inicio del procedimiento de compensación: a instancia del obligado tributario o bien de oficio por parte de la Administración tributaria.

Si la compensación de deudas y sanciones tributarias es solicitada por el obligado tributario, el RGR prevé que será este, en su escrito de solicitud, quien señale las deudas y créditos que van a ser objeto de compensación.

Pero si la compensación es instada por la Administración tributaria surge la duda en torno a quien es el sujeto que va a determinar qué deudas y/o créditos se van a declarar extinguidos y que normas, de existir, son las que deben seguirse en tal determinación ⁶⁷⁷.

Dos son las circunstancias que pueden producirse en el caso de la compensación de oficio: que el importe de las deudas sea superior al del crédito o créditos aportados, o bien que el importe de la deuda o deudas sea inferior al de los créditos aportados.

En el primero de los supuestos, es decir, la existencia de varias deudas cuyo importe es superior al del crédito o créditos con los que se compensan, es fundamental determinar cuáles de ellas van a subsistir después del procedimiento de compensación. Por ello debemos plantearnos en este momento si la normativa de la LGT y el RGR contiene alguna norma a través de la cual se puedan identificar qué deudas deben ser compensadas en primer lugar y en qué orden.

Lo cierto es que la normativa tributaria no ha prestado atención a este punto. No existe norma alguna que, dedicada a la compensación de deudas, determine el orden en que las deudas deben ser extinguidas mediante este mecanismo.

Ello podría llevarnos, en un primer momento a plantear que, en materia de compensación de deudas y sanciones tributarias, debe aplicarse supletoriamente, por indicación del artículo 7, 2 de la LGT, la normativa civil y, en concreto, tanto el artículo

⁶⁷⁷ Recordemos que el artículo 73, 1 y 2 de la LGT establece que “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”.

1172 del Código Civil, que establece que “El que tuviere varias deudas de una misma especie en favor de un solo acreedor, podrá declarar, al tiempo de hacer el pago, a cuál de ellas debe aplicarse”, como el artículo 1174 del Código Civil que determina que, ante la falta de designación por parte del deudor de la deuda a la que debe asignarse el pago, “se estimará satisfecha la deuda más onerosa al deudor entre las que estén vencidas. Si éstas fueren de igual naturaleza y gravamen, el pago se imputará a todas a prorrata”.

Sin embargo, ante este planteamiento podemos oponer el hecho de que la LGT sí que ha regulado la imputación de pagos en su artículo 63.

Debemos entender por imputación de pagos, siguiendo a ROVIRA FERRER, “la actuación por la cual se designa la deuda a la que debe aplicarse el pago realizado por el deudor o la cuantía obtenida por la ejecución forzosa de su patrimonio, derivada de un procedimiento de apremio” ⁶⁷⁸.

En palabras del Tribunal Supremo la imputación de pagos “no es otra cosa que la designación o el señalamiento de la deuda a la que se haya de aplicar la prestación verificada por el deudor, lo que exige la coexistencia previa de deudor y acreedor y de una pluralidad de deudas derivadas de las relaciones obligacionales mediante entre los mismos” ⁶⁷⁹, es decir, “es la determinación de la obligación a la que se aplica el pago y produce su cumplimiento” ⁶⁸⁰.

El TEAC, en resolución de 23 de marzo de 2017, dirimió un supuesto en el que se discutía la normativa aplicable en caso de compensación de oficio de varias deudas con créditos que no cubrían el importe total de aquellas. La AEAT defendía que, ante el silencio de la normativa tributaria, debía aplicarse, con carácter general, la normativa civil, y en concreto el artículo 1174 del Código Civil. En el caso planteado, además, todas las deudas estaban apremiadas y una de ellas se encontraba garantizada, por lo que la AEAT defendía, en este caso, la aplicación del artículo 168 de la LGT, que determina que, en el procedimiento de apremio, si la deuda tributaria está garantizada se procederá en primer lugar a ejecutar la garantía a través del citado procedimiento.

⁶⁷⁸ ROVIRA FERRER, I.: “Análisis de la imputación de pagos entre deudas del ámbito tributario”, *Nueva fiscalidad*, nº 4, 2014, p. 11.

⁶⁷⁹ STS, Sala de lo Civil, de fecha 25 de octubre de 1985, Fundamento de Derecho 3.

⁶⁸⁰ STS, Sala de lo Civil, de fecha 24 de marzo de 1998, Recurso 168/1994, Fundamento de Derecho cuarto.

Pero la opinión del TEAC difiere de la expresada por la AEAT. Comienza recordando el TEAC que “la compensación de oficio prevista en el artículo 73 de la LGT de 2003 tiene carácter imperativo para la Administración Tributaria en aquellos casos en los que existan deudas en periodo ejecutivo, sin que sea necesario, como correctamente afirma la Directora recurrente, que se haya iniciado el procedimiento de apremio mediante la notificación de la providencia de apremio: por lo tanto el deber de compensar de oficio se extiende a todas las deudas de la obligada en periodo ejecutivo, se haya iniciado o no el procedimiento de apremio; (...) nada dice la norma de cuál debe ser el criterio a seguir por la Administración respecto al orden de la compensación para los casos en los que exista concurrencia de varias deudas ejecutivas y el crédito a compensar no alcance para cubrir todas ellas. (...) 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 (...)”⁶⁸¹.

Compartimos esta opinión del TEAC. Desde nuestro punto de vista no debe acudirse al derecho civil para dar respuesta a esta cuestión, sino que debe aplicarse el artículo 63 de la LGT en su integridad. Esta norma prevé en su apartado uno que, como criterio general, será el deudor el que deba designar la deuda a la que se le aplica el pago realizado: “El obligado al pago de varias deudas podrá imputar cada pago a la deuda que libremente determine”⁶⁸². No obstante, determina como regla especial, que en el supuesto de ejecución forzosa en la que se hubieran acumulado varias deudas tributarias del mismo obligado tributario y no pudieran extinguirse totalmente, la Administración tributaria, aplicará el pago a la deuda más antigua, “determinada su antigüedad de acuerdo con la fecha en que cada una fue exigible” (artículo 63, 3 de la LGT).

Tanto el pago como la compensación producen la extinción de las deudas afectadas, por cumplimiento de la prestación debida, por lo que no vemos impedimento

⁶⁸¹ Resolución del TEAC de 23 de marzo de 2017 (RG 6035/2014), Fundamento de Derecho quinto.

⁶⁸² Ahora bien, especifica la LGT que “el cobro de un débito de vencimiento posterior no extingue el derecho de la Administración tributaria a percibir los anteriores en descubierto”.

alguno en que sea aplicable esta normativa a la compensación de deudas y sanciones tributarias.

Como consecuencia de todo ello, si los requisitos propios de la compensación de deudas concurren con anterioridad a la notificación de la providencia de apremio, que es el acto que inicia el procedimiento de apremio ⁶⁸³, entendemos que será aplicable el artículo 63, 1 de la LGT, debiendo ser el deudor quien designe las deudas a las que debe aplicarse el crédito ⁶⁸⁴. En este sentido, el artículo 57 del RGR, dedicado a la compensación de oficio de deudas de entidades públicas, determina en su apartado 3 que “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”, pudiendo la entidad realizar cuantas alegaciones considere oportuno ⁶⁸⁵ y, entre ellas, evidentemente, su designación de las deudas a extinguir en caso de que el crédito o créditos no cubran el importe total de aquellas. Si bien este trámite no está previsto cuando el deudor no es una entidad pública, entendemos que en cumplimiento del mandato contenido en el artículo 63, 1 de la LGT, deberá la Administración comunicar al obligado tributario su intención de compensar de oficio deudas y créditos, dándole trámite para que determine las deudas a extinguir mediante la compensación del crédito o créditos ⁶⁸⁶; y ello porque “la libertad del deudor a la hora de imputar sus pagos espontáneos se mantendrá hasta que se notifique, en su caso, la correspondiente providencia de apremio, momento en el cual, si bien podrá realizar

⁶⁸³ Recordemos que la providencia de apremio, de conformidad con el artículo 70, 1 del RGR, “es el acto de la Administración que ordena la ejecución contra el patrimonio del obligado al pago”.

⁶⁸⁴ Esta norma también opera en el derecho común. Como ya hemos mencionado anteriormente, el artículo 1172 del Código Civil determina que “El que tuviere varias deudas de una misma especie en favor de un solo acreedor, podrá declarar, al tiempo de hacer el pago, a cuál de ellas debe aplicarse. Si aceptare del acreedor un recibo en que se hiciese la aplicación del pago, no podrá reclamar contra ésta, a menos que hubiera mediado causa que invalide el contrato”.

⁶⁸⁵ La Circular 2/1993, de 10 de diciembre, del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se dictan instrucciones para la tramitación de expedientes de compensación de oficio de deudas de Entidades públicas, prevé en su instrucción tercera la comunicación al deudor del inicio del procedimiento y del plazo de 15 días para formular aquellas alegaciones que considere oportunas.

⁶⁸⁶ Problema diferente será determinar la norma aplicable ante el silencio del obligado tributario. Acudiendo como norma supletoria a las previsiones del Código Civil, lo razonable será que la Administración tributaria, con base en el artículo 1174 de aquella norma, aplique los créditos a las deudas más onerosas para el deudor.

igualmente tales ingresos, deberán aplicarse conforme a las normas de prelación que contempla la normativa tributaria” ⁶⁸⁷.

La normativa tributaria a la que hacemos referencia es el artículo 63, 3 de la LGT. Si los requisitos de la compensación concurren cuando las deudas ya han sido apremiadas, es decir, ya ha sido notificada la providencia de apremio y, por tanto, se ha iniciado la ejecución forzosa del patrimonio del deudor, entendemos aplicable la norma contenida en el apartado 3 del artículo 63 de la LGT, de tal manera que se entenderá extinguida por compensación la deuda más antigua, “determinada su antigüedad de acuerdo con la fecha en que cada una fue exigible” ⁶⁸⁸.

Hemos tenido ocasión de pronunciarnos sobre el requisito de exigibilidad de las deudas tributarias y hemos determinado que la exigibilidad de la deuda se inicia en el momento en que comienza el periodo voluntario de pago, ya que es a partir de tal instante cuando se puede cumplir la obligación.

En aplicación del artículo 63, 3 de la LGT, la mención a la exigibilidad de la deuda se ha interpretado por un sector doctrinal como sinónimo de su vencimiento. ROVIRA FERRER entiende que las deudas, a estos efectos, habrían sido exigibles “una vez finalizado el plazo para su pago en periodo voluntario establecido en el art. 62, 2 de la LGT, abierto con la notificación de la liquidación” ⁶⁸⁹. Incluso algunos tribunales de justicia han interpretado este artículo en este mismo sentido. El Tribunal Superior de Justicia de Asturias, en sentencia de fecha 30 de septiembre de 2005, refiriéndose al artículo 62, 2 de la LGT de 1963 ⁶⁹⁰, determinó que la exigibilidad de la deuda, a efectos

⁶⁸⁷ ROVIRA FERRER, I.: “Análisis de la imputación de pagos ...”, ob.cit., p. 21. En este mismo sentido podemos citar la contestación de la Dirección General de Tributos a Consulta, de fecha 10 de octubre de 2012 (V1951-12) en la que se afirma que “fuera de los casos de ejecución forzosa, corresponde al obligado tributario determinar libremente la deuda tributaria a la cual desea que se impute cada pago que realice”.

⁶⁸⁸ El TEAC en su Resolución 23 de marzo de 2017 (RG 6035/2014) concluye que “en aquellos casos en que exista ejecución forzosa, como en el presente en que todas las deudas han sido providenciadas de apremio, se debe seguir el criterio de imputación a la deuda más antigua, independientemente de que 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.” (Fundamento de Derecho quinto).

⁶⁸⁹ ROVIRA FERRER, I.: “Análisis de la imputación de pagos ...”, ob.cit., p. 22.

⁶⁹⁰ Cuya dicción era: “En los casos de ejecución forzosa en que se hubieran acumulado varias deudas tributarias del mismo sujeto pasivo y no pudieran satisfacerse totalmente, la Administración, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente, aplicará el pago al crédito más antiguo, determinándose su antigüedad de acuerdo con la fecha en que fue exigible”. Como puede comprobarse es similar a la del vigente artículo 63, 3 de la LGT.

de la imputación de pagos, debía entenderse referida “a la fecha del vencimiento del periodo para el pago de cada una de ellas según el artículo 45, 3 del Reglamento General de Recaudación cuya finalidad no es otra que evitar en lo posible la prescripción por insolvencia” ⁶⁹¹.

Quizá esta interpretación de la LGT de 1963 en materia de imputación de pagos en ejecución forzosa pudiera apoyarse en el RGR de 1990, al que hace referencia la sentencia mencionada, que determinaba en su artículo 45, 3 que “en los casos de ejecución forzosa en que se hubieran acumulado varias deudas del mismo obligado al pago y no pudieran satisfacerse totalmente, sin perjuicio de las normas que establecen la prelación de determinados créditos, el pago se aplicará a las deudas por orden de mayor a menor antigüedad, determinada ésta por la fecha de vencimiento del período voluntario para el pago de cada una”.

A diferencia de la normativa derogada, el actualmente vigente RGR guarda silencio sobre esta previsión, por lo que entendemos que el término exigibilidad debe interpretarse, no como vencimiento de la deuda, sino como inicio del periodo voluntario de pago.

En definitiva, en el caso de que la compensación de oficio deba producir la extinción de uno o varios créditos con varias deudas, siendo el importe de los primeros insuficiente para producir la extinción completa de las segundas, si no se ha iniciado el procedimiento de apremio (no se está llevando a cabo la ejecución forzosa del patrimonio del obligado tributario) deberá ser este el que determine qué deudas deben ser declaradas extinguidas por compensación. En el supuesto de que sí se hubiera iniciado la ejecución forzosa del patrimonio del obligado tributario en el momento en que concurren las deudas y los créditos compensables, y la cuantía de estos no sea suficiente para la extinción completa de las deudas, procederá la Administración a declarar extinguidas aquellas deudas que sean más antiguas según su exigibilidad, debiendo entender que la deuda deviene en exigible en el momento del inicio del periodo voluntario de pago o cumplimiento de la obligación ⁶⁹².

⁶⁹¹ STSJ de Asturias, Sala de lo Contencioso, de fecha 30 de septiembre de 2005, Recurso 1565/1999, Fundamento de Derecho séptimo.

⁶⁹² En el supuesto en que todas las deudas sean de la misma antigüedad estamos de acuerdo con ROVIRA FERRER en que podrá aplicarse, ahora sí, supletoriamente el artículo 1174 del Código Civil, atendiendo en

El segundo de los supuestos que hemos planteado es el de la existencia de varios créditos cuyo importe es superior al de la deuda o deudas con las que se compensan. También en este caso es fundamental determinar cuáles de ellos van a subsistir después del procedimiento de compensación.

El RGR de 1990 determinaba en su artículo 65, 2 que en los casos de compensación de oficio de deudas de Entidades públicas debían compensarse, en primer lugar, “los créditos que a favor de las Entidades citadas existan en las correspondientes Delegaciones de Hacienda y, en segundo lugar, con cargo a las cantidades que correspondan sobre los importes que la Administración del Estado deba transferir a aquéllas”, siendo aplicable este mismo orden de compensación, en virtud del artículo 66, 2 del RGR de 1990, a los restantes obligados tributarios ⁶⁹³.

El actual RGR guarda, de nuevo, silencio sobre esta materia.

Téngase en cuenta que, en este caso, la posición deudora la ostenta la Administración tributaria que, entendemos, debe ser la que determine el crédito a extinguir (deuda para ella), como hemos entendido que debe ser el obligado tributario el que, en caso contrario, determine su deuda a compensar. Y con ello, desde nuestro punto de vista, se estará dando cumplimiento a las previsiones del artículo 103 de la CE y al principio de eficacia, puesto que la Administración considerará extinguidos los créditos que, como obligaciones propias, sean más onerosos.

4. Análisis de las deudas y créditos susceptibles de anotación en el sistema de cuenta corriente tributaria regulado en los artículos 138 y siguientes del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Podemos conceptualizar la cuenta corriente tributaria, siguiendo a SANTOLAYA BLAY, como un “sistema de compensación automática y continua, aplicable a

primer lugar, a la deuda que sea más onerosa al deudor (ROVIRA FERRER, I.: “Análisis de la imputación de pagos ...”, ob.cit., p. 23).

⁶⁹³ Para CORDERO GONZÁLEZ el establecimiento de este sistema pretendía evitar “en lo posible, las transferencias internas de fondos entre los diversos órganos administrativos.” (CORDERO GONZÁLEZ, E.M^a., *La compensación como forma ...*, ob.cit., p. 317).

empresarios y profesionales, que anula recíprocamente créditos y débitos por operaciones corrientes periódicas”⁶⁹⁴.

Tal y como defienden BÁEZ MORENO y RUIZ ALMENDRAL no nos encontramos ante una cuenta corriente en sentido mercantil, “No obstante, el empleo de este término obedece a que la situación permanente de deudor y acreedor en que se encuentran determinados contribuyentes es similar a la que pretende dar solución, en el derecho mercantil, el contrato de cuenta corriente”⁶⁹⁵ y para tal solución, en definitiva, “la cuenta corriente tributaria contempla un procedimiento especial, frente al procedimiento general de compensación regulado en el RGR”⁶⁹⁶.

Si bien hasta la década de los 90 del siglo XX no se aprobó este sistema a nivel normativo, la discusión sobre la oportunidad de su establecimiento comenzó años antes. En 1968 se publicó el RGR, norma que era completada por la Instrucción General de Recaudación y Contabilidad y por el Estatuto Orgánico de la Función Recaudatoria y del Personal Recaudatorio. Se organizaron en el Instituto de Estudios Fiscales unas reuniones de estudio dirigidas a los funcionarios especialmente interesados en la recaudación de los tributos al objeto de solventar, en lo posible, los problemas que pudieran surgir por la aplicación del nuevo régimen recaudatorio. Destaca, por su interés, la propuesta de la Delegación de Hacienda de Vizcaya, contenida en la consulta nº 8, y que se recoge en el texto de la conferencia pronunciada, en aquel entonces, por ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA. “No cabe duda que es necesario actualizar la legislación vigente en materia de devolución de ingresos indebidos e incluso comenzar a pensar en una contabilidad del Estado en materia tributaria con el establecimiento de cuentas corrientes personales, donde se realizará la compensación de deudas y créditos de igual

⁶⁹⁴ SANTOLAYA BLAY, M.: “Comentarios a la Cuenta Corriente en materia tributaria en el decimotercer año de su vigencia”, *Tribuna fiscal: revista tributaria y financiera*, nº 260, 2012, p. 36. El adjetivo de “automática” entendemos que no viene referido a la naturaleza jurídica de la compensación aplicada mediante este sistema, (recordemos que el RGR de 1968 sí contenía un sistema de compensación automática, entendida como aquella por la que el propio sujeto pasivo, sin necesidad de autorización administrativa, podía deducir de su autoliquidación el importe de los créditos por devolución que tuviera a su favor derivados de ese mismo impuesto), sino a la adscripción obligatoria o “automática” a la cuenta corriente de los créditos y deudas que deben ser anotados.

⁶⁹⁵ BÁEZ MORENO, A. y RUIZ ALMENDRAL, V.: “La compensación de créditos y deudas tributarias a través del mecanismo de cuenta corriente”, *Estudios financieros: revista de contabilidad y tributación*, nº 211, 2000, p. 6.

⁶⁹⁶ BÁEZ MORENO, A. y RUIZ ALMENDRAL, V.: “La compensación de créditos y deudas tributarias...”, ob.cit., p. 47.

manera que en una cuenta corriente bancaria, exigiendo sólo al contribuyente los saldos al descubierto con arreglo a su vencimiento” (...) “en cuanto al establecimiento de situaciones de cuenta corriente de los particulares respecto de la Hacienda pública en sus dos vertientes de cargos y abonos, es indudable constituye una meritísima propuesta que hoy cuenta con precedentes -aunque sean aislados e inconexos- en el propio ámbito de nuestra Hacienda pública” ⁶⁹⁷.

Lo cierto es que esta idea no se abandonó totalmente e impregnaba las diferentes modificaciones normativas en materia de recaudación, aun sin ser materializada expresamente. *Verbi gratia*, en el Real Decreto 361/1984, de 8 de febrero, sobre declaración y pago de los Impuestos sobre la Renta, el legislador, en su parte expositiva, manifestaba su interés por el establecimiento de este mecanismo: “con todo ello, la Hacienda pública mejorará sustancialmente el proceso contable de los ingresos públicos y la informatización de la gestión tributaria, con la consecuencia de que podrá disponer de avance rápidos de recaudación, requerir automáticamente a los sujetos pasivos que no hayan ingresado, sentar las bases de un sistema de cuenta corriente con los contribuyentes y descargarse del tratamiento de un número importante de declaraciones trimestrales o semestrales, con una mejor asignación y ordenación de los recursos humanos y materiales de que dispone”.

Aquella propuesta surgida a raíz del RGR de 1968 no fue tenida en cuenta por el legislador hasta la aprobación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes ⁶⁹⁸, cuya Disposición final cuarta determinaba, bajo el título de “Cuenta corriente tributaria”, que “En un plazo de tres meses desde la aprobación de la presente Ley, el Gobierno, mediante Real Decreto, regulará un sistema de cuenta corriente tributaria, con objeto de conseguir una mayor eficacia en la compensación de deudas y créditos tributarios” ⁶⁹⁹.

⁶⁹⁷ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Formas especiales de extinción de la deuda tributaria”, en la obra colectiva *Conferencias sobre Recaudación*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1970, p. 69-70.

⁶⁹⁸ Lo cierto es que, con anterioridad a la aprobación de esta norma de derecho común, el Decreto Foral 91/1996, de 10 de diciembre, de la Diputación Foral de Gipuzkoa, por el que se crea la cuenta corriente fiscal, instituyó “un procedimiento nuevo, denominado «Cuenta Corriente Fiscal» que supone implantar una fórmula financiero fiscal que permitirá a aquellos contribuyentes que se sitúan permanentemente en posición deudora y acreedora, más o menos equilibrada, con la Hacienda Foral, cumplir con sus obligaciones tributarias sin alterar artificialmente su posición de tesorería”.

⁶⁹⁹ Originariamente la norma proyectada hacía alusión a un Proyecto de Ley de cuenta corriente tributaria. El PNV presentó una enmienda en el Congreso en la que se sustituía tal mención por el desarrollo completo del procedimiento, a imagen y semejanza del aprobado por el Decreto Foral 91/1996, de 10 de

Fue más de un año después del plazo previsto, cuando se produjo la aprobación del Real Decreto 1108/1999, de 25 de junio, por el que se regula el sistema de cuenta corriente en materia tributaria ⁷⁰⁰.

Se planteó, en su día, si la habilitación de la aprobación reglamentaria de este sistema de cuenta corriente tributaria era correcta “o si la misma constituye una deslegalización por una remisión en blanco a un desarrollo reglamentario” ⁷⁰¹. La respuesta a esta cuestión, desde nuestro punto de vista, entroncaba con la naturaleza jurídica de la propia figura de la cuenta corriente tributaria, que no era más que un procedimiento especial respecto del general de compensación regulado en el RGR, pero compensación, al fin y al cabo, es decir, medio de extinción previsto en la LGT de 1963 ⁷⁰². Así, en el propio Real Decreto, en su parte expositiva, se definía como “sistema”, y fijaba su objeto en la consecución “de una mayor eficacia en la compensación de deudas y créditos tributarios. La aplicación de esta figura encuentra su fundamento en la compensación, forma de extinción de las obligaciones aplicable al derecho tributario según el artículo 68 de la Ley General Tributaria, que permite, en este sistema, la extinción de los créditos y deudas tributarias que un mismo sujeto pasivo tenga con la Hacienda Pública, con la finalidad de evitar pagos y cobros continuos y de facilitarle el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. La finalidad de la cuenta corriente tributaria consiste en la extinción por compensación de los créditos y deudas tributarias a los que resulta de aplicación el sistema, que un mismo sujeto pasivo tenga con la Hacienda Pública, los cuales, cuando son objeto de anotación, dejan de ser exigibles

diciembre, de la Diputación Foral de Gipuzkoa. Finalmente se pactó el texto aprobado, con su mención a la regulación mediante Real Decreto (Cfr. BAS SORIA, J.: “La cuenta corriente tributaria”, *Crónica tributaria*, nº 90, 1999, p. 11-12).

⁷⁰⁰ En cuanto al retraso en la aprobación de este Real Decreto, es curiosa la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 12 de marzo de 2004. El recurrente impugna el recargo de apremio que le exige la AEAT con base, entre otros argumentos, “en la demora del Ejecutivo en la regulación y establecimiento de la denominada cuenta corriente tributaria, prevista por la Disposición final 4ª de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente, lo que habría imposibilitado la compensación de deudas” con un crédito que dice ostentar frente a la Administración tributaria; es evidente que la tardanza en la aprobación de la norma, reconocida por el Tribunal, no merece la consideración por parte de este de causa de anulación del recargo de apremio exigido (STSJ de Cataluña, Sala de lo Contencioso, de fecha 12 de marzo de 2004, Recurso 337/1999, Fundamento de Derecho primero y tercero).

⁷⁰¹ BAS SORIA, J.: “La cuenta corriente ...”, ob. cit., p. 13.

⁷⁰² De esta misma opinión era BAS SORIA que afirmó que “debemos entender la cuenta corriente como un desarrollo reglamentario, no solo de la disposición final cuarta de la Ley 1/1998, sino también, como se ha señalado anteriormente, de las normas que regulan la compensación, estableciendo un procedimiento de compensación globalizado de deudas tributarias y créditos distinto del vigente en el Reglamento General de Recaudación.” (BAS SORIA, J.: “La cuenta corriente ...”, ob. cit., p. 14).

individualizadamente, para integrarse en el saldo de la cuenta, el cual es objeto de determinación trimestral”. Desde esta perspectiva, entendemos que no era posible tal reproche de deslegalización.

La aprobación del sistema de cuenta corriente tributaria fue recibida muy positivamente. Así, el Consejo para la Defensa del Contribuyente, en su Memoria de 1998 afirmó que “en el ámbito normativo cabe destacar la gran relevancia que en esta materia va a tener la cuenta corriente tributaria, aprobada por Real Decreto 1108/1999, de 25 de junio. La característica primordial de este instrumento, plenamente novedoso en el Ordenamiento jurídico estatal, es que través del mismo se permite la compensación de los créditos a favor de los contribuyentes procedentes del Impuesto sobre el Valor Añadido, con las deudas que el mismo tenga derivadas de los pagos a cuenta procedentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades. Precisamente los requisitos de carácter subjetivo, recogidos en el artículo 3 del Real Decreto 1108/1999, de 25 de junio, que se exigen para poder utilizar la cuenta corriente tributaria, hacen de ésta un mecanismo bastante atractivo para el tipo de contribuyentes a los que suele ser de aplicación la garantía a la que se refiere el artículo 118 de la Ley 37/1992, ya que serán estos contribuyentes, cuyas liquidaciones periódicas ponen de manifiesto una cuantía de IVA soportado superior a la de IVA devengado, los que cumplirán el requisito que exige “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”⁷⁰³.

La promulgación de la LGT supuso la regulación en su artículo 71, 3 de este sistema: “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”.

⁷⁰³ Memoria de 1998 del Consejo para la Defensa del Contribuyente, p. 312, <https://www.hacienda.gob.es>. Con su mención al artículo 118 de la LIVA refuerza nuestra propuesta consistente en la posibilidad de compensación del crédito por devolución de IVA si la solicitud de compensación es anterior a la notificación de la exigencia de garantía ex artículo 118 LIVA, y que hemos realizado al hilo del análisis de la exigibilidad de los créditos por devolución afectados por esta medida, puesto que el Consejo para la Defensa del Contribuyente considera que la anotación de aquellos créditos en la cuenta corriente impide la exigencia de tales cautelas.

Como consecuencia de ello, con la aprobación del RGAGI se dedicaron los artículos 138 a 143 a regular la cuenta corriente tributaria.

Hemos afirmado que la cuenta corriente tributaria es un sistema de compensación diferente al que podemos denominar procedimiento general, aunque su finalidad es la misma, la extinción de deudas y créditos recíprocos entre el obligado y la Administración tributaria ⁷⁰⁴, en la cantidad concurrente. Por ello nos parece significativo que el procedimiento general de compensación esté previsto en el RGR, mientras que es el RGAGI el que regula el procedimiento de cuenta corriente tributaria.

El Título IV del RGAGI regula las actuaciones y los procedimientos de gestión tributaria (artículos 116 a 164) y constituye el desarrollo del Título III, Capítulo III de la LGT (Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria).

CALVO VÉRGEZ distingue en el RGAGI tres bloques de procedimientos de gestión con características diferenciadas: un primer bloque de procedimientos “caracterizados por la existencia de un componente fundamental de gestión. Dentro de este primer bloque quedarían incluidos el procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos (limitado únicamente a comprobar que la autoliquidación resulta formalmente correcta), el procedimiento para la ejecución de las devoluciones tributarias (“proceso” interno de ejecución material) y el procedimiento de cuenta corriente tributaria (...). Un segundo bloque sería el de aquellos procedimientos en los que se plantea la posibilidad de efectuar comprobaciones. Así sucede en los procedimientos previstos para la rectificación de

⁷⁰⁴ Nos referimos a la Administración tributaria estatal, por la naturaleza de deudas y créditos susceptibles de anotación en la cuenta corriente tributaria, como analizamos a continuación. Se ha planteado por parte de algún sector doctrinal la posibilidad de la aplicación de un sistema de cuenta corriente propio para la extinción de deudas y créditos que puedan generar los tributos locales. Compartimos, en este punto, las reflexiones de SALINAS GIMÉNEZ, en torno a la poca efectividad de este sistema frente al procedimiento general de compensación de deudas regulado en la LGT y el RGR: “Respecto a la posibilidad de aplicación a la Administración local, dejando aparte la habilitación normativa necesaria que hoy no se da, creemos que el único tributo que podría ser susceptible de este sistema es el ICIO, ya que supone una liquidación provisional y una posterior definitiva a la vista del coste real de las obras, pero le falta el carácter de periodicidad al que sólo podrían llegar determinadas empresas constructoras. En nuestra opinión y respecto de los tributos locales y demás ingresos de Derecho público de carácter local, es más operativa la compensación prevista en el artículo 68 de la Ley General Tributaria y los artículos 63 y siguientes del Reglamento General de Recaudación como modo de extinción de las obligaciones tributarias, que el sistema establecido en el RD 1108/1999.” (SALINAS GIMÉNEZ, R.: “Comentarios sobre el Sistema de Cuenta Corriente en materia tributaria y su posible aplicación a la Administración Local (Real Decreto 1108/1999, de 25 de junio (LA LEY 2841/1999)), *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, nº 5, 2002, p. 885).

autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes de devolución (...). Finalmente, un tercer bloque sería el de los llamados procedimientos de comprobación. Estos procedimientos podrán ser de comprobación de obligaciones formales (...) o de comprobación de obligaciones sustantivas o materiales”⁷⁰⁵.

Pero tal clasificación no contradice el hecho de que la cuenta corriente tributaria constituye más un instrumento de recaudación que un procedimiento de gestión propiamente dicho y, como consecuencia de esta apreciación, debemos plantearnos cual es la razón de este diferente tratamiento, es decir, el porqué de que el procedimiento de compensación general sea regulado en el RGR y la cuenta corriente tributaria, sin embargo, sea regulada como un procedimiento de gestión⁷⁰⁶.

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

Y de tal razón nos da cuenta la regulación relativa a los sujetos que pueden acogerse al sistema, determinados en el artículo 138 del RGAGI. Así, se declara que podrán acogerse al sistema aquellos sujetos “Que ejerzan actividades empresariales o profesionales y que, como consecuencia de dicho ejercicio, deban presentar periódicamente autoliquidaciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido o autoliquidaciones por retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, de actividades profesionales, agrícolas y ganaderas y de premios” y 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 ciento de las deudas tributarias devengadas durante el mismo periodo de tiempo”. La comprobación de todos los requisitos exigidos corresponde a los órganos de gestión, lo cual explicaría, desde

⁷⁰⁵ CALVO VÉRGEZ, J.: “El llamado procedimiento de cuenta corriente tributaria en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos”, *Crónica tributaria: Boletín de Actualidad*, nº 6, 2011, p. 17-18.

⁷⁰⁶ Ya predijo MAGRANER MORENO que “en sentido opuesto a lo que había ocurrido en una época anterior, parece existir ahora un resurgimiento de los órganos gestores, a quienes se les quiere dotar de un mayor campo de actuación.” (MAGRANER MORENO, F.J.: *La comprobación tributaria ...*, ob.cit., p. 46). Esta regulación quizá responde, en parte, a esta tendencia.

nuestro punto de vista, la regulación de este sistema a través del RGAGI y la correspondiente atribución de funciones a tales órganos.

El funcionamiento del sistema es, en principio, sencillo y se explica en el artículo 142 del RGAGI. Los créditos y las deudas se anotan en la cuenta corriente, de la que se determina un saldo trimestral en determinadas fechas: 31 de marzo, 30 de junio, 30 de septiembre y 31 de diciembre de cada año. El saldo resultante se notifica al obligado tributario para que alegue lo que considere en defensa de sus derechos en un plazo de 10 días desde el día siguiente al de notificación. Cumplido este trámite, se dicta liquidación provisional correspondiente al saldo cuantificado en el plazo de 15 días, liquidación de la que resultará, o bien una cantidad a devolver, o bien una cantidad a ingresar (que deberá hacer efectiva el obligado tributario acogido al sistema en los plazos del artículo 62, 2 de la LGT) ⁷⁰⁷.

Tras estas consideraciones previas, debemos analizar ahora la naturaleza y características que deben predicarse de las deudas y los créditos susceptibles de ser anotados en la cuenta corriente tributaria, para su extinción en la cantidad concurrente y, de esta manera, identificar las diferencias entre estos y los créditos y las deudas que, con carácter general, son susceptibles de compensación tributaria mediante el que hemos denominado, por exclusión, régimen general de compensación cuyos caracteres propios ya hemos estudiado en apartados anteriores.

Llama la atención la exigencia, ya expuesta como requisito de acceso al sistema, de 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 ciento de las deudas tributarias devengadas durante el mismo periodo de tiempo, empero, entendemos que esta relación entre deudas y créditos tiene su razón de ser en el propio funcionamiento del sistema, ya que, como explica BAS SORIA “si no se exigiera esta cuantía mínima, la cuenta corriente se configuraría como un mecanismo que alteraría el momento del pago de las obligaciones tributarias, que se trasladaría desde

⁷⁰⁷ Pueden consultarse los modelos de solicitud de inclusión en el sistema, de comunicación de renuncia y las condiciones y procedimiento de presentación de todos ellos en la Orden HFP/1032/2021, de 29 de septiembre.

el vencimiento del plazo recogido en la Leyes de los distintos tributos hasta el momento de liquidación de la cuenta”⁷⁰⁸.

Comenzamos por el estudio de los créditos que son susceptibles de anotación en la cuenta corriente tributaria, de conformidad con las previsiones del artículo 139 del RGAGI.

Hemos concluido que los créditos susceptibles de compensación de conformidad con la LGT deben ser líquidos, exigibles, reconocidos y pueden estar vencidos, en algún caso. Por su parte, el artículo 139, 2 del RGAGI exige, en primer lugar, que los créditos susceptibles de anotación en la cuenta corriente tributaria estén reconocidos y se correspondan con devoluciones tributarias derivadas de la normativa del tributo y correspondientes al IRPF, IS, IRNR, cuando se trate de obligados tributarios que obtengan rentas en España mediante establecimiento permanente, y/o IVA. Es decir, por un lado, se restringe el origen de los créditos a extinguir mediante el sistema, de tal manera que no será posible la anotación de los créditos que tengan su origen en obligaciones económicas impuestas a la Administración tributaria por la LGT, diferentes a las resultantes de las devoluciones propias de los impuestos enumerados, ni tampoco podrán ser anotados los créditos derivados de cualquier otra obligación económica exigible a la Administración tributaria en virtud de otra norma o circunstancia, lo cual es una primera diferencia respecto de los créditos a extinguir por compensación mediante el régimen general. Entendemos que la mención en el artículo 139, 4 del RGAGI, a la imposibilidad de anotación de los créditos por las devoluciones reconocidas en los procedimientos especiales de revisión previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en la resolución de recursos y reclamaciones económico-administrativas, es una redundancia, ya que la propia definición de los créditos anotables imposibilita la admisión de cualquier crédito con otro origen.

Sin embargo, no todo son diferencias entre los créditos susceptibles de anotación en la cuenta corriente tributaria y los créditos compensables por el procedimiento general, ya que en ambos casos debe tratarse de créditos reconocidos. Las normas de reconocimiento del crédito que tiene su origen en la devolución propia del tributo son, como no puede ser de otra manera, similares, y así se reconoce en el

⁷⁰⁸ BAS SORIA, J.: “La cuenta corriente ...”, ob. cit., p. 16.

artículo 139, 2, último párrafo, del RGAGI, al decretar que “En el caso de las devoluciones solicitadas después de la apertura de la cuenta y todavía no acordadas, la anotación en la cuenta se producirá una vez que haya transcurrido el plazo legalmente previsto para efectuar la devolución sin que esta se haya llevado a cabo, de conformidad con lo previsto en la normativa aplicable” ⁷⁰⁹. En este sentido, el reconocimiento del crédito es, también en este sistema, requisito *sine qua non* para su compensación, como reconoce BAS SORIA: “la cuenta corriente supone un procedimiento de compensación, que desarrolla los preceptos legales que regulan la misma, pero que, dado su rango normativo, no puede operar dicha compensación cuando se incumpla alguno de los requisitos legales a que se condiciona la misma. Así, su funcionamiento se verá condicionado, fundamentalmente, por la necesidad del reconocimiento de los créditos por devoluciones” ⁷¹⁰. Evidentemente, se tratará de créditos líquidos (cuantificados por presentación de la autoliquidación correspondiente), exigibles, pero, y esto también es una peculiaridad de los créditos compensables a través de este sistema, en todo caso, generados por autoliquidaciones presentadas en plazo (artículo 139, 4, a) RGAGI).

Respecto de las deudas, el artículo 139, 3 del RGAGI determina que solamente serán anotables las deudas derivadas de las autoliquidaciones por el IRPF, IS, IRNR, cuando se trate de obligados tributarios que obtengan rentas en España mediante establecimiento permanente, IVA, y pagos a cuenta del IRPF, del IS o del IRNR cuando se trate de obligados tributarios que obtengan rentas mediante establecimiento

⁷⁰⁹ Recuérdese que en el supuesto de las autoliquidaciones a devolver (devoluciones propias del tributo) hemos concluido que el reconocimiento del crédito se podrá producir por liquidación provisional en la que se reconozca este; empero la exigencia de un acto administrativo de reconocimiento del crédito no resultará necesaria al producirse su reconocimiento *ex lege*, por el mero transcurso del plazo de seis meses, a cuyo término la Administración debe proceder a la devolución, sin más trámite. En consecuencia, transcurrido el plazo para la emisión de la liquidación provisional sin que esta se produzca, se producirá la anotación en la cuenta corriente del crédito por devolución. A esta misma conclusión llegó el Tribunal Superior de Justicia de Galicia en sentencia de 25 de septiembre de 2007, en la que determinó, en un supuesto de solicitud de devolución en el IVA por un sujeto adscrito a la cuenta corriente tributaria, que los créditos “únicamente se anotan en la cuenta cuando la devolución ya ha sido acordada por la Administración o cuando, no habiéndose acordado, ha transcurrido el plazo máximo de seis meses fijado por el art. 115 de la Ley del Impuesto para efectuar la devolución, sin haber llevado a cabo ésta.” (STSJ de Galicia, Sala de lo Contencioso, de fecha 25 de septiembre de 2009, Recurso 7400/2005, Fundamento de Derecho quinto).

⁷¹⁰ BAS SORIA, J.: “La cuenta corriente ...”, ob. cit., p. 22.

permanente, cuyo plazo de declaración o ingreso finalice durante el periodo en que resulte aplicable el sistema, a imagen y semejanza de los créditos admisibles ⁷¹¹.

Estas deudas deberán ser líquidas y exigibles, pero no podrán tener el carácter de vencidas, ya que la normativa exige que no deriven de autoliquidaciones presentadas fuera de plazo (artículo 139, 4, a) RGAGI) y su anotación en la cuenta corriente tendrá efecto desde el día en que tenga lugar el vencimiento del plazo de autoliquidación e ingreso (artículo 141, 1 RGAGI), por lo que será imposible el vencimiento de una deuda previamente a su anotación en la cuenta corriente.

A la vista de los tributos que van a dar origen a los créditos y deudas que pueden ser anotados en la cuenta corriente tributaria, ya podemos concluir que la cuenta corriente tributaria tiene por objeto compensar deudas y créditos de los obligados y la Administración tributaria estatal, y ello debido a la titularidad de tales impuestos ⁷¹².

Además de las exclusiones de créditos y deudas ya indicadas, bien por razón del origen de los créditos, bien por razón del origen de las deudas, que responden todas ellas, como ha defendido SANTOLAYA BLAY, a la necesidad de “circunscribir, verdaderamente, la aplicación del sistema al núcleo de lo que constituyen unas relaciones tributarias basadas en las notas de habitualidad, periodicidad y ausencia de conflicto” ⁷¹³, existe un último supuesto de exclusión de deudas que atiende a la necesidad de no desvirtuar el momento de ingreso de aquellas. El artículo 139, 4, d) del RGAGI prevé que no podrán ser anotadas en la cuenta corriente tributaria, para su compensación, las deudas tributarias devengadas en concepto del IVA en las operaciones de importación, excepto en los casos en que se haya optado por la aplicación del diferimiento del ingreso de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido relativas a dichas operaciones liquidadas por la Aduana a que se refiere el artículo 167, Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Debemos recordar que el ingreso del IVA en las importaciones se produce en la misma

⁷¹¹ Entendemos, de nuevo, redundante, la previsión del artículo 139, 4, b) que determina la exclusión del sistema de las deudas que se deriven de liquidaciones provisionales o definitivas practicadas por los órganos de la Administración tributaria, puesto que no se trata de deudas derivadas de autoliquidaciones.

⁷¹² “Ello determina que sean susceptibles de anotación las deudas y créditos puestos de manifiesto en tributos titularidad estatal cuyo rendimiento esté atribuido, al menos principalmente (esto es, que no realice una gestión de cobro, debiendo transmitir el importe íntegro de lo percibido a las Comunidades Autónomas o a las Comunidades Europeas) al Estado.” (BAS SORIA, J.: “La cuenta corriente ...”, ob. cit., p. 16).

⁷¹³ SANTOLAYA BLAY, M.: “Comentarios a la Cuenta Corriente ...”, ob.cit., p. 38.

aduana de entrada y que es requisito para poder retirar los bienes para su introducción en España, por lo que, de admitirse su adscripción al sistema de cuenta corriente, tal ingreso se demoraría; de ahí que se exceptione el supuesto de diferimiento del ingreso, en cuya aplicación tal desfase temporal no existe.

Una vez concurren en la cuenta los créditos y las deudas anotables, se extinguen por compensación, procediendo, como ya hemos comentado, la emisión de liquidación provisional, en las fechas comentadas, por el importe, a devolver o a ingresar, correspondiente al saldo de la cuenta después de la compensación. Ahora bien, prevé el artículo 142 del RGAGI que “los saldos deudores de importe inferior a la cantidad que se determine mediante orden del Ministro de Economía y Hacienda no serán exigibles”, lo que en la práctica supone la extinción de tales saldos, que no se acumulan al saldo de la siguiente liquidación ⁷¹⁴.

Hemos concluido que el sistema de cuenta corriente tributaria es un procedimiento especial de compensación respecto del general regulado en el RGR. La mayoría de los autores ven en esta afirmación la razón de la declaración contenida en el apartado 5 del artículo 139 del RGAGI, que decreta que “La aplicación de este sistema de cuenta corriente es incompatible, durante el periodo de duración de la cuenta, en relación con los créditos y débitos acogidos al mismo, con el procedimiento establecido para la compensación en el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio”.

⁷¹⁴ Por ejemplo, de acuerdo con la Orden HAC/2816/2002, de 5 de noviembre, por la que se desarrolla el artículo 41.3 del texto refundido de la Ley General Presupuestaria, en relación con determinados recursos de derecho público recaudados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, “serán anuladas y dadas de baja en cuentas aquellas deudas gestionadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en virtud de ley en las que concurren los siguientes requisitos: 1. Que sean recursos de derecho público de la Hacienda Pública Estatal. 2. Que se trate de deudas en período ejecutivo. 3. Que el importe de la liquidación inicial, notificada en período voluntario al deudor, no exceda de 6 euros, cuantía que se estima insuficiente para la cobertura del coste de exacción y recaudación”. Esta Orden decreta la no exigibilidad por la AEAT en vía de apremio de cualquier ingreso de derecho público siempre que su cuantía sea inferior a 6 euros. Por su parte, la Orden de 23 de septiembre de 1998, por la que se desarrolla el artículo 41.3 del texto refundido de la Ley General Presupuestaria en relación con determinadas liquidaciones tributarias, determina que “No serán notificadas al contribuyente ni, en consecuencia, exigidas, las liquidaciones practicadas por la Administración tributaria que reúnan los siguientes requisitos: 1. Que se refieran a impuestos estatales gestionados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria. 2. Que el importe a ingresar no exceda de 1.000 pesetas, cuantía que se fija como insuficiente para la cobertura del coste de su exacción. 3. Que rectifiquen autoliquidaciones o declaraciones-liquidaciones que lleven aparejado un ingreso. 4. Que se considere improcedente la apertura de expediente sancionador por los hechos determinantes de la diferencia entre la liquidación administrativa y la autoliquidación o declaración-liquidación practicada por el obligado tributario”. Entendemos que, en esta misma cuantía, 6 €, no será exigible el saldo deudor de la cuenta corriente tributaria.

Ahora bien, esta incompatibilidad, a nuestro entender, se extiende a las deudas y créditos adscritos al sistema de cuenta corriente, pero no debe afectar al crédito o deuda correspondiente al saldo trimestral de la cuenta y que es liquidado provisionalmente por la Administración tributaria que, entendemos, será susceptible de compensación mediante el procedimiento general regulado en el RGR. Es decir, lo que surge es un nuevo crédito o deuda tributaria por el importe del saldo deudor o acreedor de la cuenta, que será compensable ⁷¹⁵.

Comparte estas consideraciones SANTOLAYA BLAY que, ante el planteamiento de la posible compensación del crédito o débito resultante de la cuenta corriente con otras deudas o créditos ajenos al sistema, concluye que “la respuesta ha de ser, a mi entender, afirmativa, pues tal compensación se produce *“de puertas hacia afuera del sistema”*, una vez que éste ha emitido ya su producto (liquidación o devolución del saldo)” ⁷¹⁶.

Así mismo, afirma BAS SORIA que nada obsta “para que el crédito o deuda tributaria resultante de la liquidación de la cuenta corriente sea objeto de compensación, aplazamiento o fraccionamiento, según los procedimientos previstos en el mencionado Reglamento General de Recaudación” ⁷¹⁷, y por ello, al liquidar la cuenta corriente tributaria en las fechas determinadas legalmente, “Cuando resulte una cantidad a devolver se practicará inmediatamente la devolución, sin perjuicio de que antes de procederse a la misma, al igual que ocurre con los demás créditos no anotados, pueda ser objeto de traba o compensación” ⁷¹⁸.

Por todo ello, en definitiva, podemos concluir que la deuda o el crédito determinado en la liquidación provisional emitida por la Administración tributaria y que recoge la cuantificación del saldo trimestral de la cuenta corriente tributaria, es independiente y distinto de los créditos y deudas susceptibles de anotación en el

⁷¹⁵ Esta misma opinión ha manifestado la Audiencia Nacional, en sentencia de 26 de junio de 2021. Ante la reclamación por parte del obligado tributario de intereses a su favor, por el reconocimiento tardío de una devolución aportada a la cuenta corriente tributaria, niega el tribunal tal derecho ya que “el plazo de 6 meses del artículo 31 (LGT) se refiere a una devolución derivada de una autoliquidación; sin embargo, en el sistema de cuenta corriente, la compensación y, en su caso, la devolución, deriva de la liquidación de cada periodo.” (SAN, Sala de lo Contencioso, de fecha 25 de junio de 2021, Recurso 285/2018, Fundamento Jurídico segundo).

⁷¹⁶ SANTOLAYA BLAY, M.: “Comentarios a la Cuenta Corriente ...”, ob.cit., p. 39.

⁷¹⁷ BAS SORIA, J.: “La cuenta corriente ...”, ob. cit., p. 14.

⁷¹⁸ BAS SORIA, J.: “La cuenta corriente ...”, ob. cit., p. 20.

sistema de cuenta corriente tributaria y, en consecuencia, sí podrá aquel ser objeto de extinción mediante compensación, acudiendo al procedimiento que hemos considerado como general, por su confluencia con otras deudas y sanciones tributarias, siempre y cuando se cumplan todos los requisitos exigidos por la LGT y el RGR al efecto.

CAPÍTULO III. Análisis de los sujetos legitimados para extinguir sus deudas y créditos recíprocos a través de la compensación de deudas regulada en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Una vez analizados los créditos y las deudas que son susceptibles de extinción mediante la institución de la compensación de deudas regulada en la LGT, procedemos a continuación al estudio de los sujetos que pueden instar o deben soportar, según los casos, las consecuencias de este mecanismo.

Siguiendo a DÍEZ-PICAZO, la compensación de deudas se define como el medio de liberarse de una deuda que se produce por la mutua neutralización de dos obligaciones, cuando quien tiene que cumplir es, al mismo tiempo, acreedor de quien tiene que recibir satisfacción ⁷¹⁹.

De esta definición destacamos, en lo que ahora nos interesa, la necesaria nota de reciprocidad entre los sujetos titulares de las obligaciones concurrentes. Por ello, es fundamental que definamos este concepto y sus peculiaridades en derecho tributario.

1. La reciprocidad como característica predicable de los sujetos que extinguen sus deudas y créditos mutuos; naturaleza jurídica en el derecho privado y su proyección en el derecho tributario.

El término reciprocidad tiene diversas acepciones.

En su significado común, puede definirse como “correspondencia mutua de una persona o cosa con otra” ⁷²⁰.

En lo que respecta a las relaciones y tratados internacionales, el principio de reciprocidad puede definirse como el “postulado en virtud del cual, ante la inexistencia de norma aplicable o como complemento a una existente, un Estado adopta una determinada conducta en respuesta simétrica a la adoptada por otro Estado” ⁷²¹.

Ahora bien, en materia de compensación de deudas nos referimos a la reciprocidad para poner en evidencia que los sujetos intervinientes, ambas partes, debido a dos relaciones obligacionales distintas, son a la vez acreedor y deudor principales la una de la otra.

⁷¹⁹ DÍEZ-PICAZO, L.: *Fundamentos del Derecho Civil ...*, ob.cit., p. 643.

⁷²⁰ <https://dle.rae.es>. Proviene del latín *reciprocitas*, *-atis*.

⁷²¹ <https://dpej.rae.es>.

1.1. El concepto de reciprocidad, acuñado en el derecho común, como requisito inherente a la compensación de deudas.

La teoría general de la compensación de deudas regulada en el Código Civil exige para que proceda la compensación como forma de extinción de las obligaciones, que cada uno de los obligados lo esté principalmente, y sea a la vez acreedor principal del otro. En esto consiste la exigencia de reciprocidad entre acreedor y deudor.

En la necesaria concurrencia de este requisito fundamental ha insistido la doctrina científica.

SOLÉ FELIU afirma que para la efectividad de la compensación de deudas “se exige que las deudas sean recíprocas, en el sentido de que el acreedor de una pretensión sea, al mismo tiempo, deudor de la otra, y viceversa. Los créditos deben existir pues, entre las mismas partes (*concursus debiti et crediti*)” ⁷²².

DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, por su parte, concluye que “La definición misma de compensación presupone la idea de que dos personas son, al mismo tiempo, acreedoras y deudoras una de la otra. (...) La regla inicial es clara: la compensación se produce entre un mismo deudor y un mismo acreedor y no pueden entrar en compensación contracréditos de terceros, ni tampoco, claro está, compensar una de las partes la deuda de un tercero. Este es el motivo por el que se viene insistentemente diciendo que no puede oponerse en compensación al padre las deudas de su hijo (y viceversa), al marido las de la mujer (y viceversa), al tutor las del pupilo, a una sociedad (tenga o no personalidad jurídica) las del socio, y así sucesivamente” ⁷²³. En esta idea insiste BASOZABAL ARRUE, que afirma que la reciprocidad se exige para que “el deudor no pueda compensar su deuda con créditos que le ligan a persona distinta del acreedor, pero relacionada con éste de forma que sea posible la confusión de sus esferas patrimoniales” ⁷²⁴.

⁷²² SOLÉ FELIU, J.: “La compensación de deudas. Propuestas de reforma...”, ob.cit., p. 20.

⁷²³ DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, G.: “Derecho propio y reciprocidad en la compensación legal de créditos”, *Revista crítica de derecho inmobiliario*, nº 645, 1998, p. 393. En este mismo sentido, MARÍN SANTAMARÍA y GÓMEZ-FERRER BAYO determinan que el mecanismo de la compensación “extingue en la cantidad concurrente las obligaciones de aquellas personas que por derecho propio sean recíprocamente acreedoras y deudoras las unas de las otras.” (MARÍN SANTAMARÍA, A. y GÓMEZ-FERRER BAYO, L.: “Compensación de deudas entre Administraciones Públicas...”, ob.cit., p. 2).

⁷²⁴ BASOZABAL ARRUE, X.: “Artículos 1195 a 1202, de la compensación”, *Comentarios al Código Civil*, DOMINGUEZ LUELMO, A. (Dir.), Lex Nova, Valladolid, 2010, p. 1331.

En el ámbito del derecho común, el Código Civil consagra en su artículo 1195 esta idea de reciprocidad: “Tendrá lugar la compensación cuando dos personas, por derecho propio, sean recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra” ⁷²⁵.

En este planteamiento insiste el artículo 1196 del Código Civil al exigir que para que proceda la compensación, es necesario que los obligados lo estén principalmente, y sean a la vez acreedor principal uno del otro ⁷²⁶.

La Sala de lo Civil del Tribunal Supremo ha manifestado en diversas sentencias el carácter imprescindible de la reciprocidad entre sujetos para que opere la compensación. Valga por todas la sentencia de 5 de enero de 2007, en la que, analizando los requisitos que deben concurrir para hacer efectiva la compensación judicial, afirma que “Ciertamente, la compensación judicial requiere que concurren créditos y títulos recíprocos y que las partes sean acreedoras y deudoras por derecho propio (sentencia de 26 de marzo 2001, con la cita de otras muchas), aunque no es exigible que concurren todos los requisitos exigidos por el Código Civil para que proceda la compensación legal, entre ellos, que las deudas sean líquidas (sentencia de 18 de enero 1999)” ⁷²⁷.

El requisito de reciprocidad entre los sujetos afectados por la compensación de deudas se recoge en todos los textos y principios internacionales y europeos dedicados al derecho de las obligaciones y contratos.

El UNIDROIT es una organización intergubernamental independiente cuyo propósito es “modernizar, armonizar y coordinar el derecho privado y, en particular, el

⁷²⁵ Para DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ “Es manifiesto también que la idea de «*reciprocidad*» utilizada en el artículo 1.195 no se refiere a la reciprocidad de las obligaciones nacidas. La situación central de la compensación es la oposición de un crédito y de un contracrédito en la que la posición de las partes se encuentra invertida. Es decir, A es acreedor de B por una suma de dinero y, al mismo tiempo, B es acreedor de A, también por una suma de dinero.” (DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, G.: “Derecho propio y reciprocidad ...”, ob.cit., p. 393).

⁷²⁶ No obstante, el Código Civil, como señala acertadamente DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, “de acuerdo con la más antigua tradición, señala tres excepciones a estas reglas: la referida a la situación del fiador (art 1197), la creada por la cesión de créditos (art. 1198) y la referente a la solidaridad (art. 1143).” (DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, G.: “Derecho propio y reciprocidad ...”, ob.cit., p. 393). Estas excepciones y sus posibles implicaciones en la compensación de deudas regulada en la LGT son tratadas en el apartado 3.4. del capítulo III de este trabajo.

⁷²⁷ STS, Sala de lo Civil, de fecha 5 de enero de 2007, Recurso 169/2006, Fundamento de Derecho tercero. Esta sentencia sigue la línea ya establecida por el Tribunal Supremo en STS, Sala de lo Civil, de fecha 26 de marzo de 2001, Recurso 826/1996. El Tribunal ha vuelto a insistir en la necesaria reciprocidad entre acreedor y deudor en la sentencia de 17 de julio de 2014: “Ciertamente la compensación judicial flexibiliza alguna de las exigencias de la compensación legal, especialmente el requisito de la liquidez de ambas deudas, pero en momento alguno permite prescindir del requisito de que las partes sean acreedoras y deudoras recíprocamente entre sí por derecho propio.” (STS, Sala de lo Civil, de fecha 17 de julio de 2014, Recurso 2275/2012, Fundamento de Derecho tercero).

derecho comercial entre Estados y grupos de Estados y formular instrumentos jurídicos, principios y normas uniformes para lograr estos objetivos” ⁷²⁸. En 1994 el UNIDROIT aprobó y publicó una codificación privada del derecho internacional de contratos denominada PICC UNIDROIT. En 2016 vio la luz su cuarta edición ⁷²⁹. Los PICC UNIDROIT son “el único instrumento global que ofrece un conjunto de reglas generales y completas aplicables a los diferentes tipos de contratos comerciales, a diferencia de otros documentos jurídicos transnacionales que, o bien están geográficamente limitados desde su origen, o bien tienen su ámbito material restringido a ciertos tipos de contratos. Los Principios, que constituyen uno de los “buques insignia” de UNIDROIT, y que son reconocidos por igual entre los académicos y entre los prácticos, han influenciado a los legisladores nacionales e internacionales, y están siendo aplicados en la práctica por los particulares, los árbitros y los tribunales a través de diferentes vías” ⁷³⁰.

En el Preámbulo a la edición de 2016 se especifican las vías a través de las que pueden utilizarse en la práctica tales principios: “Estos Principios deberán aplicarse cuando las partes hayan acordado que su contrato se rija por ellos. Estos Principios pueden aplicarse cuando las partes hayan acordado que su contrato se rija por principios generales del derecho, la “*lex mercatoria*” o expresiones semejantes. Estos Principios pueden aplicarse cuando las partes no han escogido el derecho aplicable al contrato. Estos Principios pueden ser utilizados para interpretar o complementar instrumentos internacionales de derecho uniforme. Estos Principios pueden ser utilizados para interpretar o complementar el derecho nacional. Estos Principios pueden servir como modelo para los legisladores nacionales e internacionales” ⁷³¹.

El capítulo 8 de los PICC UNIDROIT está dedicado a la compensación de deudas. En concreto, el artículo 8.1 PICC UNIDROIT establece que “Cuando dos partes se deben recíprocamente deudas de dinero u otras prestaciones de igual naturaleza, cualquiera de ellas (“la primera parte”) puede compensar su obligación con la de su acreedor (“la

⁷²⁸ <https://www.unidroit.org>.

⁷²⁹ Edición que, como las anteriores, ha sido elaborada por expertos legales de todo el mundo.

⁷³⁰ Nota del secretariado de UNIDROIT sobre los Principios de UNIDROIT relativos a los contratos comerciales internacionales y la crisis sanitaria del COVID-19, publicada el 15 de julio de 2020. Puede consultarse en <https://www.unidroit.org>, en su traducción al español por CARLOS M. Díez Soto, Catedrático de Derecho Civil en la Universidad de Murcia.

⁷³¹ El texto completo puede consultarse en <https://www.unidroit.org>.

otra parte”)”. En este instrumento complementario de las legislaciones nacionales se consagra, de esta manera, la reciprocidad entre los sujetos intervinientes como elemento fundamental de la compensación.

Por otra parte, como indica VAQUER ALOY, en materia de derecho común, “El derecho europeo puede presentarse clasificado en derecho comunitario y *Soft Law*. El derecho comunitario, la legislación emanada de las instituciones de la Unión Europea, en particular por lo que se refiere al derecho privado en forma de Reglamentos y Directivas, es de obligada aplicación por los órganos judiciales españoles, los Reglamentos en tanto que son de aplicación directa y las Directivas en cuanto que deben ser utilizadas como elemento de interpretación del derecho nacional interno. El *Soft Law* europeo no es derecho vigente, sino derecho académico, aunque haya sido auspiciado por las instituciones europeas, cuya pretensión es favorecer la convergencia de los ordenamientos jurídicos de cada Estado miembro en una tendencia hacia un nuevo derecho común europeo” ⁷³².

En este sentido debemos mencionar dos instrumentos fundamentales. En primer lugar, a los PECL. El profesor LANDO de la escuela de Negocios de Copenhague fundó la Comisión de Derecho contractual europeo, formada por un grupo de juristas de todos los países de la Unión Europea bajo su presidencia, con el objeto de elaborar principios comunes de derecho contractual para todos los países de la UE. Sus primeros trabajos fueron publicados en 1995, poco después que los PICC UNIDROIT, y en 1999 se publicó un nuevo libro más extenso que recoge el texto completo de los PECL ⁷³³.

El capítulo 13 de los PECL está dedicado a la compensación y su artículo 13:101 prevé la exigencia de reciprocidad entre los sujetos intervinientes.

Un ejemplo de la influencia de los PECL en la jurisprudencia española en materia de compensación lo encontramos en la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de enero de 2007 en la que se determina que “Además y como afirma la sentencia ahora recurrida, se cumplen las finalidades buscadas con la compensación, a saber, “la conveniencia de simplificar las operaciones de cumplimiento” de la obligación, y por ello, cuando una sentencia debe contener diferentes condenas dada la reclamación de

⁷³² VAQUER ALOY, A.: “El *Soft Law* europeo en la jurisprudencia española: doce casos”, *Ars Iuris Salmanticensis*, volumen 1, 2013, p. 94.

⁷³³ Puede consultarse el texto completo en <http://translex.uni-koeln.de>.

obligaciones diferentes por las partes en litigio, resulta una necesidad técnica la emisión de una única condena que tenga por objeto el saldo. Ello será posible, evidentemente, siempre que no se perjudiquen los intereses de ambas partes (artículo 13:102 de los Principios del Derecho europeo de contratos), cosa que no ha sucedido en el presente litigio” ⁷³⁴. Por su parte, La Audiencia Provincial de Madrid, en sentencia de 31 de mayo de 2012 reconoció que “Es habitual también la invocación en la jurisprudencia de los Principios del Derecho europeo de contratos (PECL), y su utilización como texto interpretativo de las normas vigentes en esta materia en nuestro Código Civil” ⁷³⁵. Por esta razón es un hecho fundamental que los PECL exijan la reciprocidad entre las partes para hacer efectiva la compensación.

El segundo de los instrumentos que debemos traer a colación nació como consecuencia de la iniciativa de la Comisión Europea. Hasta el año 2001, ante una necesidad de armonización, el legislador comunitario había optado en materia de derecho de contratos por adoptar Directivas sobre contratos específicos. La Comunicación de la Comisión Europea al Consejo y al Parlamento Europeo sobre Derecho contractual europeo de 11 de julio de 2001 dio un paso más: “La aproximación de determinados ámbitos específicos del Derecho contractual a nivel comunitario abarca un número creciente de problemas. El legislador comunitario ha seguido un planteamiento selectivo consistente en adoptar directivas sobre contratos específicos o técnicas de marketing concretas cuando se detectaba una necesidad de armonización. Ahora, la Comisión Europea desea recoger información sobre la necesidad de llevar a cabo acciones comunitarias más amplias en el ámbito del Derecho contractual, especialmente cuando el planteamiento “caso por caso” resulte inadecuado para resolver todos los problemas que pudieran plantearse” ⁷³⁶.

Por este motivo se propuso “iniciar un debate abierto, amplio y detallado en el que participen las instituciones de la Comunidad Europea y el público general, incluidas empresas, académicos, asociaciones de consumidores y profesionales de la justicia. (...) En particular, la Comisión desearía recibir opiniones sobre los problemas que para el

⁷³⁴ STS, Sala de lo Civil, de fecha 5 de enero de 2007, Recurso 169/2006, Fundamento de Derecho tercero

⁷³⁵ SAP Madrid, de fecha 31 de mayo de 2012, Recurso 318/2011, Fundamento de Derecho tercero.

⁷³⁶ COM (2001) 398 final.

funcionamiento del mercado interior conlleva la coexistencia de diferentes Derechos contractuales nacionales”⁷³⁷.

El camino emprendido se siguió transitando en 2003 con la publicación de la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo: un derecho contractual europeo más coherente, Plan de Acción, en la que se menciona la necesidad de la creación de un Marco Común de Referencia, así como el establecimiento de una red de expertos internacionales que procedieran a dar respuesta a las necesidades de un ordenamiento común en la materia. Este proceso parecía abocado a la redacción de un código europeo de contratos, pero tal previsión no devino en realidad. En 2009 se publicó el DCFR, que no es más que “un conjunto modélico de reglas y caja de herramientas para los legisladores europeos y nacionales”⁷³⁸.

El Libro III, Capítulo 6, Sección 1 del DCFR está dedicado a la compensación. El artículo II.6.101 define la compensación como “el procedimiento por el cual una persona puede servirse de un derecho a exigir el cumplimiento a otra persona para extinguir, total o parcialmente, una obligación que tiene frente a esa persona” y el artículo III.6.102 determina que “Si dos partes son recíprocamente deudoras la una de la otra de obligaciones de la misma naturaleza, cualquiera de las partes puede compensar su derecho con el derecho de la otra parte”. Se consagra, también en este instrumento, la reciprocidad entre los sujetos intervinientes como requisito fundamental de la compensación de deudas.

En definitiva, las iniciativas europeas en materia de derecho contractual también consideran el requisito de reciprocidad en la compensación como fundamental e inherente a este modo de extinción de las obligaciones.

Por otra parte, en España, también ha sido importante la labor desarrollada por la Comisión General de Codificación⁷³⁹ en orden a la reforma del derecho común. Este organismo, según el artículo 1 de sus actuales Estatutos, aprobados por el Real Decreto 845/2015, de 28 de septiembre, es “es el órgano superior colegiado de asesoramiento al Ministro de Justicia al que corresponde, en el ámbito de las competencias propias del

⁷³⁷ COM (2001) 398 final, 71 y 72.

⁷³⁸ GÓMEZ POMAR, F. y GILI SALDAÑA, M.: “El futuro instrumento opcional del Derecho contractual europeo: una breve introducción a las cuestiones de formación, interpretación, contenido y efectos”, *InDret, Revista para el análisis del derecho*, nº 1, 2012, p. 5.

⁷³⁹ Que fue creada originariamente por Real Decreto de 19 de agosto de 1843.

departamento ministerial al que está adscrito, la preparación de los textos prelegislativos y de carácter reglamentario y cuantas otras tareas se le encomienden para la mejor orientación, preservación y tutela del ordenamiento jurídico. 2. La Comisión también podrá asumir dichas funciones en materias que sean competencia de otros Ministerios, previa solicitud expresa de estos al Ministro de Justicia”.

La Comisión se organiza en cinco secciones, siendo la primera la correspondiente a derecho civil. Esta sección en el año 2009 elaboró la PMCC ⁷⁴⁰. El artículo 1176 de la PMCC determina que “Cuando dos personas sean a la vez acreedoras y deudoras la una de la otra, cualquiera de ellas puede liberarse de su deuda por medio de la compensación si concurren los requisitos exigidos en la ley o lo que las partes hubieran establecido especialmente”, reconociendo a la reciprocidad entre los sujetos afectados, también en esta proposición, la naturaleza de elemento esencial de la compensación ⁷⁴¹.

A fortiori, la doctrina científica española también se ha preocupado del estudio de la modernización del derecho de las obligaciones. La Asociación de Profesores de Derecho Civil, entidad de ámbito nacional creada en 1988, cuyos fines son fomentar en España el estudio, la enseñanza y la investigación del derecho civil, así como la cooperación internacional en estas mismas actividades, publicó en 2018 una Propuesta de Código Civil. El artículo 516-1 de la PCC determina que “Cuando dos personas son a la vez acreedoras y deudoras la una de la otra cualquiera de ellas puede liberarse de su deuda por medio de la compensación si concurren los requisitos exigidos en la ley o lo que las partes hayan pactado” ⁷⁴².

En definitiva, a la vista de las propuestas de reforma del derecho español de obligaciones podemos afirmar que ambas mantienen la exigencia de reciprocidad entre las partes que pretenden compensar sus créditos y deudas mutuos.

En suma, tanto el derecho civil vigente en España, como las directrices internacionales y europeas que deben guiar su interpretación, e incluso, las propuestas

⁷⁴⁰ Su texto puede consultarse en <https://www.mjusticia.gob.es>.

⁷⁴¹ Mediante Orden de 7 de abril de 2017 del ministro de Justicia, se ha constituido en el seno de la Comisión y, en concreto, en la sección de derecho civil, una nueva ponencia para la revisión de la PMCC de 2009. Hasta la fecha los trabajos de la citada ponencia no han visto la luz, aunque nada hace presagiar que, a los efectos del requisito de reciprocidad en la compensación de deudas, la nueva propuesta vaya a variar las previsiones adoptadas en 2009.

⁷⁴² *Propuesta de Código Civil*, obra colectiva de la Asociación de Profesores de Derecho Civil, Tecnos, Madrid, 2018.

de reforma del derecho común vigente sacralizan la reciprocidad entre las partes que extinguen por compensación sus deudas y créditos mutuos como elemento imprescindible de este mecanismo, y así se ha reconocido por la jurisprudencia emanada del Tribunal Supremo.

1.2. Significado del término reciprocidad desde el análisis de la compensación de deudas y sanciones tributarias.

Como ya hemos afirmado anteriormente, la figura de la compensación tributaria exige el enfrentamiento de dos posiciones, acreedora y deudora, ostentadas por dos sujetos diferentes en Derecho, titulares respectivos de créditos y deudas, con capacidad para extinguirlos en la cantidad concurrente.

En derecho tributario podemos afirmar que la exigencia de reciprocidad no se contiene expresamente en el texto de la LGT. Recordemos que el artículo 71 de la LGT prevé que “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”, lo cual no es la expresión más clara de la necesidad de reciprocidad.

Empero el RGR sí recoge esta exigencia de manera meridiana en su artículo 55, al preceptuar que “Las deudas de naturaleza pública a favor de la Hacienda pública, tanto en periodo voluntario como en ejecutivo, podrán extinguirse total o parcialmente por compensación con los créditos reconocidos por aquella a favor del deudor en virtud de un acto administrativo” ⁷⁴³.

Debemos afirmar la exigencia de reciprocidad en la compensación de deudas regulada en la LGT, tanto por aplicación supletoria del derecho común, como por ser una característica intrínseca a la figura de la compensación como medio extintivo de las obligaciones, tal y como hemos demostrado con el análisis de los textos supranacionales que deben servir de interpretación al derecho común nacional.

⁷⁴³ En opinión del TEAC “En este artículo se expone que las deudas de naturaleza pública a favor de la Hacienda Pública solo pueden compensarse con aquellos créditos que hayan sido reconocidos por la propia Hacienda Pública, es decir, que el deudor y el acreedor lo sean recíprocamente.” (Resolución del TEAC de 20 de marzo de 2019 (RG 2494/2017), Fundamento de Derecho cuarto).

La necesaria reciprocidad entre acreedor y deudor en la compensación regulada por la LGT ha sido reconocida por el Tribunal Supremo en sentencia de 30 de septiembre de 2005, en la que afirma que es exigible el requisito de reciprocidad entre acreedores y deudores para que sea posible la compensación de deudas, tanto en la normativa civil, como en la normativa tributaria: “los requisitos legales son coincidentes en ambas regulaciones” ⁷⁴⁴. Argumento que ha reiterado en la sentencia de 4 de julio de 2011, en la que determina que “Precisamente por esta razón, cuando esta Sala se ha pronunciado sobre la compensación como forma de extinción de la deuda tributaria se ha limitado a señalar que «c] omo sucede en la normativa civil, el mecanismo de la 'compensación', según los arts. 1195 y 1202 del Código Civil , extingue en la cantidad concurrente las obligaciones de aquellas personas que por derecho propio sean recíprocamente acreedoras y deudoras las unas de las otras y requiere, conforme el art. 1196.2 del mismo Código, para que pueda tener lugar la compensación, que los sujetos sean recíprocamente acreedor y deudor el uno del otro en una cantidad vencida, líquida y exigible concurrente» [sentencia de 30 de septiembre de 2005 (casación 138/00 , FJ 4º)]” ⁷⁴⁵

Y la falta de reciprocidad es la que ha llevado al Tribunal Supremo a denegar la compensación en aquellos casos en los que ha considerado que no concurre la citada circunstancia: “Ciertamente que el instituto de la compensación es una forma de extinción de las deudas tributarias y que, a tenor del art. 68 de la Ley General Tributaria 230/1963, son compensables, total o parcialmente, no solo las deudas de los particulares, sino también las deudas tributarias de las Entidades públicas no regidas por el Derecho privado, una vez finalizado el periodo voluntario de ingreso. La entidad recurrente solicita la aplicación al caso que nos ocupa del procedimiento especial de compensación de oficio previsto en el art. 65 del Reglamento General de Recaudación. Pero, a poco que se lea detenidamente el precepto indicado, se advierte la imposibilidad de aplicarlo al caso que nos ocupa porque no nos encontramos ante entidades que por derecho propio sean recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra. La

⁷⁴⁴ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 30 de septiembre de 2005, Recurso 138/2000, Fundamento de Derecho cuarto.

⁷⁴⁵ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 4 de julio de 2011, Recurso 4326/2008, Fundamento de Derecho tercero.

Universidad tenía una deuda a favor de la Hacienda pública estatal por su obligación de retención correspondiente a los rendimientos del trabajo de su personal. Pero la obligación de financiar al personal de la Universidad de La Laguna está ahora a cargo de la Comunidad autónoma Canaria. No es la Administración del Estado la que tiene que transferir a la Universidad recurrente las partidas presupuestarias destinadas a financiar las obligaciones de la Universidad en materia de personal. Dicho lo cual, es claro que no puede aplicarse el procedimiento de compensación interesado” ⁷⁴⁶.

Esta exigencia de reciprocidad en la LGT para hacer efectiva la compensación de deudas nos exige determinar quién es el sujeto titular de los créditos y las deudas a extinguir mediante este mecanismo. Y ello porque será únicamente la Administración tributaria titular del crédito tributario ⁷⁴⁷ la que podrá promover su extinción por compensación en aquellos casos en que el procedimiento se inicie de oficio y, por otra parte, el titular del derecho de crédito que quiera promover la extinción de su deuda o sanción tributaria por compensación deberá ejercitar su derecho frente a la Administración titular de estos.

La afirmación de que la reciprocidad entre acreedor y deudor en materia tributaria exige, necesariamente, el análisis de quien es titular de los créditos enfrentados ha sido corroborada por el Tribunal Supremo en sentencia de 16 de julio de 2009. En este caso, la AEAT se declaró incompetente para la declaración de la compensación de deudas por entender que no era titular de deuda ni crédito alguno. Razona el Tribunal Supremo que “Efectivamente, en aquel recurso el ente que declaró

⁷⁴⁶ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 20 de mayo de 2010, Recurso 1086/2005, Fundamento de Derecho sexto, en la que se reitera el criterio de la STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 17 de abril de 2009, Recurso 10981/2004. En un caso similar el TEAC especifica que “En conclusión, la compensación solicitada por el interesado es de ejecución imposible porque la única forma en que la Agencia Estatal de Administración Tributaria puede exigir al Servicio Valenciano de Ocupación y Formación, o a cualquier otro órgano u organismo autónomo o local, el abono de un importe dinerario reconocido a un obligado tributario es por medio de una institución distinta de la compensación cual es el embargo.” (Resolución del TEAC de 20 de marzo de 2019 (RG 2494/2017), Fundamento de Derecho quinto). Hace referencia el TEAC, indirectamente, a la posibilidad de la firma entre diferentes Administraciones públicas de convenios de colaboración en la gestión recaudatoria, sistema diferente al propio de los Convenios para la encomienda de gestión recaudatoria, como exponemos en el apartado 2.2.2. de este capítulo III, dedicado a la determinación del sujeto activo de la compensación en los supuestos de firma de los citados convenios.

⁷⁴⁷ Recuérdesse que en este trabajo utilizamos el término crédito tributario en el sentido de derecho de crédito a favor de un Ente público derivado de una obligación tributaria, principal o a cuenta, e incluyendo, en su caso, el que corresponda por las correspondientes obligaciones accesorias, así como el crédito por sanciones.

la compensación fue la Diputación Provincial de Lugo, en éste, se pretende que declare la compensación la Administración del Estado siendo los acreedores y deudores, recíprocamente, la Diputación Provincial de Lugo y la Seguridad Social. Allí quien declaró la compensación de créditos fue la Diputación de Lugo, aquí se pretende que lo haga la Administración Central del Estado. En este recurso se pide que se declare esa compensación por quien no es acreedor ni deudor de los créditos compensables, en tanto que en el recurso citado lo hizo quien era titular de uno de los créditos compensables”⁷⁴⁸.

Y esta determinación del sujeto titular del derecho de crédito y de la deuda o sanción tributaria, a efectos de su extinción recíproca por compensación, no siempre va a ser sencilla.

Entendemos que este estudio debe realizarse distinguiendo las dos posiciones contrapuestas necesarias para hacer efectiva la extinción de deudas y sanciones tributarias con créditos reconocidos a favor del deudor, ya que dos son los sujetos que, activa o pasivamente, intervienen en todo procedimiento de compensación de deudas tributarias, sin olvidar que una de las partes, al menos, siempre será una Administración tributaria.

Por ello comenzaremos nuestro análisis desde el punto de vista de la Administración titular del crédito tributario, entendiendo con SAÍNZ DE BUJANDA que es necesario distinguir entre el sujeto activo del poder tributario que “es el ente que, bien al amparo de normas constitucionales (poder originario), bien al amparo de leyes ordinarias (poder derivado), establece el tributo”, y el sujeto activo de la obligación tributaria, que es “el ente que asume una posición acreedora dentro de cada obligación tributaria concreta” y que es “fundamentalmente, un sujeto titular de un crédito”⁷⁴⁹.

Consideramos que es importante atender, en primer lugar, a la identificación de los entes públicos que pueden ser acreedores del crédito tributario y que van a estar

⁷⁴⁸ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 16 de julio de 2009, Recurso 787/2009, Fundamento de Derecho tercero. Incluso la DGT en contestación a consulta de 22 de octubre de 2012, afirma la necesaria titularidad del crédito tributario a los efectos de su compensación: “En consecuencia, para que un crédito reconocido por la Administración autonómica o local sea susceptible de compensación con una deuda tributaria, es necesario que la misma Administración autonómica o local sea el titular de dicha deuda tributaria que se pretende extinguir por compensación.” (Contestación a Consulta V2026-12).

⁷⁴⁹ SAÍNZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, Universidad Complutense, Madrid, 1979, p. 191-192.

investidos de la potestad de compensar. No obstante, este análisis, para ser completo, debe acompañarse del estudio de aquellas situaciones en las que las diversas Administraciones colaboran entre sí a efectos de la recaudación del crédito tributario, y ello con el objeto de identificar si estos mecanismos de colaboración administrativa suponen una variación en la titularidad de aquellos y, por tanto, a efectos de la necesaria reciprocidad entre acreedores y deudores para la efectividad de la compensación de deudas, se transmuta la Administración tributaria con potestad para compensar; nos referimos a los mecanismos de la delegación, las encomiendas de gestión recaudatoria y la asistencia mutua en la recaudación. Aun y con todo, detectamos otro escenario complejo en la determinación de la Administración tributaria investida de la potestad para compensar, y se trata de aquellos supuestos en los que el crédito tributario nace de un tributo que ha sido cedido o cuyo rendimiento ha sido parcialmente cedido.

También debemos atender a la posición contrapuesta a la de la Administración tributaria con potestad para compensar. Es obligatorio determinar qué posiciones subjetivas van a poder ser enfrentadas a esta. Pero este análisis debe ir más allá e intentar detectar aquellas situaciones que pueden afectar e incluso imposibilitar la extinción de deudas y sanciones tributarias por compensación, al alterar la necesaria reciprocidad con dicha Administración. Nos referimos a las consecuencias de la cesión del derecho de crédito a un tercero y sus efectos en cuanto a la reciprocidad entre este y la Administración tributaria; la posibilidad de que la solidaridad en la deuda tributaria sea un impedimento para la compensación al imposibilitar la aportación de derechos de crédito ostentados a título individual o la posible utilización de un derecho de crédito de titularidad compartida a los efectos de extinguir por compensación una deuda propia; o la posibilidad de que el responsable tributario extinga por compensación la deuda objeto de derivación con un derecho de crédito del deudor principal.

En definitiva, al hilo de este estudio, nos plantearemos si las llamadas “excepciones” a la exigencia de reciprocidad en la compensación de deudas en el derecho común, y que no la imposibilitan, es decir, las situaciones relativas al fiador, regulada en el artículo 1197 del Código Civil, la creada por la cesión de créditos, cuya regulación contiene el artículo 1198 del Código Civil y la referente a la solidaridad ex artículo 1143 del Código Civil, deben influir a la hora de definir la situación de

reciprocidad por aplicación de la normativa relativa a la compensación de deudas recogida en la LGT.

2. La Administración tributaria investida de la potestad de compensar.

Recordemos que SAÍNZ DE BUJANDA, como ya hemos precisado anteriormente, hizo una distinción entre el sujeto activo del poder tributario y el sujeto activo de la obligación tributaria.

A este último ente le hemos dedicado los siguientes apartados, considerándolo como el sujeto activo de la compensación, en el sentido que ya hemos manifestado en este trabajo en el capítulo correspondiente a la fundamentación de la admisión de esta figura en derecho tributario. Es decir, como sujeto investido de la potestad de compensar, potestad que se configura como un poder-deber, de tal forma que, en los casos en que sea posible, por darse todos los elementos previstos en la norma, y para la realización de la justa recaudación, debe aquel hacer efectivo el crédito tributario mediante esta institución.

2.1. Identificación de los sujetos que conforman el concepto de Administración tributaria y que son titulares de la potestad de compensar de conformidad con las previsiones de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El artículo 55 del RGR determina que “Las deudas de naturaleza pública a favor de la Hacienda pública, tanto en periodo voluntario como en ejecutivo, podrán extinguirse total o parcialmente por compensación con los créditos reconocidos por aquella a favor del deudor en virtud de un acto administrativo”.

Se establece, pues, que el sujeto activo de la compensación es la Hacienda pública, entendida, en el caso de la compensación de deudas regulada por la LGT, como sujeto titular de créditos tributarios ⁷⁵⁰.

⁷⁵⁰ Siguiendo las conclusiones de CORDERO GONZÁLEZ “esta sería una de las tres posibles acepciones con las que la doctrina se refiere a la Hacienda Pública que suele identificarse, desde este punto de vista, con el propio Estado o, más precisamente, con la Administración. (...) En sentido objetivo, sin embargo, la Hacienda Pública se analiza como un conjunto de medios económicos merced a los cuales el Estado y los restantes entes públicos proceden a la cobertura del coste de los bienes y servicios que producen y que ofrecen a la colectividad. A esta noción se refiere el artículo 2 del TRLGP, cuando prevé que estará constituida “por el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde al Estado o a sus Organismo Autónomos”. En último término, la Hacienda Pública también

Lo cierto es que no cabe discusión alguna en torno a si la Administración tributaria estatal está investida de la potestad de compensar de conformidad con la LGT. El propio artículo 73, 2 de la LGT, al tratar de la compensación de oficio entre entes públicos, preceptúa que “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”.

En concreto, será la AEAT ⁷⁵¹ la que asumirá la posición de sujeto activo en la compensación de deudas regulada en la LGT, como titular del crédito tributario estatal compensable.

Este reconocimiento de la potestad de compensar en favor de la Administración tributaria estatal ⁷⁵² hace surgir la duda sobre si las restantes administraciones territoriales también están investidas de tal potestad ⁷⁵³.

El artículo 1 de la LGT determina que “Esta ley establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y será de aplicación a todas las

puede contemplarse desde una perspectiva funcional, como el conjunto de actuaciones administrativas dirigidas a la obtención de recursos financieros y a la aplicación de dichos recursos a través de los gastos o pagos pertinentes. Cfr. F. SAÍNZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho financiero*, tomo I, vol. 1º, FDUC, Madrid, 1977. Pp. 22 y ss.” (CORDERO GONZÁLEZ, E. M^ª: *La compensación como forma ...*, ob. cit., p. 212).
⁷⁵¹ La AEAT “se creó por el artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 y se constituyó de manera efectiva el 1 de enero de 1992. Se configuró como una entidad de derecho público adscrita al entonces Ministerio de Economía y Hacienda a través de la antigua Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos. Cuenta con un régimen jurídico propio distinto al de la Administración General del Estado que le confiere cierta autonomía en materia presupuestaria y de gestión de personal. Tiene encomendada la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y aduanero, así como de aquellos recursos de otras Administraciones públicas nacionales o de la Unión Europea cuya gestión se le encomiende por ley o por convenio” <https://sede.agenciatributaria.gob.es>.

⁷⁵² Recordemos que en el apartado correspondiente al estudio de los créditos y deudas anotables en la cuenta corriente tributaria ya concluimos que tal sistema especial de compensación únicamente es aplicable por la Administración tributaria estatal.

⁷⁵³ Ya con la LGT de 1963 este problema era patente: “Aunque la Hacienda Pública se identifique genéricamente con la Administración Estatal, y en ese sentido se ha contemplado en las líneas anteriores, no puede obviarse la existencia de diversas Haciendas Públicas territoriales, es decir, de diversas Administraciones territoriales, las CCAA y las EELL, susceptibles de ser también acreedores tributarios. Respecto de todas ellas, se plantea la cuestión de saber si pueden aplicar la compensación para extinguir sus créditos tributarios, así como la determinación de la normativa aplicable a cada caso.” (CORDERO GONZÁLEZ, E. M^ª: *La compensación como forma ...*, ob. cit., p. 213). “La cuestión que enseguida se plantea es si esta posibilidad es extensible a otras Entidades territoriales. Es decir, si las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales pueden extinguir sus obligaciones de Derecho público por compensación en relación con los créditos de los que sean titulares respecto al mismo deudor.” (GARCÍA GÓMEZ, A.J.: *La Compensación de las Deudas Tributarias ...*, ob.cit., p. 116).

Administraciones tributarias en virtud y con el alcance que se deriva del artículo 149.1.1.ª, 8.ª, 14.ª y 18.ª de la Constitución” ⁷⁵⁴.

Para SARTORIO ALBALAT este artículo tiene un doble contenido: “Por una parte, acota la materia objeto de regulación, esto es, “los principios y normas jurídicas generales del sistema tributario español”. Por otra, delimita su ámbito de aplicación, estableciendo su aplicación a todas las Administraciones tributarias “en virtud y con el alcance” que se deriva de los cuatro títulos competenciales indicados” ⁷⁵⁵.

Pero lo cierto es que los distintos títulos competenciales mencionados tienen diferente alcance y no se identifica en el texto de la LGT qué contenidos corresponden a cada uno de ellos ⁷⁵⁶. Esto ha llevado a manifestar a SOLER ROCH que “ha prevalecido aplicar la Ley en bloque a todos los niveles de Hacienda” ⁷⁵⁷.

No obstante, esta opinión no es compartida por la totalidad de la doctrina científica, lo que nos obliga a un análisis diferenciado del caso de las CCAA de derecho común y las EELL como sujetos con potestad para compensar deudas y sanciones tributarias.

⁷⁵⁴ Continúa la norma: “Lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en las leyes que aprueban el Convenio y el Concierto Económico en vigor, respectivamente, en la Comunidad Foral de Navarra y en los Territorios Históricos del País Vasco”. Las conclusiones que a continuación vamos a exponer no serán válidas con relación a estas Administraciones Tributarias, en orden a que aquellas se rigen por sus propias normas generales tributarias.

⁷⁵⁵ SARTORIO ALBALAT, S.: “La aplicación de la Ley General Tributaria a las Comunidades Autónomas”, *Revista catalana de dret públic*, nº 50, 2015, p. 59.

⁷⁵⁶ El Consejo de Estado en su Dictamen sobre el Anteproyecto de Ley General Tributaria (Dictamen 1403/2003) emitido el 22 de mayo de 2003 ya puso de manifiesto que “Con todo y en línea con lo señalado en el informe para la reforma de la Ley General Tributaria, debe hacerse un esfuerzo por identificar cuál es el contenido de la Ley que ha de ser de aplicación común en todo el territorio o que en todo caso ha de revestir el carácter de legislación básica”. Se refiere al “Informe para la reforma de la Ley General Tributaria” auspiciado por el Ministerio de Hacienda y elaborado en julio de 2001, en cuya página 24 ya puso de relieve la Comisión para el estudio y propuestas de reforma de la Ley General Tributaria, autora del documento, que: “(...) en primer lugar, debe identificarse el título competencial que legitima al Estado para regular en exclusiva las materias propias de la LGT. La CE ofrece hasta tres opciones: el art. 149.1.18º, que establece la competencia exclusiva del Estado sobre las bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas y el procedimiento administrativo común; el art. 149.1.1º, en cuya virtud se atribuye al Estado la competencia específica para la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y deberes constitucionales y el art. 149.1.14º que alude a la Hacienda general, materia cuya regulación se reserva a la Ley estatal, aunque es preciso poner de relieve que un miembro de la Comisión, y a diferencia del resto, considera como Hacienda general la del Estado”. No obstante tales advertencias, en el texto aprobado, y hoy vigente, no se lleva a cabo tal distinción.

⁷⁵⁷ SOLER ROCH, Mª.T.: “Reflexiones en torno a la Ley General Tributaria”, *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007, p. 115.

2.1.1. Las administraciones tributarias autonómicas como sujetos investidos de la potestad de compensar deudas y sanciones tributarias. Análisis de la STC 65/2020, de 18 de junio: determinación del ámbito de la Hacienda general (artículo 149, 1, 14º de la CE).

En cuanto a la Administración autonómica, conocido es que las CCAA están dotadas de poder normativo para establecer y regular sus propios tributos “de acuerdo con la Constitución y las Leyes”, tal y como prevé el artículo 6 de la LOFCA. Por su parte, también prevé la LOFCA la cesión a las CCAA del producto de tributos del Estado, e incluso el establecimiento de recargos sobre estos (artículo 4 de la LOFCA).

Nos planteamos en este momento si las CCAA de derecho común ⁷⁵⁸ están facultadas para el ejercicio de la potestad de compensar deudas y sanciones tributarias de conformidad con la regulación prevista en la LGT o, si, por el contrario, tal circunstancia depende de la regulación existente en cada CCAA sobre la materia.

Amplia fue la polémica en torno a la competencia autonómica para el desarrollo de los aspectos procedimentales de sus propios tributos y que afectó a la potestad de las CCAA para establecer sus propias normas sobre compensación de deudas, ya que, aunque la extinción de la deuda es, desde nuestro punto de vista, una cuestión material y no procedimental, algunos autores enmarcaban esta materia en las normas sobre recaudación de tributos propios.

Parte de la doctrina defendía la aplicación de la LGT de manera única y homogénea en materia de gestión, recaudación, inspección y revisión a todos los tributos que integran el sistema tributario español, incluidos los propios de las CCAA. De esta manera se garantizaría la igualdad de todos los ciudadanos ⁷⁵⁹. En defensa de esta

⁷⁵⁸ Excluimos del estudio a la Comunidad Foral de Navarra y al País Vasco. La Comunidad Foral de Navarra tiene su propia norma Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria de Navarra, en cuya exposición de Motivos se proclama que “El artículo 45.3 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra, establece que “Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, sin perjuicio de lo dispuesto en el correspondiente Convenio Económico”. En el País Vasco coexisten la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava, la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia y la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

⁷⁵⁹ Entre los autores que defienden esta postura podemos citar a RAMALLO MASSANET que defiende que la LGT desempeña el papel fundamental de Código Tributario: “en los Estados compuestos que, como se ha indicado, tienen en su vértice una única Constitución, parece congruente con la función que el Código Tributario desempeña -en cuanto virtualizador de los principios constitucionales al estar situado horizontalmente entre la Constitución y el sistema tributario- que el mismo fuese aplicado a todas las relaciones jurídicas de los ciudadanos sometidos a aquella Constitución con los distintos entes

tesis se cita el artículo 17 de la LOFCA que se limita a permitir a las CCAA “El establecimiento y la modificación de sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales, así como de sus elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria”, pero no establece ninguna competencia en cuanto a determinar los principios o procedimientos de su aplicación. Como consecuencia, las CCAA no podrían normar sobre materias propias de la LGT o de los Reglamentos Generales de desarrollo, y entre las que, evidentemente, se encuentra la regulación de la compensación de deudas.

Frente a esta postura, otra corriente doctrinal defendía la plena competencia de las CCAA para regular todos los aspectos relativos a los tributos propios, tanto materiales como procedimentales, con la consecuencia de la no aplicación de las normas de la LGT y sus reglamentos de desarrollo en caso de existir normativa autonómica que regule la materia ⁷⁶⁰. Es decir, en primer lugar, sería aplicable la regulación llevada a cabo por cada CCAA y, solamente en caso de su inexistencia, debería aplicarse con carácter supletorio la LGT y el RGR en materia de compensación de deudas.

Respecto de los tributos cedidos, al permanecer en manos del Estado la potestad normativa, les son aplicables plenamente la LGT y el RGR, como preceptúa el artículo 27 de la LSF, en el que se establece que: “1. Los tributos cuyo rendimiento se cede a las Comunidades Autónomas se regirán por los Convenios o Tratados internacionales, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la Ley propia de cada tributo, los Reglamentos generales dictados en desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y de las Leyes propias de cada tributo, las demás disposiciones de carácter general, reglamentarias o interpretativas, dictadas por la Administración del

territoriales, sea cual sea la competencia normativa que tengan sobre el régimen tributario.” (RAMALLO MASSANET, J.: “Estructura constitucional del Estado y LGT”, *Crónica Tributaria*, nº 67, 1993, p. 104). Por su parte GARCÍA TORRES afirma que “Podríamos compendiar esta conclusión diciendo que la LGT, en cuanto contuviera normas sobre la ordenación de las fuentes autonómicas del Derecho tributario, colaboraría con la LOFCA en la ordenación del ejercicio de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas, pero al mismo tiempo sería una Ley de “Hacienda General”, que supondría un modo de especial ejercicio relativo a los principios básicos y las normas fundamentales que constituyen el régimen jurídico del sistema tributario justo -y único- al que se refiere el art. 31.1 CE.” (GARCÍA TORRES, J.: “Análisis constitucional de algunos problemas en torno a las fuentes del derecho en la LGT”, *Crónica Tributaria*, nº 61, 1992, p. 42).

⁷⁶⁰ Esta tesis fue mantenida fundamentalmente por PALAO TABOADA, C.: “La LGT desde la perspectiva constitucional: crisis y reforma”, *Civitas REDF*, nº 100, 1998, p. 536; y VARONA ALAVERN, J.E.: *Extinción de la obligación tributaria: novación y confusión*, Lex Nova, Valladolid, 1998, p. 35 y 36.

Estado y, en los términos previstos en este Título, por las normas emanadas de la Comunidad Autónoma competente según el alcance y los puntos de conexión establecidos en el mismo. La terminología y conceptos de las normas que dicten las Comunidades Autónomas se adecuarán a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. 2. La normativa que dicten las Comunidades Autónomas en relación con las materias cuya competencia les corresponda de acuerdo con su Estatuto de Autonomía y que sea susceptible de tener, por vía indirecta, efectos fiscales no producirá tales efectos en cuanto el régimen tributario que configure no se ajuste al establecido por las normas estatales”.

Analizadas las posturas doctrinales anteriores, entendemos que el debate no debe centrarse en la naturaleza procedimental de la compensación de deudas, pese a su conexión con el procedimiento de recaudación, sino en qué título competencial de los mencionados en el artículo 1 de la LGT debemos encuadrar la normativa de los artículos 71 a 73 de la norma, que regulan la compensación de deudas.

Desde nuestro punto de vista, la compensación de deudas es una forma de extinción de las deudas y sanciones tributarias y, como tal, afirmamos que su regulación en la LGT tiene naturaleza de norma material, y, desde nuestra perspectiva, forma parte de las materias que configuran la Hacienda general. El artículo 149, 1, 14º de la CE configura la Hacienda general como una competencia exclusiva del Estado y, “en consecuencia, en las materias objeto de la misma excluye la intervención de las CCAA”⁷⁶¹.

Por un lado, la Exposición de Motivos de la LGT vincula a este título competencial “los conceptos, principios y normas básicas del sistema tributario”.

Por otro lado, el Tribunal Constitucional en sentencia de 4 de junio de 2013, y respecto de la Hacienda general y la extensión de su concepto, determinó que “este título sobre la Hacienda general permite el Estado regular íntegramente su propia hacienda, así como establecer las instituciones comunes a las distintas haciendas y las medidas para su coordinación y para subvenir a su suficiencia (STC 233/1999, de 13 de diciembre, FJ 4). En efecto, como hemos tenido ya ocasión de señalar, el art. 149.1.14 CE “no es obstáculo para que deba admitirse que la Hacienda privativa de las

⁷⁶¹ SARTORIO ALBALAT, S.: “La aplicación de la Ley General Tributaria ...”, ob.cit., p. 63.

Comunidades Autónomas ‘es materia propia de dichas Comunidades’” (SSTC 14/1986, de 31 de enero, FJ 2 y 192/2000, de 13 de julio, FJ 6), pues la organización de la propia hacienda “es no tanto una competencia que se reconoce a las Comunidades Autónomas, cuanto una exigencia previa o paralela a la propia organización autonómica” (STC 14/1986, FJ 2). Ahora bien, por otra parte, ello no ha sido obstáculo tampoco para que del art. 149.1.14 CE, en relación con los arts. 133 y 157.3 CE, hayamos deducido que el Estado no es sólo competente para regular sus propios tributos, “sino también el marco general de todo el sistema tributario” (STC 192/2000, FJ 6) y los principios generales comunes del mismo (STC 116/1994, de 18 de abril), pues ello se considera plenamente compatible con las competencias tributarias y con la autonomía financiera y presupuestaria de las Comunidades Autónomas (STC 19/1987, de 17 de febrero)” ⁷⁶².

Para GARCÍA GÓMEZ, aunque “no resulta en absoluto aclarado cuál es el grado de autonomía de las Comunidades Autónomas para regular toda una serie de instituciones tributarias, entre ellas el régimen de extinción de las deudas tributarias, cabe afirmar, sin embargo, que no existen obstáculos para reconocer a las Haciendas autonómicas, como sujetos de derechos y obligaciones, la posibilidad de utilizar esta forma extintiva en la gestión de sus recursos” ⁷⁶³.

Ha sido la reciente sentencia del Tribunal Constitucional 65/2020, de 18 de junio de 2020, la que ha concretado finalmente, a nuestro entender, el concepto de Hacienda general y las materias sobre las que se despliega la competencia exclusiva del Estado en este ámbito, determinando, concretamente, que la regulación de las formas de extinción de la obligación tributaria son competencia normativa exclusiva del Estado.

Esta sentencia es fruto del recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra el art. 5 de la Ley de la Generalitat de Cataluña 17/2017, de 1 de agosto, del Código tributario de Cataluña y de aprobación de los libros primero, segundo y tercero, relativos a la administración tributaria de la Generalitat. Tal impugnación afectaba, entre otros, al artículo 111-6.1.b de la norma, encargado de la regulación del régimen de la prescripción tributaria, sus causas de interrupción y cómputo de los plazos.

La mencionada sentencia incide, en primer lugar, en la idea clara de que “en materia de tributos propios, las competencias de las comunidades autónomas han de

⁷⁶² STC 130/2013, de 4 de junio, Fundamento Jurídico 5.

⁷⁶³ GARCÍA GÓMEZ, A.J.: *La Compensación de las Deudas Tributarias ...*, ob.cit., p. 117.

coexistir con aquellas que el Estado ostenta en virtud del art. 149.1 CE, cuyo ejercicio puede condicionar, lícitamente, la competencia de las comunidades autónomas sobre el mencionado sector material, más allá de los límites impuestos en la Ley Orgánica de financiación de las comunidades autónomas y en el respectivo estatuto de autonomía. Tal es el caso, por ejemplo, de la competencia (..) que permite al Estado adoptar unas normas comunes sobre ordenación y aplicación de los tributos en virtud de su competencia sobre Hacienda general (art. 149.1.14 CE) (...). En suma, las comunidades autónomas podrán establecer y exigir tributos, como preceptúa el art. 133.2 CE, de acuerdo con la Constitución y con las leyes que el Estado promulgue en el ejercicio de sus competencias, entre las que se encuentran no solo la LOFCA y los estatutos de autonomía, sino también aquellos preceptos de la Ley General Tributaria que, ex art. 149.1.1, 8, 14 y 18 CE, establezcan “principios y normas jurídicas generales, sustantivas y de procedimiento, del sistema tributario español”, siempre que sean reconducibles efectivamente a los mencionados títulos competenciales estatales. En consecuencia, cualquier regulación autonómica de carácter general sobre ordenación y aplicación de los tributos que contravenga los principios y normas jurídicas generales, sustantivas y de procedimiento, del sistema tributario español, reservados ex Constitutione al Estado y regulados actualmente en la Ley General Tributaria, será inconstitucional por invadir las competencias estatales (arts. 149.1.1, 8, 14 y 18 CE) y por exceder asimismo el marco competencial a ellas reconocido para el establecimiento y exacción de sus propios tributos en los arts. 133.2 CE, 203.5 EAC y 6.1 LOFCA. Y esto mismo es trasladable, sin fisuras, como se verá, al ámbito de los tributos estatales cedidos a las comunidades autónomas cuando estas ejerzan, por delegación, las competencias normativas, sustantivas y procedimentales, dentro del marco de la ley de cesión” ⁷⁶⁴.

El Tribunal Constitucional acaba definiendo aquellas normas de la LGT que considera conforman la Hacienda general, que no son otras que aquellas “que hagan del tributo un instituto jurídico reconocible en todo el territorio nacional. Así, entre otros, su concepto, las categorías tributarias, los elementos esenciales y accesorios que componen su estructura, los distintos tipos de obligados tributarios, las clases de obligaciones tributarias materiales (principal, a cuenta, accesorias y entre particulares)

⁷⁶⁴ STC 65/2020, de 18 de junio, Fundamento Jurídico 5.

y formales derivadas del tributo como relación jurídica compleja, las formas de extinción de las mismas, o el régimen de los recargos y de los intereses de demora”⁷⁶⁵ y que son recogidas en la LGT al amparo del artículo 149.1.14º de la CE, y que el artículo 20,4 de la LOFCA denomina “principios y normas jurídicas generales sustantivas del sistema tributario español”.

Por este motivo declara que “debe declararse la inconstitucionalidad y nulidad de los incisos “de prescripción” y “las causas de interrupción del cómputo de plazos de prescripción” de la letra b) del apartado primero del art. 111-6 del Código tributario de Cataluña, por cuanto supone la arrogación ilegítima de la competencia para regular una institución de Derecho tributario sustantivo perteneciente al denominado “marco general de todo el sistema tributario”, que compete en exclusiva al Estado en virtud del art. 149.1.14 CE”⁷⁶⁶.

En suma, a la vista de esta sentencia del Tribunal Constitucional, debemos entender superada la discusión en torno a si las normas sobre compensación de deudas contenidas en la LGT son aplicables directamente en materia de tributos propios y cedidos de las CCAA, puesto que la compensación de deudas es una forma de extinción de las obligaciones tributarias, como lo es régimen de su prescripción ex artículo 59 de la LGT, y su regulación en la LGT forma parte de aquellas previsiones dictadas en materia de Hacienda general y, por tanto, de competencia normativa estatal exclusiva.

Podemos, pues concluir, sin ningún género de duda, que las CCAA, al igual que el Estado, tienen atribuida la potestad de compensar deudas y que para ello deben aplicar directamente las previsiones contenidas en la LGT, sin olvidar que estas pueden regular la compensación de deudas en sus propias normas, pero como traslación *ad pedem litterae* de las previsiones de la LGT.

Así, no se reconoce autonomía alguna a aquellos entes territoriales para la regulación de la figura de la compensación de deudas, de tal manera que, quien ostente (particular o ente público) un crédito contra la Administración Autonómica y a su vez sea deudor de la misma, por una deuda o sanción tributaria, puede instar la compensación tributaria para la extinción de ambas obligaciones o debe soportar su compensación, si esta se impulsa de oficio.

⁷⁶⁵ STC 65/2020, de 18 de junio, Fundamento Jurídico 7.

⁷⁶⁶ STC 65/2020, de 18 de junio, Fundamento Jurídico 31.

Empero, de nuevo debemos identificar el sujeto activo titular del crédito tributario y para ello debemos tener en cuenta que en los últimos tiempos varias han sido las CCAA que han creado su propia agencia tributaria, como organismo homónimo a la AEAT. Este es el caso, *verbi gratia*, de la Comunidad Valenciana, que mediante el artículo 54 de la Ley 7/2014, de 22 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat creó el Servicio Tributario Valenciano, con la denominación de Instituto Valenciano de Administración Tributaria. Esta denominación fue trasmutada por la de Agencia Tributaria Valenciana, en virtud del artículo 100 de la Ley 27/2018, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat. Esta Agencia, según sus estatutos aprobados por Decreto 3/2019, de 18 de enero del Consell, es una entidad autónoma, de carácter administrativo, adscrita a la consellería competente en materia de hacienda. A su vez, la Agencia Tributaria Valenciana goza de personalidad jurídica propia, autonomía funcional y de gestión y tiene plena capacidad para organizar y ejercer las funciones que tiene atribuidas y es el organismo que va a ser titular del crédito tributario susceptible de compensación, con origen tanto en los tributos propios como en los cedidos, y correspondiente a la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma Valenciana ⁷⁶⁷.

En definitiva, las normas de la LGT en materia de compensación de deudas, que son el objeto de este trabajo de investigación, determinan la competencia de las CCAA en este ámbito, así como son directamente aplicables para la compensación de deudas y sanciones tributarias titularidad de tales entes territoriales, no gozando estas de autonomía para la regulación de este instituto.

Sobre la importancia y trascendencia de las normas de la LGT en los aspectos relativos a los tributos propios y cedidos de las CCAA, nos gustaría traer a colación las reflexiones que, ya en 1992, realizó SAINZ DE BUJANDA: “Debo recordar sobre este punto un precepto constitucional sobre el que hay muy poca literatura, yo diría que casi inexistente, aunque en algunos trabajos se haga referencia al problema al que voy a referirme. Me refiero al carácter y al ámbito de lo que la constitución denomina, en su

⁷⁶⁷ En este sentido podemos citar, como organismos similares, la Agencia Tributaria de Andalucía, el ente público Servicios Tributarios del Principado de Asturias y la Agencia Tributaria de Cataluña, entre otras.

artículo 149, apartado 14, la Hacienda general. Pienso que la Ley General Tributaria puede encuadrarse perfectamente dentro de esta categoría de leyes, es decir, las que organizan la Hacienda general (...). Ya sé bien que las Comunidades Autónomas, al amparo de sus Estatutos y de algunos preceptos constitucionales, pueden dictar normas de contenido tributario, e incluso crear tributos aplicables en el ámbito de cada Comunidad. Pero estas Leyes Generales a las que ahora aludo son precisamente textos que no deben tener presentes notas peculiares o especiales de Comunidades determinadas, sino al contrario, conceptos de general vigencia, ideas vertebradoras a todo el sistema español, que puedan permitir utilizar un léxico y llegar a unas conclusiones básicas que impriman a las relaciones tributarias en todo el territorio de la Nación ciertos caracteres comunes y sirvan de base para la adopción de soluciones uniformes (...). Cabría que algunas normas dejaran, en ambas leyes, ciertos ámbitos muy delimitados, en los que las Asambleas Legislativas de las Comunidades pudieran introducir soluciones peculiares. Pero dejando esos ámbitos reducidos al mínimo, a lo indispensable, porque todos los conceptos generales que rigen el instituto del tributo y del Presupuesto emanan de una doctrina que acaso diríamos universal, y desde luego, nacional”⁷⁶⁸.

2.1.2. La Administración tributaria local como titular de la potestad para compensar deudas y sanciones tributarias y su reconocimiento jurisprudencial.

A la Administración local le resulta plenamente de aplicación la LGT, de conformidad con el artículo 1 de esta norma que, como hemos comentado, ordena la aplicación de la LGT a todas las Administraciones públicas.

Por su parte, el artículo 12 del TRLHL prevé que “la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales se realizará de acuerdo con lo prevenido en la Ley General Tributaria y en las demás Leyes del Estado reguladoras de la materia, así como en las disposiciones dictadas para su desarrollo. A través de sus ordenanzas fiscales las entidades locales podrán adaptar la normativa a que se refiere el apartado anterior al régimen de organización y funcionamiento interno propio de cada una de

⁷⁶⁸ SAINZ DE BUJANDA, F.: “Elementos y razones que pueden justificar una reforma de la Ley General tributaria”, *Crónica Tributaria*, nº 62, 1992, p. 107-108.

ellas, sin que tal adaptación pueda contravenir el contenido material de dicha normativa”⁷⁶⁹.

Entendemos que la aplicabilidad de la LGT a la Administración tributaria local se fundamenta en el artículo 149.1. 14º de la CE, que dispone que el Estado será competente para regular los conceptos, principios y normas básicas del sistema tributario en el marco de la Hacienda general. Así lo ha determinado el Tribunal Constitucional en sentencia de 8 de abril de 2016: “El título “hacienda general” (art. 149.1.14 CE) ampara solo la regulación de instituciones comunes a las distintas haciendas, así como las medidas de coordinación entre la hacienda estatal y las locales o las que tengan por fin salvaguardar la suficiencia financiera de las haciendas locales (art. 142 CE), como presupuesto indispensable para el ejercicio de la autonomía local constitucionalmente garantizada. A esta competencia deben reconducirse, en particular, las normas atinentes al “sistema tributario local y a las participaciones en los tributos del Estado” [STC 233/1999, de 16 de diciembre, FFJJ 4 b) y 5]”⁷⁷⁰.

Además, el artículo 109 de la LRBRL prevé la extinción total o parcial de las deudas que el Estado, las Comunidades Autónomas, la Seguridad Social y cualesquiera entidades de Derecho público dependientes de las anteriores tengan respectivamente con las Entidades Locales, o viceversa, por vía de compensación, cuando se trate de deudas vencidas, líquidas y exigibles, mediante la aplicación de la normativa específica de la Hacienda pública en materia de compensación de deudas.

En definitiva, podemos afirmar que la Administración local está investida de la potestad de compensar deudas y sanciones tributarias, potestad que puede ejercer tanto frente a sujetos privados como públicos.

⁷⁶⁹ ESCRIBANO LÓPEZ, comentando el anterior artículo 12 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, cuyo texto era idéntico al actual artículo 12 del TRLHL, ya manifestó que “el art. 12 de la LRHL desarrolla la genérica competencia del Estado en materia de Hacienda General: en materia de gestión en sentido genérico a que se refiere el art. 90 LGT, a saber, gestión, liquidación, inspección y recaudación, la normativa aplicable será la LGT “... y las demás Leyes del Estado reguladoras de la materia”, así como las disposiciones dictadas en su desarrollo. Añadido de no escasa importancia: piénsese, por ejemplo, en los reglamentos de Inspección o Recaudación que por esta vía se declaran plenamente aplicables.” (ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “La Hacienda Local en el seno del ordenamiento tributario: unidad y diversidad”, *Palau 14*, nº 15, 1991, p. 220).

⁷⁷⁰ STC 41/2016, de 3 de marzo, Fundamento Jurídico 3.

En este sentido, es curiosa la SAN, Sala de lo Contencioso, de fecha 28 de enero de 2002, recurso 422/2001, en la que se niega que el Ayuntamiento de Alcobendas esté investido de la potestad de compensar deudas frente al Estado. Esta sentencia fue objeto de Recurso de Casación y efectivamente casada por la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 27 de marzo de 2007, en la que reconoció, como no puede ser de otra manera, la potestad del Ayuntamiento para compensar tales deudas ⁷⁷¹. De esta manera, jurisprudencialmente, queda reconocida la potestad de la Administración tributaria local en materia de compensación de deudas.

En definitiva, las Administraciones tributarias locales pueden, aplicando las normas que sobre la materia se contienen en la LGT y en sus normas de desarrollo, adoptar acuerdos en materia de compensación de deudas, todo ello sin perjuicio, como indica CORDERO GONZÁLEZ, de que “cada entidad local, a través de la Ordenanza Fiscal correspondiente, pueda adaptar la normativa en materia de compensación recogida en la LGT y en el RGR al régimen de organización y funcionamiento interno propio de cada una de ellas” ⁷⁷².

Finalmente, debemos tener en cuenta que la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local, modificó la LRBR, adicionando a esta última, a través de su artículo 1, 4, un Título X bajo la denominación “Régimen de organización de los municipios de gran población”. El nuevo artículo 121 de la LRBR determinó que las normas previstas en el citado Título X son aplicables a municipios cuya población supere los 250.000 habitantes, a municipios capitales de provincia cuya población sea superior a los 175.000 habitantes, a municipios que sean capitales de provincia, capitales autonómicas o sedes de las instituciones autonómicas, y a los municipios cuya población supere los 75.000 habitantes, que presenten circunstancias económicas, sociales, históricas o culturales especiales ⁷⁷³.

⁷⁷¹ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 27 de marzo de 2007, Recurso 1792/2002.

⁷⁷² CORDERO GONZÁLEZ, E. M^º: *La compensación como forma ...*, ob. cit., p. 221.

⁷⁷³ “En los últimos años, y sobre todo en la pasada VII^ª Legislatura, los grandes Municipios de España venían reclamando la singularización de su régimen jurídico. Aquí se suman el proyecto de “Carta Municipal de Barcelona” (hoy parcialmente aprobado mediante la Ley catalana 22/1998, de 30 de diciembre), la reclamación intermitente de una “Ley de Capitalidad” para Madrid y una más genérica proclama de singularidad de las ciudades españolas con más de quinientos mil habitantes. Estas reivindicaciones de especialidad se canalizaron políticamente en el Congreso de los Diputados. El Grupo Parlamentario Socialista presentó, el 17 de enero de 2003, una “Proposición no de Ley” por la que se instaba al Gobierno a presentar un Proyecto de Ley relativo a las grandes ciudades. De aquella Proposición no de Ley, y luego de un largo itinerario parlamentario, trae causa la actual Ley 57/2003, de 16 de

Entre el régimen previsto, el artículo 135 habilita “al Pleno de los ayuntamientos de los municipios de gran población para crear un órgano de gestión tributaria, responsable de ejercer como propias las competencias que a la Administración Tributaria local le atribuye la legislación tributaria. 2. Corresponderán a este órgano de gestión tributaria, al menos, las siguientes competencias: a) La gestión, liquidación, inspección, recaudación y revisión de los actos tributarios municipales. b) La recaudación en período ejecutivo de los demás ingresos de derecho público del ayuntamiento. c) La tramitación y resolución de los expedientes sancionadores tributarios relativos a los tributos cuya competencia gestora tenga atribuida. d) El análisis y diseño de la política global de ingresos públicos en lo relativo al sistema tributario municipal. e) La propuesta, elaboración e interpretación de las normas tributarias propias del ayuntamiento. f) El seguimiento y la ordenación de la ejecución del presupuesto de ingresos en lo relativo a ingresos tributarios”.

Este órgano, de creación voluntaria por los Ayuntamientos, debe regirse en su actuación por los principios de eficiencia, suficiencia, agilidad y unidad en la gestión y, desde el punto de vista de la materia objeto de nuestro estudio, de ser creado, será el titular del crédito tributario que puede verse afectado por la compensación de deudas regulada en la LGT ⁷⁷⁴.

En suma, es indudable que tanto la Administración tributaria estatal como la autonómica y local están investidas de la potestad de extinguir deudas y sanciones tributarias mediante el mecanismo de la compensación regulado en la LGT.

diciembre, de Medidas de Modernización del Gobierno Local (LMMGL).” (VELASCO CABALLERO, F: “Nuevo Régimen Jurídico-Organizativo de los Municipios de gran población” <https://www.madrid.es>). Este trabajo es un estudio extenso del citado régimen aprobado, por lo que al mismo nos remitimos para su conocimiento en profundidad.

⁷⁷⁴ Sirvan de prueba de nuestra afirmación los Estatutos del Organismo Autónomo Agencia Tributaria Madrid, aprobados por Acuerdo del Pleno del Ayuntamiento de Madrid de fecha 22 de diciembre de 2008 (BOAM nº 5880), cuyo artículo 1, 2 determina que “De conformidad con lo previsto en el artículo 26 de la Ley 22/2006, de 4 de julio, de Capitalidad y de Régimen Especial de Madrid, la Agencia Tributaria Madrid ejerce como propias, en nombre y por cuenta del Ayuntamiento de Madrid, las competencias municipales de gestión en materia tributaria, y las relativas a aquellos recursos públicos cuya gestión le corresponda o se le encomiende”. En materia de compensación de deudas, su Director tiene encomendada en el artículo 15, 2, 2, h) la función de “Acordar la compensación en período voluntario de deudas y créditos concurrentes cuando aquéllas o éstos sean de naturaleza tributaria y en período ejecutivo cuando afecten a ingresos de derecho público, todo ello de conformidad con lo dispuesto en la normativa vigente”.

2.2. Determinación de la Administración tributaria investida de la potestad de compensar y/o ante la que debe ejercitarse el derecho a la compensación en aquellos supuestos en que no existe coincidencia entre el sujeto titular del crédito tributario y el organismo que tiene encomendada su recaudación: las delegaciones y las encomiendas de gestión recaudatoria.

El artículo 160 de la LGT define la recaudación tributaria como aquella actividad consistente en el ejercicio de las funciones administrativas conducentes al cobro de las deudas tributarias. También prevé que la recaudación de las deudas tributarias podrá realizarse en período voluntario o en período ejecutivo, mediante el pago o cumplimiento espontáneo del obligado tributario o, en su defecto, a través del procedimiento administrativo de apremio.

Empero, siguiendo a CORRAL GUERRERO, no es esta la única tipología de la potestad tributaria de recaudación, sino que también podemos distinguir una potestad recaudatoria plena, distinta de la potestad recaudatoria de ejercicio: “la gestión recaudatoria puede estar atribuida al titular del tributo o bien a un tercero que la realiza por cuenta del dicho titular. En esa doble posibilidad radica la distinción entre potestad plena y de ejercicio” ⁷⁷⁵.

Esta distinción ha sido acogida por el Tribunal Supremo en sentencia de 12 de diciembre de 2010, en la que reconoce que “En el ámbito del Derecho Tributario la doctrina ha distinguido, a propósito de la potestad tributaria de recaudación, entre una potestad recaudatoria “plena” y de “ejercicio”, siendo la primera la que se ejerce por cuenta propia por quien resulta ser titular del tributo (del crédito tributario), mientras que la segunda (de “ejercicio”) supone la atribución a un tercero de la recaudación por “cuenta ajena”, en la que, en consecuencia, “no hay cesión de los créditos tributarios a terceros”” ⁷⁷⁶.

⁷⁷⁵ CORRAL GUERRERO, L.: “Potestad tributaria de recaudación”, *Cuadernos de Estudios Empresariales*, nº 4, 1994, p. 57. Esta distinción ya la explicitó SAÍNZ DE BUJANDA al proceder al estudio de los sistemas recaudatorios. Bajo esta denominación “se designan las diversas modalidades de organización jurídica del servicio de percepción de tributos.” (SAÍNZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, ob. cit., p. 304). Así, distingue este autor dos modalidades recaudatorias, inmediata y mediata: “o las cuotas tributarias las percibe la Administración a través de sus propios órganos -y estaremos en presencia de una recaudación inmediata- o son cobradas por entidades con personalidad jurídica propia para después entregarlas a la Administración pública, y nos encontramos entonces en el supuesto de la recaudación mediata.” (SAÍNZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, ob. cit., p. 307-308).

⁷⁷⁶ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 12 de diciembre de 2010, Recurso 60/2009, Fundamento de Derecho cuarto.

El fundamento del reconocimiento jurídico de la potestad recaudatoria de “ejercicio” lo encontramos, desde nuestro punto de vista, en el artículo 103.1 de la CE. En palabras de GARCÍA MARTÍNEZ, “Los principios de eficacia y coordinación a los que el artículo 103.1 de la Constitución somete la actuación de la Administración Pública exigen también que las Administraciones de los distintos Entes político-territoriales en que se estructura el Estado autonómico colaboren entre sí y se presten el auxilio y la asistencia necesarios” ⁷⁷⁷.

Por su parte, el Tribunal Constitucional ya consideró en su sentencia de 24 de marzo de 1987, que “dado que cada organización territorial dotada de autonomía es una parte del todo, no cabe deducir de la Constitución que, en todo caso, corresponda a cada una de ellas un derecho o facultad que le permita ejercer las competencias que le son propias en régimen de estricta y absoluta separación. Por el contrario, la unidad misma del sistema en su conjunto, en el que las diferentes entidades autónomas se integran, así como el principio de eficacia administrativa (art. 103.1 de la C.E.), que debe predicarse no sólo de cada Administración Pública, sino del entero entramado de los servicios públicos, permiten, cuando no imponen, al legislador establecer fórmulas y cauces de relación entre unas y otras Administraciones locales y de todas ellas con el Estado y las Comunidades Autónomas, en el ejercicio de las competencias que para la gestión de sus intereses respectivos les correspondan” ⁷⁷⁸.

Esta colaboración entre administraciones es aún más necesaria, si cabe, en el ámbito de la Administración local. Para BELMONTE MARTÍN “Las principales dificultades con las que se encuentran los municipios para cumplir con efectividad y justicia sus competencias tributarias son: el endémico inframunicipalismo español, la infradotación de las administraciones locales, las resistencias en las relaciones interadministrativas y, la complejidad intrínseca del sistema tributario local” ⁷⁷⁹ y, más concretamente la complejidad de su gestión, “que requiere de una permanente actualización y adecuación

⁷⁷⁷ GARCÍA MARTÍNEZ, A.: “La colaboración interadministrativa en la recaudación ejecutiva de los tributos locales”, *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*, nº 28, 2013, p. 69.

⁷⁷⁸ STC 27/1987, de 24 de marzo, Fundamento Jurídico 2.

⁷⁷⁹ BELMONTE MARTÍN, I.: “La gestión tributaria local en España: algunas propuestas solidarias del Estado del bienestar ante la crisis global”, *Revista Castellano-Manchega de Ciencias Sociales*, nº 15, 2013, p. 41.

de sus estructuras para ajustarse a las constantes modificaciones legales, así como a las distintas interpretaciones que los Tribunales puedan realizar”⁷⁸⁰.

En cumplimiento de este deber de colaboración, el ordenamiento español recoge un complejo entramado de normas que determinan las formas y circunstancias en las que las distintas Administraciones territoriales pueden dar cumplimiento al principio de eficacia en el desarrollo de su actividad tributaria y más concretamente, en la aplicación de los tributos.

Debemos analizar las fórmulas empleadas y los efectos que en materia de compensación de deudas y sanciones tributarias despliega este deber de colaboración entre Administraciones territoriales.

2.2.1. Las fórmulas de colaboración entre Administraciones tributarias en materia de recaudación.

La LGT prevé en su artículo 5,4 que el Estado y las CCAA y las Ciudades con Estatuto de Autonomía pueden suscribir acuerdos de colaboración para la aplicación de los tributos. Por otra parte, el apartado 5 de este mismo artículo regula que las EELL puedan establecer entre sí fórmulas de colaboración para la aplicación de los tributos, así como con el Estado o las CCAA.

Por su parte la LOFCA dedica el artículo 19 a la colaboración en la aplicación de los tributos entre las CCAA y el Estado. En este sentido, en materia de tributos propios, se prevé la competencia de aquellas, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse con la Administración tributaria del Estado. Por otra parte, si bien en materia de tributos cedidos la competencia en la materia, en principio, corresponde al Estado, este puede delegar la aplicación de tales tributos en las CCAA, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse entre ambas Administraciones de acuerdo con lo especificado en la Ley de cesión⁷⁸¹. Incluso de los restantes tributos del Estado que sean recaudados en el territorio de cada CCAA, si bien las labores de aplicación de los tributos corresponden a la Administración tributaria del Estado, este puede delegar tal función en la CCAA y suscribir acuerdos de colaboración si lo exige la naturaleza del tributo.

⁷⁸⁰ BELMONTE MARTÍN, I.: “La gestión tributaria local en España ...”, ob.cit., p. 43. Esta misma opinión manifiestan BELMONTE MARTÍN, I., ABELLÁN LÓPEZ, M.A., ALDEGUER CERDÁ, B. y PARDO BENEYTO, G.: “La gestión tributaria local: una propuesta de indicadores para su evaluación”, <https://aecpa.es>.

⁷⁸¹ A la aplicación de los tributos cedidos a las CCAA dedicamos el apartado 2.4.2. de este capítulo III.

Por su parte, la LRBRL determina en su artículo 106,3 que es competencia de las EELL la gestión, recaudación e inspección de sus tributos propios, si bien pueden delegar tales funciones en otras EELL de ámbito superior o a favor de las respectivas CCAA. También pueden establecer fórmulas de colaboración con otras EELL, con CCAA o con el Estado.

También el TRLHL en su artículo 8 bajo el título “Colaboración”, prevé que las Administraciones tributarias del Estado, de las CCAA y de las EELL cooperarán en “todos los órdenes de gestión liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales”.

Más concretamente, en materia de recaudación, el RGR prevé distintas fórmulas en que las CCAA y las EELL pueden llevar a cabo sus funciones de recaudación. El artículo 7 del RGR determina que las CCAA podrán llevarla a cabo, de manera directa, o bien a través de entidades de derecho público con las que se haya formalizado el correspondiente convenio o en las que se haya delegado esta facultad, o bien por la AEAT, cuando así se acuerde mediante la suscripción de un convenio para la recaudación. Por su parte, el artículo 8 regula que las EELL la llevarán a cabo directamente, o bien a través de otros entes territoriales a cuyo ámbito pertenezcan cuando así se haya establecido legalmente, o cuando con ellos se haya formalizado el correspondiente convenio o cuando se haya delegado esta facultad en ellos, (con la distribución de competencias que en su caso se haya establecido entre la entidad local titular del crédito y el ente territorial que desarrolle la gestión recaudatoria), o bien se llevará a cabo por la AEAT, cuando así se acuerde mediante la suscripción de un convenio para la recaudación.

En conclusión, detectamos en materia de recaudación, a la vista de la normativa expuesta, como así lo hace CORRAL GUERRERO, “dos clases de potestades de ejercicio: por delegación y por colaboración” ⁷⁸².

En palabras de CORRAL GUERRERO, “Doctrinalmente la delegación se concibe como la traslación de una competencia realizada por un ente superior a un ente inferior,

⁷⁸² CORRAL GUERRERO, L.: “Potestad tributaria de ...”, ob.cit., p. 78. En algunos supuestos de colaboración entre entidades públicas se utilizan ambas fórmulas indistintamente. En este sentido, sirva como ejemplo el Edicto del Ayuntamiento de Calp de 19 de diciembre de 2017, cuyo objeto es “Aprobar el Acuerdo de delegación y encomienda de gestión en la Diputación Provincial de Alicante de las facultades de gestión, liquidación, inspección y recaudación de tributos e ingresos de derecho público”. Puede consultarse el texto completo en <https://www.calp.es>.

mediante lo que se denomina una “ley de delegación”, reteniendo el delegante la titularidad de la competencia. Lo que quiere decir que el traspaso puede ser revocado. La delegación puede ser de dos clases: entre entes, llamada intersubjetiva; y entre órganos o interorgánica” ⁷⁸³.

Para este autor la colaboración “se encontraría más próxima a la nueva figura que muestra la codificación administrativa: la denominada “Encomienda de gestión”, la cual se lleva a cabo mediante “convenio” ⁷⁸⁴.

Esta potestad de recaudación de ejercicio por colaboración también ha sido calificada por el Tribunal de Cuentas como encomienda de gestión: “La figura de la encomienda de gestión está regulada en la LRJSP, y previamente lo estuvo en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, derogada por la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. Según dispone el artículo 11 de la LRJSP, la encomienda de gestión permite al órgano encomendante encargar a entidades de la misma administración, o de otra distinta, la realización de actividades de carácter material, técnico o de servicios, bien por razones de eficacia o bien porque no posea los medios técnicos idóneos para su desempeño. La norma señala que las actividades objeto de la encomienda deben encontrarse entre las que son competencia de la entidad encomendada, que la encomienda no supone cesión de la titularidad de la competencia ni de los elementos sustantivos de su ejercicio y que no podrá tener por objeto prestaciones propias de los contratos regulados en la legislación de contratos del sector público. El mismo artículo 11 de la LRJSP dispone que las encomiendas de gestión entre órganos administrativos o entidades de derecho público pertenecientes a la misma administración deberá formalizarse en los términos que establezca su normativa propia y, en su defecto, por acuerdo expreso de los órganos o entidades de derecho público intervinientes. En cambio, las encomiendas entre órganos y entidades de derecho público de distintas administraciones se formalizarán

⁷⁸³ CORRAL GUERRERO, L.: “Potestad tributaria de ...”, ob.cit., p. 75.

⁷⁸⁴ CORRAL GUERRERO, L.: “Potestad tributaria de ...”, ob.cit., p. 76. Para FERNÁNDEZ FARRERES “La encomienda de gestión actúa, pues, como un mecanismo que permite compatibilizar la irrenunciabilidad de las competencias con la carencia de medios materiales para su desempeño o con el logro de mayor eficacia en la gestión; es decir, es una forma de ejercer las propias competencias sin necesidad de transferir ni la titularidad ni el ejercicio de las mismas.” (FERNÁNDEZ FARRERES, G.: “Las encomiendas de gestión”, *Informe Comunidades Autónomas*, nº 1995, 1995, p. 670).

mediante la firma del correspondiente convenio entre ellas, que deberá ser publicado en el BOE, en el Boletín oficial de la Comunidad Autónoma o en el de la Provincia, según la administración a que pertenezca el órgano encomendante” ⁷⁸⁵.

Así, *verbi gratia*, la AEAT ha suscrito desde 1999 convenios con las CCAA para la recaudación ejecutiva de las deudas públicas, incluidas las tributarias, titularidad de estas. En 2006 se sustituyeron los anteriores convenios por una nueva redacción, más acorde con las circunstancias de la recaudación en aquel entonces, modelo de convenio que fue nuevamente actualizado mediante una serie de adendas en 2017 ⁷⁸⁶.

Por su parte, la AEAT también ha suscrito en 2019 un convenio con la Federación Española de Municipios y Provincias para la recaudación en vía ejecutiva de los recursos de derecho público de las EELL ⁷⁸⁷, cuya forma jurídica es la de Resolución de 22 de abril de 2019, de la Dirección del Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se publica el Convenio con la Federación Española de Municipios y Provincias, para la recaudación en vía ejecutiva de los recursos de derecho público de las Corporaciones Locales. Entre las deudas cuya gestión recaudatoria en periodo ejecutivo asume la AEAT se incluyen las de naturaleza tributaria.

No se debe confundir este Convenio con el recogido en la Resolución de 26 de marzo de 2021, de la Dirección del Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se publica el Convenio con la Federación Española de Municipios y Provincias, en materia de intercambio de información tributaria y colaboración en la gestión recaudatoria con las entidades locales (BOE nº 80, de 3 de abril de 2021). En este último instrumento, la colaboración

⁷⁸⁵ Informe de fiscalización de la gestión de cobro en periodo ejecutivo de los recursos de otras administraciones y entes públicos por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, ejercicio 2018 y 2019, p. 11, <https://www.tcu.es>.

⁷⁸⁶ El texto completo del modelo de “Convenio Marco entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y cada una de las Comunidades autónomas en materia de recaudación ejecutiva de los ingresos de derecho público de estas últimas”, puede consultarse en <https://www.agenciatributaria.es>. Las CCAA con convenio vigente con la AEAT a los efectos de la recaudación ejecutiva son las siguientes, según la propia página de la AEAT: Andalucía, Aragón, Principado de Asturias, Illes Balears, Canarias, Cantabria, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Cataluña, Extremadura, Galicia, Comunidad de Madrid, Región de Murcia, La Rioja y la Comunidad Valenciana. La ventaja de la firma de este convenio por parte de las CCAA radica en que “la gestión recaudatoria que realiza la AEAT se hace en todo el territorio nacional pudiendo extenderse al del resto de estados miembros de la Unión Europea en los términos y condiciones fijados en la normativa comunitaria” en <https://www.agenciatributaria.es>.

⁷⁸⁷ Puede consultarse en el BOE nº 130, de 31 de mayo de 2019.

en la gestión recaudatoria se regula “Al objeto de establecer un sistema de embargo de devoluciones que satisfaga y haga compatibles los intereses recaudatorios de las Entidades Locales y los intereses de asistencia al contribuyente de la Agencia Tributaria” para lo que se mantiene “el procedimiento vigente para la traba de aquellas devoluciones tributarias solicitadas por los contribuyentes y que a su vez sean deudores con deudas de derecho público en fase de embargo de las Entidades Locales. De igual modo, al objeto de satisfacer los intereses recaudatorios de la Agencia Tributaria y no entorpecer los procedimientos de ejecución presupuestaria de las Entidades Locales, se acuerda en el presente Convenio el establecimiento de un nuevo procedimiento que permita el embargo por la Agencia Tributaria de aquellos pagos que deban realizarse por las Entidades Locales, sus Organismos Autónomos y demás entes y Empresas Municipales respecto de obligados al pago de deudas gestionadas por la Agencia Tributaria”. Es decir, la colaboración que se establece en esta norma tiene efecto en el procedimiento de apremio, en su fase de embargo de bienes, facilitando la información necesaria para que la AEAT pueda proceder al embargo de los derechos de crédito que sus deudores ostenten frente a las EELL adheridas al Convenio, y viceversa. Por lo tanto, las actuaciones de colaboración previstas en esta resolución no van a afectar a la materia cuyo estudio nos ocupa ⁷⁸⁸.

Ante la existencia de estas fórmulas colaborativas en la recaudación debemos preguntarnos sobre su incidencia en la determinación de la Administración tributaria

⁷⁸⁸ Esta diferenciación entre compensación y actuaciones de colaboración en fase de embargo de créditos la ha puesto de manifiesto el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en sentencia de 19 de junio de 2020, en la que afirma que “En relación con la alegada por la demandante improcedencia del acuerdo de compensación, y su falta de motivación, debe señalarse que la compensación requiere un acuerdo previo que la declare, la practique y proceda a la extinción total o parcial de la deuda. Compensación que requiere que entre ambas partes exista reciprocidad de créditos, pero en el supuesto examinado la Agencia Tributaria no es titular de crédito alguno sobre el demandante, no hay crédito reconocido por la Administración, por lo que formalmente no es un acto de compensación, tratándose tan solo del embargo acordado sobre la devolución a efectuar por el concepto IRPF, por deudas existentes con el Ayuntamiento de Alcira, como se dice en la comunicación, en virtud del convenio de colaboración existente entre la AEAT y la Federación Española de Municipios y Provincias en materia de intercambio de información tributaria y colaboración en la gestión recaudatoria, donde hay que señalar se indica el nº de expediente del Ayuntamiento del que proviene la orden de embargo. En este extremo la demanda debe desestimarse.” (STSJ de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso, de fecha 19 de junio de 2020, Recurso 2429/2018, Fundamento de Derecho segundo). Por todo ello, insistimos en la diferenciación entre los Convenios de colaboración en la gestión recaudatoria y las encomiendas de gestión recaudatoria.

investida de la potestad de compensar deudas y sanciones tributarias, de conformidad con la LGT.

2.2.2. Incidencia de las distintas fórmulas de colaboración en la recaudación para la determinación de la Administración tributaria investida de la potestad de compensar deudas y sanciones tributarias.

La existencia de distintas formas en que las Administraciones tributarias colaboran para la recaudación de sus ingresos tributarios nos exige analizar la incidencia de estas figuras en la determinación de la Administración tributaria con potestad para compensar. Y ello ya que, reiteramos, se exige reciprocidad entre acreedor y deudor para poder hacer efectiva la compensación de deudas regulada en la LGT, por ser esta una característica intrínseca a la figura de la compensación como medio extintivo de las obligaciones y, además, tal reciprocidad entre acreedor y deudor en materia tributaria exige, necesariamente, el análisis de quién es titular de los créditos enfrentados, como ha sido corroborado por la jurisprudencia, porque el acreedor y deudor afectados por este mecanismo de extinción de las obligaciones lo deben de ser con carácter principal. Debemos, pues, desde el punto de vista de la Administración tributaria que va a ver compensados sus deudas y créditos, determinar cuál de ellas va a ser el sujeto activo acreedor de la deuda o sanción tributaria.

Algunos autores defienden que lo que identifica realmente al sujeto activo de la obligación tributaria es la encomienda de las labores de gestión y recaudación del tributo. El órgano que exige el tributo es el que se relaciona con el deudor tributario, es el que se coloca en el lado activo de la relación jurídica tributaria, aunque no sea ni titular del tributo y ni destinatario de sus rendimientos ⁷⁸⁹.

No compartimos esta opinión. Entendemos que la Administración tributaria que puede compensar, en cumplimiento del requisito de reciprocidad entre acreedor y deudor, es la titular del crédito tributario, la verdadera acreedora en la relación obligacional y, aunque se delegue la gestión del tributo a un ente diferente, el delegante mantiene la titularidad de su competencia, por lo que la posición de la Administración

⁷⁸⁹ Entre los autores que han defendido esta tesis podemos destacar a VARONA ALABERN, J.E.: *Extinción de la obligación tributaria*, ob.cit., p. 126.

tributaria ante la que puede solicitarse la compensación, y que es el sujeto titular del crédito tributario, no cambia con la delegación o la encomienda de gestión ⁷⁹⁰.

Así lo ha entendido el Tribunal Supremo en sentencia de 12 de diciembre de 2010. En el supuesto planteado la Diputación Provincial de Huesca asumió la gestión y recaudación de los tributos propios de un municipio. Por otra parte, la Diputación Provincial era deudora de la CCAA que, a su vez, lo era del municipio. En estas circunstancias procede la Diputación Provincial de Huesca a declarar la extinción de deuda y crédito por compensación.

En primer lugar, el Tribunal sienta la afirmación de la competencia de las EELL para extinguir obligaciones mediante compensación, siempre que concurra el requisito de reciprocidad y propio derecho, exigibles también para la compensación de deudas y sanciones tributarias.

En segundo lugar, recuerda que “La sentencia de 26 de julio de 1990, de esta sala, ya citada en la sentencia de primera instancia, exigió para la compensación de deudas que la Administración del Estado sea acreedora por derecho propio, titular del derecho de crédito objeto de compensación, no admitiendo tal compensación sobre los créditos respecto de los cuales actúa por cuenta ajena, en el mero ejercicio de las facultades de gestión recaudatoria” ⁷⁹¹.

En tercer lugar, y aplicando esta doctrina al caso enjuiciado, concluye que “en el presente caso uno de los derechos de crédito que es objeto de compensación está constituido por tributos municipales, respecto de los cuales la Diputación Provincial de Huesca asumía, “por cuenta ajena”, la gestión recaudatoria. De modo que, a juicio de esta Sala, el titular del derecho de crédito correspondiente es el Municipio respectivo, no la Diputación Provincial, puesto que al tratarse de tributos propios municipales, es el Municipio el titular de los créditos tributarios derivados de los Impuestos municipales, de titularidad municipal, establecidos por la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, entonces vigente, sin que un convenio de

⁷⁹⁰ CORDERO GONZÁLEZ también considera que “la nota fundamental que identifica al acreedor tributario a efectos de la compensación es la de ser titular del derecho de crédito tributario. El ente que tiene derecho a la prestación tributaria, el que va a experimentar el incremento patrimonial derivado del tributo, es el que puede compensarlo con una deuda que tenga frente al acreedor.” (CORDERO GONZÁLEZ, E. M^ª: *La compensación como forma ...*, ob. cit., p. 225).

⁷⁹¹ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 12 de diciembre de 2010, Recurso 60/2009, Fundamento de Derecho cuarto.

colaboración entre dicho Municipio y la correspondiente Diputación Provincial, enmarcado dentro de las competencias de Asistencia Económica Financiera de la misma, suponga una transmisión del derecho de crédito que convierta a la Diputación Provincial de Huesca en acreedora por derecho propio”⁷⁹².

De esta manera, concluye el Tribunal Supremo, que el hecho de que la gestión del tributo se lleve a cabo por la Diputación Provincial no supone que la titularidad del derecho de crédito tributario le corresponda, ya que el importe de la recaudación por estos tributos municipales corresponde a los diferentes Municipios, por cuya cuenta actúa, de forma que, por falta de reciprocidad, es contraria a derecho la compensación efectuada de aquel crédito tributario con deudas propias de la Diputación Provincial de Huesca⁷⁹³.

La AEAT, por ejemplo, niega la posibilidad de compensar aquellos créditos tributarios de los que son titulares otras entidades, aunque tenga asumida la gestión recaudatoria de los mismos, en la Circular 2/1993, de 10 de diciembre, del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se dictan instrucciones para la tramitación de expedientes de compensación de deudas de Entidades públicas⁷⁹⁴.

⁷⁹² STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 12 de diciembre de 2010, Recurso 60/2009, Fundamento de Derecho cuarto.

⁷⁹³ Ya había manifestado el Tribunal Supremo esta misma opinión bajo la vigencia de la LGT de 1963 y el RGR de 1968, en sentencia de 26 de julio de 1990, que se cita en esta misma resolución: “En cuanto al fondo, el examen conjunto de los artículos 65, 66 y 155 del Reglamento General de Recaudación revela la aptitud de las deudas tributarias de las Corporaciones Locales para compensar débitos en favor del Estado y viceversa, así como la competencia en estos casos de los Delegados de Hacienda, pero no cuando se trata de cuotas empresariales de la Seguridad Social Agraria, unificadas sólo desde el punto de vista recaudatorio con la contribución territorial rústica y pecuaria, que constituyen recursos económicos del Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social, que con otras aportaciones forman un patrimonio afecto a sus fines. En resumen, hay que convenir con la sentencia de instancia, que su impago no genera una deuda a favor del Estado que pueda compensarse con los créditos que éste tenga que abonar al sujeto pasivo.” (STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 26 de julio de 1990, RJ 1990, 6512, Fundamento de Derecho segundo).

⁷⁹⁴ En la citada Circular la AEAT sí asume la potestad de compensar los créditos que sean titularidad de los sujetos amparados en el concepto de Hacienda pública del Estado, tal y como queda definida en el artículo 2 de la LGP. Al concepto de Hacienda pública y a su trascendencia en materia de compensación de deudas de conformidad con las previsiones de la LGT dedicamos el apartado 3.1. de este capítulo III, al tratar de los sujetos que se contraponen a la Administración tributaria en el procedimiento de compensación y que son titulares del derecho de crédito oponible para la extinción de deudas y sanciones tributarias. Entendemos que desde la perspectiva de la Administración que compensa, teniendo en cuenta que únicamente pueden aportarse por su parte al procedimiento deudas y sanciones tributarias (el crédito tributario) y que la propia LGT siempre se refiere a esta como “Administración tributaria”, no haciendo referencia alguna a la Hacienda pública, nada aporta el estudio de este último concepto en este apartado en concreto. Sí tendrá importancia el análisis del concepto Hacienda pública desde el punto de vista del

Podemos concluir, en definitiva, que tanto la delegación como la encomienda de gestión recaudatoria no suponen ningún cambio en el ente titular del crédito tributario, no existe una transmisión de tal crédito, por lo que identificaremos a la Administración tributaria investida de la potestad de compensar como aquella que es titular originaria de tal crédito.

En consecuencia, la Administración tributaria que tenga encomendada la recaudación de la deuda o sanción tributaria, no siendo titular del crédito tributario, no podrá compensar estas con aquellos derechos de crédito que frente a ella se ostenten. Solamente la Administración titular del crédito tributario será quien podrá compensar este con los derechos de crédito que cualquier tercero, (deudor del crédito tributario), oponga frente a ella, dando cumplimiento de esta manera a la exigencia de reciprocidad entre acreedor y deudor.

Por esta razón, en un trabajo anterior, manifestamos nuestro desacuerdo con la legalidad de prácticas administrativas tan extendidas como la compensación por parte de la AEAT de deudas de la Jefatura Central de Tráfico o de Confederaciones Hidrográficas cuya gestión recaudatoria en periodo ejecutivo tiene encomendada. Desde nuestro punto de vista, en estos casos podría aplicarse la compensación de deudas regulada en el artículo 14 de la LGP, o bien proceder al embargo de las cantidades a devolver por lo créditos del particular frente a la Hacienda Pública, o bien proceder el organismo autónomo titular del crédito a su cesión en favor de la Administración estatal tributaria ⁷⁹⁵.

CORDERO GONZÁLEZ propone que en los casos en que una Administración se limite a gestionar y recaudar un tributo por cuenta de otra sería conveniente “permitir esta compensación *sui generis* en aras de facilitar al contribuyente el cumplimiento de su obligación tributaria en periodo voluntario” ⁷⁹⁶. No compartimos esta propuesta,

derecho de crédito opuesto, debido a la amplitud en la admisión de créditos aportables al procedimiento de compensación que regula la LGT, (recuérdese que pueden tener cualquier naturaleza), que ya ha sido objeto de estudio en capítulo II, apartado 2.1.

⁷⁹⁵ Cfr. BALLESTEROS SOLER, M^a.: *La extinción de la deuda tributaria ...*, ob.cit., p. 35. No compartimos, parcialmente, las manifestaciones de GARCÍA GÓMEZ en el sentido de que “no existe inconveniente para que la Administración del Estado compense frente al mismo deudor créditos estatales en favor de éste con deudas de algunos de sus Organismos autónomos cuya gestión recaudatoria tenga atribuida, y ello porque la Hacienda Pública ostenta en ambos casos la posición acreedora y deudora.” (GARCÍA GÓMEZ, A.J.: *La Compensación de las Deudas Tributarias ...*, ob.cit., p. 122), y ello porque entendemos que no serán aplicables en este caso las normas de compensación de la LGT, sino las de la LGP.

⁷⁹⁶ CORDERO GONZÁLEZ, E. M^a: *La compensación como forma ...*, ob. cit., p. 225.

también manifestada por otros autores como ZABALA RODRÍGUEZ- FORNOS y LLOPIS GINER ⁷⁹⁷, ya que nos reafirmamos en nuestra opinión, ya manifestada con anterioridad, de que esto supondría el establecimiento de una norma de carácter especial, contraria a la teoría general creada en nuestro Derecho positivo sobre la compensación de deudas, y que chocaría con innumerables problemas de aplicación, debido, en parte, a las especiales características de cada uno de los organismos con personalidad jurídica propia que pudieran intervenir en el procedimiento.

2.3. Asistencia mutua en la recaudación: la Administración tributaria investida de la potestad de compensar y/o ante la que debe ejercitarse el derecho a la compensación.

La cooperación internacional entre Administraciones tributarias en la aplicación de los tributos es un instrumento al servicio de la lucha contra el fraude y la evasión fiscal.

Uno de los impedimentos para la efectividad de las funciones de aplicación de los tributos es la limitación de la eficacia territorial de las potestades de las Administraciones tributarias de los distintos Estados. Para soslayar este impedimento se han regulado diferentes fórmulas de asistencia mutua entre Estados. En palabras de GARCÍA PRATS “El reforzamiento de la *cooperación administrativa internacional* a través del establecimiento de instrumentos jurídicos internacionales vinculantes constituye el mecanismo lógico para superar las limitaciones derivadas de la concepción territorial de la soberanía estatal” ⁷⁹⁸.

Podemos definir la asistencia mutua, de conformidad con el artículo 2,2 de la LGT, como “el conjunto de acciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras de naturaleza análoga que el Estado español preste, reciba o desarrolle con la Unión Europea y otras entidades internacionales o supranacionales, y con otros Estados en virtud de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros

⁷⁹⁷ ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A. y LLOPIS GINER, F.: *Recaudación. Aspectos sustantivos ...*, ob. cit., p. 258.

⁷⁹⁸ GARCÍA PRATS, F.A.: “La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria”, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. nº 24, 2001, p. 6.

convenios internacionales. La asistencia mutua podrá comprender la realización de actuaciones ante obligados tributarios”. Determina este artículo que la asistencia mutua participa de la naturaleza jurídica de las relaciones internacionales a las que se refiere el artículo 149, 1, 3º de la CE, por lo que es competencia exclusiva del Estado y, por tanto, será la AEAT la encargada de su desarrollo y ejecución ⁷⁹⁹.

La crisis económica mundial que se inició en 2008 y la posterior crisis de deuda soberana sufrida por todos los Estados modernos puso en marcha un movimiento internacional tendente al desarrollo de fórmulas de cooperación en la recaudación que, hasta ese momento, no habían sido objeto de especial atención, como sí lo habían sido las fórmulas de intercambio de información.

En el ámbito internacional, el Modelo de Convenio tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE ⁸⁰⁰ recoge en el artículo 27, intitulado “Asistencia en la recaudación de impuestos”, apartados 1 y 2 que “los Estados contratantes se prestaran asistencia mutua en la recaudación de sus créditos tributarios. Esta asistencia no vendrá limitada por los artículos 1 y 2. Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán determinar el modo de aplicación de este artículo de común acuerdo. 2. El término “crédito tributario” en el sentido de este artículo, significa un importe debido en relación con los impuestos de cualquier naturaleza y denominación exigidos por los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, en la medida en que esta imposición no sea contraria a este Convenio o a cualquier otro instrumento del que los Estados contratantes sean parte y comprende asimismo los intereses, las sanciones administrativas y los costes de recaudación o de establecimiento de medidas cautelares relacionados con dicho importe” ⁸⁰¹.

⁷⁹⁹ El artículo 5, 3 de la LGT prevé que “Corresponden a la Agencia Estatal de Administración Tributaria las competencias en materia de aplicación de los tributos derivadas o atribuidas por la normativa sobre asistencia mutua”.

⁸⁰⁰ En torno a la denominación de este Convenio hay que tener en cuenta que “Tanto en el Proyecto de Convenio de 1963 como en el Modelo de Convenio de 1977, el título del Modelo de Convenio incluía una referencia a la eliminación de la doble imposición. En 1992 se decidió utilizar un título más corto que no incluye esa referencia atendiendo al hecho de que el Modelo de Convenio no trata exclusivamente de la eliminación de la doble imposición, sino que también contempla otros aspectos tales como la prevención de la evasión fiscal y elusión fiscales y la no discriminación. (...) Sin embargo, se entendió que la práctica de muchos países miembros continúa siendo la de incluir en el título una referencia a la eliminación de la doble imposición o a la eliminación de la doble imposición y la prevención de la evasión fiscal.” (OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, Versión abreviada de 21 de noviembre de 2017*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2019, p. 18).

⁸⁰¹ OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio...*, ob.cit., p. 39-40.

Las previsiones de este modelo requieren de su incorporación a los Convenios bilaterales para evitar la doble imposición (CDI) firmados entre Estados para su conversión en fuente del Derecho. España ha incorporado dicha previsión de asistencia mutua en la recaudación a diversos CDI. Podemos citar el Convenio entre el Reino de España y la República Argelina Democrática y Popular para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho «ad-referéndum» en Madrid el 7 de octubre de 2002. (BOE 22 julio 2005 y corrección errores BOE 4 abril 2007), en cuyo artículo 26 se regula la asistencia para la recaudación de los “impuestos mencionados en el presente Convenio, así como de los recargos, penalizaciones por mora en el pago, intereses, gastos y multas de índole no penal relacionados con dichos impuestos”. O también el Instrumento de Ratificación de 10 de abril de 1978 del Convenio entre España y Canadá para evitar de doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Ottawa el 23 de noviembre de 1976, cuyo artículo XXVI-A, también intitulado “Asistencia en la recaudación de impuestos”, a diferencia del suscrito con Argelia, amplía la asistencia en la recaudación a cualesquiera créditos tributarios: “1. Los Estados contratantes se comprometen a prestarse asistencia mutua en la recaudación de sus créditos tributarios. Esta asistencia no está limitada por los artículos I y II. Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo el modo de aplicación de este artículo, comprendido el acuerdo que garantice niveles de asistencia equiparables. 2. La expresión “crédito tributario” en el sentido de este artículo, significa un importe debido en relación con los impuestos de cualquier naturaleza o denominación recaudados por los Estados contratantes o en su nombre, en la medida en que esta imposición no sea contraria al presente Convenio o a cualquier otro instrumento del que los Estados contratantes sean parte; la expresión comprende igualmente los intereses, las sanciones administrativas y los costes relacionados con dicho importe”.

También merece atención el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en Estrasburgo el 25 de enero de 1988, que fue elaborado por los Estados miembros del Consejo de Europa y los países miembros de la OCDE ⁸⁰². En su

⁸⁰² “*Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*”. Instrumento ratificado por España el 12 de febrero de 2009 (BOE nº 270, de 8 de noviembre de 2010). Entró en vigor en nuestro

artículo 11, perteneciente a la Sección II del Capítulo III, que se desarrolla bajo la denominación “Asistencia en el Cobro”, prevé que, previa solicitud del Estado requirente, el Estado requerido procederá al cobro de los créditos tributarios del primer Estado, como si se tratase de sus propios créditos tributarios.

A nivel comunitario, en la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, se planteó la necesidad de “hacer extensivo el ámbito de aplicación de la asistencia mutua en materia de cobro a los créditos correspondientes a impuestos y derechos que no se benefician aún de dicha asistencia mutua”⁸⁰³. Para ello, se previó que respecto del “conjunto de impuestos y derechos de todo tipo recaudados por un Estado miembro, sus subdivisiones territoriales o administrativas, comprendidos entes locales, o en su nombre, o por cuenta de la Unión”⁸⁰⁴, así como “sanciones administrativas, multas, tasas y recargos conexos con los créditos en relación con los cuales pueda solicitarse asistencia mutua”⁸⁰⁵ a petición de la autoridad requirente, la autoridad requerida procederá al cobro de aquellos créditos que sean objeto de un instrumento que permita su ejecución⁸⁰⁶.

Esta directiva tuvo su trasposición en nuestro ordenamiento en la LGT⁸⁰⁷, lo cual exigió, como consecuencia, la aprobación del Real Decreto 1558/2012, de 15 de

país el 1 de diciembre de 2010. El 27 de mayo de 2010 se aprobó en París un Protocolo de enmienda al Convenio, para adaptarlo a los nuevos estándares de transparencia e intercambio de información, cuya entrada en vigor se produjo el 1 de junio de 2011 con carácter general, y en España el 1 de enero de 2013 (Instrumento de Ratificación del Protocolo de enmienda al Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en París el 27 de mayo de 2010 y texto consolidado del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en Estrasburgo el 25 de enero de 1988, el 9 de agosto de 2012, BOE nº 276 de 16 de noviembre de 2012). Esta enmienda en nada ha modificado las normas del texto original sobre asistencia mutua en materia de recaudación.

⁸⁰³ Preámbulo de la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, apartado (4). Como manifiesta PEDROSA LÓPEZ el “amplio abanico de mecanismos y medidas propuestas por la OCDE en sus diversos informes no sólo ha tenido repercusión en los ordenamientos jurídicos de las jurisdicciones que forman parte de este grupo, sino también en el contexto de las Instituciones europeas. En especial, el Consejo Europeo mediante la elaboración de Directivas ha obligado a los estados miembros a trasponer varias de las medidas propuestas por dicha organización.” (PEDROSA LÓPEZ, J.C.: “Los trabajos de la OCDE y las medidas de la Unión Europea en materia de cooperación administrativa e intercambio de información”, *Carta Tributaria, Revista de Opinión*, nº 52, 2019, p. 7-8).

⁸⁰⁴ Artículo 2, 1 a) Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010.

⁸⁰⁵ Artículo 2, 2, a) Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010.

⁸⁰⁶ Artículo 10 Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010.

⁸⁰⁷ A través del Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público, que incorpora las normas relativas a la asistencia mutua para la recaudación.

noviembre, por el que se adaptan las normas de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a la normativa comunitaria e internacional en materia de asistencia mutua, se establecen obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y se modifica el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre.

En concreto, se incorporó al texto de la LGT el Capítulo VI, del Título III, bajo la denominación “Asistencia Mutua”, regulando en su Sección 3ª, la “Asistencia en la recaudación”.

A la vista de las normas que hemos analizado, podemos concluir que, tanto las normas internacionales como las comunitarias prevén, en cumplimiento del deber de asistencia mutua en la recaudación, la gestión recaudatoria por parte del Estado español, (en concreto de la AEAT) de créditos tributarios de los que son titulares las Administraciones tributarias de otros Estados.

Como consecuencia de esta regulación entendemos que es necesario que nos planteemos si tal circunstancia impide o facilita el cumplimiento del requisito de reciprocidad entre acreedor y deudor que es necesario que concurra para la viabilidad de la compensación de deudas regulada en la LGT.

En todas estas actuaciones en cumplimiento de la normativa de asistencia mutua en la recaudación, de nuevo nos encontramos, desde nuestro punto de vista, ante el ejercicio de la potestad de recaudación de ejercicio (y no plena) por parte del Estado español y, en concreto por parte de la AEAT. Situación esta respecto de la que no detectamos ninguna característica diferente de las predicadas en los supuestos en que esta misma potestad está conferida al Estado por Administraciones territoriales de nuestro país.

Por ello entendemos que las conclusiones que hemos extraído en el apartado correspondiente al estudio de la potestad recaudatoria de ejercicio ejercida entre entidades nacionales son plenamente aplicables en este caso; a saber, los supuestos de ejercicio de la potestad recaudatoria derivados de la asistencia mutua en la recaudación⁸⁰⁸, asistencia a la que está comprometido el Estado español, bien por las normas

⁸⁰⁸ A la que CORRAL GUERRERO denomina potestad de ejercicio conferida al Estado por cuenta de Entidades internacionales (CORRAL GUERRERO, L.: “Potestad tributaria de ...”, ob.cit., p. 67).

internaciones bien por las normas comunitarias o internas, no suponen ningún cambio en el ente titular del crédito tributario, no existe una transmisión de tal crédito, por lo que, en ningún caso, la AEAT, ni el Estado español, podrá compensar las deudas cuya recaudación se le encomienda, con derechos de cobro que ostente el deudor frente a ella, porque no se cumple la exigencia de reciprocidad entre acreedor y deudor y su posición como tal por derecho propio ⁸⁰⁹.

No podemos concluir, en este caso, como sí lo hemos hecho en los supuestos de delegación o de encomienda de gestión recaudatoria entre entes nacionales, que la Administración titular del crédito tributario será quien podrá compensar este con los derechos de crédito que cualquier tercero, deudor de aquel, oponga frente a ella, dando cumplimiento de esta manera a la exigencia de reciprocidad entre acreedor y deudor, ya que será el ordenamiento del Estado titular del crédito tributario el que determinará esta posibilidad.

2.4. La Administración tributaria investida de la potestad de compensar y/o ante la que debe ejercitarse el derecho a la compensación en aquellos supuestos de cesión del tributo y de cesión del rendimiento del tributo.

Detectamos en el ordenamiento jurídico tributario situaciones en las que se prevé la cesión de tributos o bien la cesión parcial del rendimiento del tributo. Debemos determinar si, en el caso de las citadas cesiones, se altera la titularidad del crédito tributario y, por tanto, puede trasmutar la Administración tributaria con potestad para compensar deudas y sanciones tributarias.

2.4.1. Consideraciones previas en torno a la distinción entre la cesión del tributo y la cesión del rendimiento del tributo.

Como acertadamente pusieron de manifiesto ÁLVAREZ GARCÍA y GONZÁLEZ GONZÁLEZ, “El sistema español de financiación de las Comunidades Autónomas ha descansado fundamentalmente sobre las transferencias que éstas reciben de la

⁸⁰⁹ A tal efecto es interesante la afirmación de GARCÍA PRATS que considera que en los supuestos de asistencia mutua en la recaudación “Todas aquellas cuestiones relativas al *reconocimiento de la deuda o declarativas* de la misma, corresponden al *Estado solicitante*, por lo que deben ser sus órganos los competentes para su conocimiento y resolución.” (GARCÍA PRATS, F.A.: “La asistencia mutua en materia ...”, ob.cit., p. 33).

Administración central. Estos recursos transferidos lo son a su vez por dos vías: la primera, participación en los ingresos generales del Estado; y la segunda, la cesión por parte del Estado, ya sea total o parcialmente, de determinadas figuras tributarias. Ambas fuentes de ingresos constituyen, desde el inicio del proceso de descentralización fiscal, los mecanismos básicos del sistema de financiación autonómica con vistas a lograr la autonomía financiera a la que se refiere el artículo 156 de la Constitución, garantizando, en todo caso, la suficiencia de recursos para sufragar los gastos derivados de las competencias asumidas”⁸¹⁰.

Esta situación sigue dándose hoy en día, por lo que alcanza gran importancia, desde el punto de vista de nuestro objeto de estudio, el sistema de cesión, total o parcial, de determinadas figuras tributarias, ya que debemos establecer, en razón de la necesaria reciprocidad entre acreedor y deudor a efectos de la compensación de deudas regulada en la LGT, qué Administración tributaria (estatal o autonómica) es la que ocupa la posición de sujeto activo del tributo y, por tanto, es titular del crédito tributario.

Pero no debemos olvidar que las EELL tienen reconocida en el artículo 142 de la CE la necesidad de suficiencia financiera, (deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley les atribuye) y para ello se prevé que se nutran, fundamentalmente, de tributos propios y de participación en los del Estado y de las CCAA. Por esta última circunstancia, debemos, también, prestar atención, en aras a la reciprocidad exigible entre acreedor y deudor que venimos defendiendo como requisito *sine qua non* para que pueda ser posible la compensación de deudas reglada en la LGT, cuál de las Administraciones involucradas en el citado sistema de participación es la titular del crédito tributario.

En cuanto a las CCAA de derecho común, la LOFCA en su artículo 4, c) establece como recurso de estas Administraciones territoriales, los tributos cedidos, total o

⁸¹⁰ ÁLVAREZ GARCÍA, S. y GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A.I.: “Descentralización y corresponsabilidad fiscal: balance y perspectiva de futuro”, *La economía regional en el marco de la nueva economía*, RUBERT NEBOT, J.J. y FUERTES EUGENIO, A.M^º. (Coords.), Universitat Jaume I, Servei de Comunicació i Publicacions, Castellón, 2003, p. 321.

parcialmente, por el Estado, previsión que se concreta en el artículo 11 de la norma ⁸¹¹. Estas disposiciones se completan con las del artículo 54 de la LSF ⁸¹².

Por otra parte, en materia de EELL, el artículo 112 del TRLHL determina que a los municipios que sean capitales de provincia, o de comunidad autónoma, o que tengan población de derecho igual o superior a 75.000 habitantes (artículo 111 del TRLHL), se le cederán determinados porcentajes de los rendimientos que no hayan sido objeto de cesión a las Comunidades Autónomas de la cuota líquida del IRPF, de la recaudación líquida del IVA imputable a cada municipio y de la recaudación líquida imputable a cada municipio por los Impuestos Especiales sobre la Cerveza, sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, sobre Productos Intermedios, sobre Alcohol y Bebidas Derivadas, sobre Hidrocarburos y sobre Labores de Tabaco ⁸¹³.

Además, de conformidad con el artículo 136 del TRLHL, a las provincias así como a las CCAA uniprovinciales que no hubiesen integrado su participación en tributos del Estado como comunidad autónoma (artículo 135 del TRLHL) se les cede determinados porcentajes de los rendimientos que no hayan sido objeto de cesión a las Comunidades Autónomas, obtenidos en los siguientes impuestos estatales: de la cuota líquida estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de la recaudación líquida por el

⁸¹¹ “Sólo pueden ser cedidos a las Comunidades Autónomas, en las condiciones que establece la presente Ley, los siguientes tributos: a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con carácter parcial con el límite máximo del 50 por ciento. b) Impuesto sobre el Patrimonio. c) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. d) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. e) Impuesto sobre el Valor Añadido, con carácter parcial con el límite máximo del 50 por ciento. f) Los Impuestos Especiales de Fabricación, con carácter parcial con el límite máximo del 58 por ciento de cada uno de ellos, excepto el Impuesto sobre la Electricidad y el Impuesto sobre Hidrocarburos. g) El Impuesto sobre la Electricidad. h) El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. i) Los Tributos sobre el Juego. j) El Impuesto sobre Hidrocarburos, con carácter parcial con el límite máximo del 58 por ciento para el tipo estatal general y en su totalidad para el tipo estatal especial y para el tipo autonómico”.

⁸¹² En concreto, la LSF determina en su artículo 54 que las CCAA se harán cargo, por delegación del Estado, de la aplicación de los siguientes tributos: IP, ISD, ITPAJD, tributos sobre el Juego, Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte e Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. La aplicación de los tributos será competencia del Estado respecto del IRPF, IVA, el Impuesto sobre la Cerveza, el Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, el Impuesto sobre Productos Intermedios, el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, el Impuesto sobre Hidrocarburos, el Impuesto sobre las Labores del Tabaco y el Impuesto sobre la Electricidad.

⁸¹³ En concreto, los porcentajes que recoge la norma son: el 2,1336 por 100 de la cuota líquida estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el 2,3266 por 100 de la recaudación líquida por el Impuesto sobre el Valor Añadido imputable a cada municipio y el 2,9220 por 100 de la recaudación líquida imputable a cada municipio por los Impuestos Especiales sobre la Cerveza, sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, sobre Productos Intermedios, sobre Alcohol y Bebidas Derivadas, sobre Hidrocarburos y sobre Labores de Tabaco. Los porcentajes de participación del resto de municipios en los tributos del Estado para 2022 se regulan en la Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2022, en los artículos 83 y 84, de conformidad con las previsiones del artículo 112 del TRLHL.

Impuesto sobre el Valor Añadido imputable a cada provincia o ente asimilado, de la recaudación líquida imputable a cada provincia o ente asimilado por los Impuestos Especiales sobre la Cerveza, sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, sobre Productos Intermedios, sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, sobre Hidrocarburos y sobre las Labores del Tabaco ⁸¹⁴.

En definitiva, después del análisis de las normas precitadas, podemos distinguir dos situaciones diferentes, que van a tener dos soluciones diferenciadas en la materia que nos ocupa, en orden a determinar el sujeto activo del tributo (titular del crédito tributario) respecto del que deberemos predicar la debida reciprocidad con el deudor tributario: la cesión total por parte del Estado de determinados tributos y la cesión de parte del rendimiento de determinados tributos.

2.4.2. La cesión del tributo y sus consecuencias en materia de compensación de deudas y sanciones tributarias en orden a determinar la Administración tributaria investida de la potestad de compensar deudas y sanciones tributarias.

En primer lugar, analizamos las consecuencias de la cesión total por parte del Estado de determinados tributos. Y para ello es fundamental que volvamos a traer a colación la distinción, ya analizada, entre la potestad recaudatoria plena y la potestad recaudatoria de ejercicio.

Recordemos que el Tribunal Supremo en sentencia de 12 de diciembre de 2010, reconoce que “En el ámbito del Derecho Tributario la doctrina ha distinguido, a propósito de la potestad tributaria de recaudación, entre una potestad recaudatoria “plena” y de “ejercicio”, siendo la primera la que se ejerce por cuenta propia por quien resulta ser titular del tributo (del crédito tributario), mientras que la segunda (de

⁸¹⁴ “Artículo 136. Objeto de la cesión. 1. A cada una de las provincias y entes asimilados incluidos en el ámbito subjetivo antes fijado se le cederán los siguientes porcentajes de los rendimientos que no hayan sido objeto de cesión a las Comunidades Autónomas, obtenidos en los impuestos estatales que se citan: a) El 1,2561 por 100 de la cuota líquida estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. b) El 1,3699 por 100 de la recaudación líquida por el Impuesto sobre el Valor Añadido imputable a cada provincia o ente asimilado. c) El 1,7206 por 100 de la recaudación líquida imputable a cada provincia o ente asimilado por los Impuestos Especiales sobre la Cerveza, sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, sobre Productos Intermedios, sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, sobre Hidrocarburos y sobre las Labores del Tabaco”.

“ejercicio”) supone la atribución a un tercero de la recaudación por “cuenta ajena”, en la que, en consecuencia, “no hay cesión de los créditos tributarios a terceros”⁸¹⁵.

Compartimos con CORRAL GUERRERO que, en el caso de la cesión por parte del Estado a las CCAA de determinados tributos, la potestad recaudatoria de las CCAA es plena y no de ejercicio “porque las Comunidades Autónomas son titulares de los tributos que ellas mismas recaudan”⁸¹⁶. No olvidamos las reflexiones de SAÍNZ DE BUJANDA en torno a la necesaria distinción entre el sujeto titular del poder tributario originario y el sujeto activo de la obligación tributaria, titular del crédito tributario.

Defendemos que en el caso de las CCAA receptoras de la cesión estatal, la deuda tributaria nace en favor de tales CCAA desde su origen, por lo que es la CCAA la titular del crédito tributario frente a su deudor recíproco. En definitiva, la CCAA es la titular, en todo momento, del derecho de crédito tributario que surge frente al obligado al pago y la investida de la potestad de compensar deudas y sanciones tributarias.

Y, desde esta misma perspectiva, es decir, desde la identificación del sujeto titular del crédito tributario como el sujeto con capacidad para intervenir en la extinción de deudas y créditos recíprocos por compensación, aunque en un caso diferente al de la cesión de tributos a las CCAA, se ha pronunciado el Tribunal Superior de Justicia de Aragón en sentencia de 17 de mayo de 2017, en un caso curioso. Se discute la legalidad de la compensación acordada por el Ayuntamiento de Alagón con el Instituto Aragonés del Agua (IAA), entidad de derecho público, adscrita al Departamento de Agricultura, Ganadería y Medio Ambiente del Gobierno de Aragón (Comunidad autónoma de Aragón). Las deudas contrapuestas son una liquidación por el Impuesto sobre la contaminación de las aguas, antiguo canon de saneamiento, adeudado por el Ayuntamiento al IAA, y una liquidación por el IBI, debido por la Comunidad Autónoma de Aragón al Ayuntamiento de Alagón. El Tribunal Superior de Justicia de Aragón razona que “con independencia de que el canon de saneamiento o el ulterior Impuesto sobre la contaminación de las aguas sea un recurso tributario de la Comunidad Autónoma, desde el momento que por ley se atribuye al Instituto Aragonés del Agua el producto de su recaudación, ha de estimarse que desde que el mismo es exigible, es el IAA, en cuanto

⁸¹⁵ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 12 de diciembre de 2010, Recurso 60/2009, Fundamento de Derecho cuarto.

⁸¹⁶ CORRAL GUERRERO, L.: “Potestad tributaria de ...”, ob.cit., p. 75.

persona jurídica independiente, el titular del crédito y no la Comunidad Autónoma, por lo que el referido crédito no puede ser compensado con un débito propio de la Comunidad Autónoma, debiendo concluirse, por tanto, que en el presente caso el invocado crédito del Ayuntamiento con la Comunidad Autónoma no puede ser compensado con el débito que mantiene, por el canon de saneamiento con el Instituto Aragonés del Agua, al no ser, por dicho crédito y débito, Ayuntamiento y Comunidad Autónoma, recíprocamente acreedor y deudor el uno con el otro”⁸¹⁷. El IAA, como en su día definió SAÍNZ DE BUJANDA, es un ente con competencias financieras, siendo frecuente “que las leyes que los crean y regulan señalen los recursos económicos de que se han de nutrir sus Presupuestos, determinando asimismo los tributos que están autorizados a recaudar para sus fines propios. Por tanto, en la esfera de los ingresos se observa claramente que, si estos tributos se hacen efectivos, no es tanto porque hayan sido establecidos con facultades impositivas propias o derivadas por las entidades que los perciben, sino porque han sido creados por las leyes que han dado vida a dichas entidades”⁸¹⁸.

Podemos, pues, concluir, que en los supuestos de cesión del tributo la Administración tributaria con potestad para la compensación de la deuda tributaria es la cesionaria, por ser titular del crédito tributario⁸¹⁹.

⁸¹⁷ STSJ de Aragón, Sala de lo Contencioso, de fecha 17 de mayo de 2017, Recurso 99/2016, Fundamento de Derecho sexto. En el mismo sentido, STSJ de Aragón, Sala de lo Contencioso, de fecha 24 de octubre de 2018, Recurso 137/2018.

⁸¹⁸ SAÍNZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, ob. cit., p. 74-75. Por su parte, el artículo 4, 3 de la LGT prevé que tales entidades públicas podrán exigir tributos cuando una ley así lo determine. El Impuesto sobre la contaminación de las aguas ha sido derogado con efecto 1 de enero de 2022 por la Ley 8/2021, de 9 de diciembre, de regulación del Impuesto Medioambiental sobre las Aguas Residuales (BOA, nº 259, de 23 de diciembre de 2021; BOE nº 6 de 7 de enero de 2022).

⁸¹⁹ Téngase en cuenta que, respecto del IP, si el sujeto pasivo es no residente en España, el competente para la exacción del tributo es el Estado, por lo que será la Administración tributaria estatal la investida de la potestad de compensar por ser la titular del crédito tributario. De igual modo, respecto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, será la Administración tributaria estatal la investida de la potestad de compensar el crédito tributario en los siguientes supuestos: en el caso de que el sujeto pasivo del impuesto sea un no residente en España; en el supuesto de sujetos pasivos del impuesto residentes en España, cuando el fallecido fuere no residente; o en el supuesto en que se acepte la donación de un bien inmueble situado en el extranjero. Por otra parte, este último impuesto no ha sido cedido a las Ciudades con Estatuto de Autonomía de Ceuta y Melilla, por lo que, si el sujeto pasivo es residente en cualquiera de ellas, el crédito tributario por el impuesto nacerá en favor de la Administración tributaria estatal, que será la investida con la potestad de compensar tal crédito.

2.4.3. La cesión del rendimiento del tributo y sus consecuencias en la identificación de la Administración tributaria que ocupa la posición de deudora/acreedora en materia de compensación de deudas y sanciones tributarias.

Ya hemos anticipado que la solución, en materia de compensación de deudas, en orden a determinar el sujeto activo del tributo, titular del crédito tributario, en los casos de cesión total de determinados tributos y de cesión de parte del rendimiento de determinados tributos, es disímil.

Nos corresponde ahora el análisis del sujeto titular del crédito tributario en los supuestos en los que se cede parcialmente el rendimiento del tributo ⁸²⁰.

No referimos, fundamentalmente, a la participación de las CCAA en la recaudación (es decir, en parte del rendimiento) generada en su territorio por el IRPF e IVA, de conformidad con los puntos de conexión regulados normativamente. El sistema opera mediante entregas a cuenta por parte del Estado a las CCAA de los recursos sujetos a liquidación, que son definitivamente liquidados, restando las anteriores entregas realizadas, de conformidad con lo previsto en la LSF.

Es evidente que el titular del crédito tributario que nace de la realización del hecho imponible de los citados impuestos, cuyo rendimiento se cede de forma parcial a las CCAA, es el Estado, el cual será, en definitiva, el acreedor del obligado tributario-sujeto pasivo de los citados tributos, por lo que solamente la AEAT podrá compensar los créditos tributarios generados por estos impuestos con los derechos de crédito que el sujeto pasivo de aquellos ostente frente a ella.

No compartimos la opinión de CORDERO GONZÁLEZ en el sentido de que en estos casos el Estado es solamente “el acreedor principal de estos tributos” y que, a

⁸²⁰ Si bien nuestro ordenamiento jurídico prevé que las EELL se nutran de su participación en los tributos de las CCAA, lo cierto es que la forma en que tal financiación se produce es la relatada por RAMOS PRIETO: “En la mayoría de las Comunidades Autónomas existe hoy en día algún fondo de cooperación local que canaliza transferencias incondicionadas de una parte de sus ingresos, principalmente a los municipios, aunque su cuantía no tenga una conexión directa con la evolución de su recaudación fiscal (el Fondo de Cooperación Local de Galicia ha sido durante años la única excepción). Pero la preferencia que aquéllas siguen mostrando por la utilización de fórmulas de financiación condicionada, revestidas en muchos casos de la forma jurídica de subvenciones finalistas, afectas a fines concretos, y cuya dotación presupuestaria suele superar con creces a la prevista para los referidos fondos, provoca que la participación en los tributos de las Haciendas autonómicas continúe sin asumir el papel que le asignó el art. 142 de nuestro texto constitucional como uno de los tres pilares sobre los que debe descansar la suficiencia financiera local.” (RAMOS PRIETO, J.: “Las relaciones de colaboración financiera de las Comunidades Autónomas con las entidades locales”, *Anuario aragonés del gobierno local*, nº 3, 2011, p. 362). Es evidente que esta forma de colaboración entre Administraciones no va a suscitar dudas en materia de compensación de deudas.

efectos de la compensación de deudas “es imprescindible realizar una interpretación flexible del elemento de la reciprocidad que permita, en estas situaciones, como de hecho se hace en la práctica, la compensación íntegra por parte de la Administración estatal, tanto de las deudas como de las devoluciones derivadas de su aplicación” ⁸²¹. Y no la compartimos, no solamente por el hecho de que entendemos que el único sujeto activo del tributo es la AEAT (no únicamente el principal), sino también por el concepto de deuda tributaria compensable, equivalente, en este caso, a la cuota diferencial del Impuesto, conclusión a la que hemos llegado en el capítulo correspondiente a las deudas que pueden ser objeto de compensación en aplicación de la normativa de la LGT ⁸²².

Debemos recordar que, como ya hemos expuesto, a raíz de la formulación del principio de corresponsabilidad fiscal entre el Estado y las CCAA, se alteró el sistema de liquidación del IRPF, debiendo calcular una cuota íntegra estatal y otra autonómica, detrayendo de cada una de ellas las deducciones que les correspondan y llegando al cálculo de una cuota diferencial.

Un sector doctrinal ⁸²³ entendió que el obligado tributario debía ser considerado deudor de dos Administraciones públicas diferentes (estatal y autonómica) por cada una de las cuotas de esta naturaleza. Pero, insistimos que, desde nuestro punto de vista, únicamente existe una deuda tributaria en materia de recaudación, la cuota diferencial, y a ella vamos a tener que referirnos para determinar su extinción. Como ya hemos afirmado en su momento, esta será la deuda tributaria que podrá extinguirse mediante compensación en su calidad de cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal, y, por tanto, solamente uno será el sujeto activo del tributo en estos casos: el Estado.

En definitiva, la búsqueda del titular del crédito tributario en los supuestos de cesión del tributo y en los supuestos de cesión parcial del rendimiento del tributo nos lleva por caminos diversos: si en el primer caso debemos reconocer que el titular del tributo es distinto al titular del crédito tributario, entendido como la Administración beneficiada por la cesión del tributo, y que es esta última el sujeto en el que debemos buscar la reciprocidad con el titular de los derechos de crédito opuestos, a efectos de la

⁸²¹ CORDERO GONZÁLEZ, E. M^ª: *La compensación como forma ...*, ob. cit., p. 228.

⁸²² Puede consultarse el apartado 1.1.1.1. del capítulo II.

⁸²³ *Verbi gratia*, PÉREZ DE AYALA, J.L.: “La estructura del ...”, ob.cit., p. 95

viabilidad de la compensación de deudas, en el segundo caso, en el que lo que se cede es únicamente parte del rendimiento, el titular del tributo y el titular del crédito tributario coinciden en la misma Administración tributaria y será esta la que ostentará la potestad de compensar el crédito tributario generado, de conformidad con la LGT.

2.4.4. La cesión en materia del Impuesto sobre el Patrimonio: un aparente *tertius genus* a la hora de determinar la Administración tributaria acreedora de la deuda compensable. Análisis de la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 26 de noviembre de 2020 (Recurso 4264/2018).

El artículo 54, 1 de la LSF establece la cesión a las CCAA de las funciones relativas a la aplicación de los tributos con relación al IP y el apartado 3 del mismo artículo determina que las declaraciones relativas a este Impuesto se presentarán, en su caso, juntamente con la correspondiente al IRPF.

No obstante, y de manera excepcional y exclusiva respecto de este impuesto cedido, la misma norma determina que, sin perjuicio de tal atribución de competencias a las CCAA, “los Servicios de Inspección de Tributos del Estado podrán incoar las oportunas actas de investigación y comprobación por el Impuesto sobre el Patrimonio con ocasión de las actuaciones inspectoras que lleven a cabo en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”.

La lectura de este precepto nos lleva a plantearnos si, en los supuestos en que la Administración tributaria estatal procede a incoar las correspondientes actas que resultan del procedimiento de inspección que tiene por objeto el IP, el crédito tributario va a nacer a favor de esta Administración o, en todo caso, lo hará en favor de la Administración autonómica, como sujeto cesionario del impuesto. Es más, la norma nos lleva a plantearnos si, dependiendo de la Administración tributaria que despliegue las actividades propias de investigación y comprobación en el procedimiento inspector, nacerá el crédito en favor de esta administración actuante, sea estatal o autonómica. La respuesta a este interrogante es fundamental para poder determinar cuál será la Administración tributaria investida de la facultad de compensar la deuda o el derecho de crédito por devolución que pueda resultar de esta actuación inspectora porque, recordemos, que la Administración tributaria con potestad para compensar deudas y

sanciones tributarias es la titular del crédito tributario o la deudora del derecho de crédito por devolución.

El Tribunal Supremo, en sentencia de fecha 26 de noviembre de 2020, ha dado respuesta a la correcta interpretación de las normas sobre cesión de las funciones de aplicación de los tributos en el caso del IP.

En primer lugar, entiende el Tribunal Supremo que el artículo 54 de la LSF debe ponerse en relación con el artículo 58 de la misma norma. Este último establece que “Respecto de los Impuestos sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Tributos sobre el Juego, Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte e Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, corresponden a las Comunidades Autónomas las funciones previstas en el artículo 141 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, aplicando las normas legales y reglamentarias que regulen las actuaciones inspectoras del Estado en materia tributaria y siguiendo los planes de actuación inspectora, que habrán de ser elaborados conjuntamente por ambas Administraciones, y de cuya ejecución darán cuenta anualmente las Comunidades Autónomas al Ministerio de Economía y Hacienda, al Congreso de los Diputados y al Senado”.

La primera conclusión a la que llega el Tribunal Supremo del análisis de las normas mencionadas le lleva a determinar que la competencia inspectora en el IP corresponde, sin duda, en virtud del artículo 58 de la LSF a las CCAA. No obstante, el artículo 54, 3 de la LSF contiene una norma especial que dota también de esta competencia a la Administración tributaria estatal, pero de manera limitada: sus límites vienen fijados por la necesaria actuación inspectora conjunta en torno a este impuesto y al IRPF y, además, solamente puede alcanzar tal comprobación a los extremos que deriven directamente de la inspección de este último.

Ahora bien, en opinión del Tribunal Supremo es necesario realizar una correcta interpretación del último párrafo del artículo 54, 3 de la LSF, que, literalmente, dispone que, desarrollado el procedimiento inspector por parte de los órganos de la Administración estatal, “La instrucción y resolución de los expedientes administrativos, consecuencia de las actas anteriores, corresponderán a las oficinas competentes de la Comunidad Autónoma”. Como consecuencia de todo ello, el Tribunal Supremo concluye

que “En todo caso, la firma del Acta por la persona competente de la Administración tributaria estatal no vincula a su equivalente de la Comunidad Autónoma y, de hecho, en esta ocasión, el órgano competente de la Comunidad Autónoma de Madrid, como ha quedado dicho en los antecedentes, el 27 de abril de 2012, notificó el acuerdo por el que dejaba sin efecto la propuesta de liquidación contenida en el acta de inspección y formulaba nueva propuesta de liquidación, abriendo un nuevo plazo de audiencia para que el interesado tuviera acceso al expediente y formulara alegaciones” (...) Nos hallamos, por tanto, en un caso en que el órgano competente para liquidar no es el correspondiente Inspector Jefe de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, sino que lo será su equivalente de la Comunidad Autónoma” ⁸²⁴.

Por lo tanto, aun cuando sea la Administración tributaria estatal la que, en virtud de la autorización contenida en el artículo 54,3 de la LSF, desarrolle el procedimiento inspector cuyo objeto es el IP, es la Administración tributaria autonómica la única que puede proceder a la liquidación del tributo, por lo que será esta última la titular, en todo caso, del crédito tributario o la deudora de la devolución resultante y, consecuentemente, la que estará investida de la potestad de compensar la deuda o el crédito resultante de tal liquidación.

Negamos, de esta manera, que las condiciones legales de la cesión del IP supongan la existencia, en materia de determinación del sujeto activo de la compensación, de un *tertius genus*, pese a su apariencia *prima facie*. En realidad, la solución a la determinación de la Administración tributaria investida de la potestad de compensar es la misma, en este caso, que en el de los restantes tributos cedidos ⁸²⁵.

En consecuencia, afirmamos que, en este supuesto, no será posible la aplicación de la compensación de oficio por parte de la AEAT, regulada en el artículo 73, 2, segundo párrafo, de la LGT que determina que “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”, puesto que no se dará en ningún caso el necesario requisito de reciprocidad entre deudores y acreedores

⁸²⁴ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 26 de noviembre de 2020, Recurso nº 4264/2018, Fundamento de Derecho tercero.

⁸²⁵ Recuérdese nuestra advertencia, realizada en el apartado 2.4.2. de este capítulo III, al respecto de la Administración tributaria titular del crédito generado por este impuesto en el supuesto de sujetos pasivos no residentes en España.

mutuos. Es más, aun tratándose de la incoación de actas de conformidad, tanto por el IRPF como por el IP, cuya propuesta de liquidación no haya sido modificada en el preceptivo plazo del mes desde su firma, ni por parte del órgano competente para liquidar de la Administración tributaria estatal, en el caso del IRPF, ni por parte del órgano competente para liquidar de la preceptiva CCAA, en el caso del IP, cuyo resultado, respectivamente, sea una deuda y un derecho de crédito, no será posible la aplicación de la citada norma ni podrá prosperar la solicitud de compensación que pueda instar el obligado tributario, por la falta del necesario requisito de reciprocidad ⁸²⁶.

3. El obligado al pago que voluntaria o coactivamente está afectado por la compensación de deudas regulada en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

A semejanza del estudio realizado desde la posición de la Administración tributaria, sujeto activo investido de la potestad de compensar deudas y sanciones tributarias de conformidad con la LGT, debemos analizar las notas predicables de la posición contrapuesta a la de aquella. Es decir, debemos delimitar conceptualmente al sujeto titular del derecho de crédito frente a la Administración y que, a la vez, es deudor de esta y, consecuentemente, va a ver extinguidas ambas obligaciones en la cantidad concurrente ⁸²⁷, bien sea a su iniciativa o a iniciativa de la Administración tributaria ⁸²⁸.

3.1. El concepto de obligado tributario y su falta de adecuación para definir al sujeto titular del derecho subjetivo a la compensación de deudas y sanciones tributarias. Necesario acercamiento al concepto de obligado al pago que es, a su vez, acreedor de la Hacienda pública.

⁸²⁶ Corrobora nuestra conclusión la Resolución de 29 de noviembre de 2007, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban los modelos de actas de la Inspección de los Tributos, cuyo apartado cuarto, dedicado al “Documento de ingreso” a confeccionar en el supuesto de actas de conformidad o con acuerdo, determina que “En el caso de actuaciones de colaboración con las Comunidades Autónomas por el Impuesto sobre el Patrimonio se hará constar en la cabecera, debajo de la mención Agencia Tributaria, la Comunidad Autónoma que corresponda, de la siguiente forma: Actuación de colaboración con la Comunidad Autónoma”.

⁸²⁷ Si bien la LGT distingue según la naturaleza de este sujeto sea pública o privada, afirmamos que para el estudio de las características de la posición contrapuesta a la de la Administración tributaria con potestad para compensar, tal distinción es intrascendente. Por lo tanto, las conclusiones que extraemos en las siguientes páginas son aplicables cualquiera que sea la naturaleza, pública o privada, del obligado al pago.

⁸²⁸ Recuérdese que la compensación de deudas puede instarse por el obligado al pago o de oficio por la Administración tributaria.

La LGT en sus artículos 71 a 73, dedicados a la compensación de deudas, determina que el sujeto llamado a intervenir en la aplicación de este mecanismo de extinción de deudas y sanciones tributarias es el obligado tributario. Así, el artículo 71, 1 prevé que “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”.

Por ello, se hace necesario comenzar nuestro análisis por el concepto de obligado tributario que se fija en la LGT.

El artículo 35 de la LGT determina que “son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias”. En su apartado 2 enumera los siguientes sujetos: los contribuyentes, los sustitutos del contribuyente, los obligados a realizar pagos fraccionados, los retenedores, los obligados a practicar ingresos a cuenta, los obligados a repercutir, los obligados a soportar la repercusión, los obligados a soportar la retención, los obligados a soportar los ingresos a cuenta, los sucesores y los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos. No se trata de una lista cerrada, como demuestra la expresión utilizada en el propio artículo: son obligados tributarios, “entre otros” ⁸²⁹.

Por otra parte, los siguientes apartados de este mismo artículo preceptúan que también serán obligados tributarios aquellos a quienes la normativa tributaria imponga el cumplimiento de obligaciones tributarias formales, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición, si una ley así lo establece, y los responsables a los que se refiere el artículo 41 de la LGT. También tendrán la consideración de obligados tributarios aquellos a los que se pueda imponer obligaciones tributarias conforme a la normativa sobre asistencia mutua.

⁸²⁹ Sin embargo, esta redacción tiene una trascendencia especial en materia de responsabilidad tributaria, ya que el artículo 41, 1 de la LGT prevé que únicamente serán deudores principales los obligados tributarios mencionados en el artículo 35, 2 de la LGT. No obstante, esta afirmación es objeto de matización jurisprudencial, como comentamos en este mismo epígrafe.

La simple lectura del precepto nos lleva a una primera observación: a la vista del catálogo de obligados tributarios que relaciona, podemos deducir que no es este el concepto utilizado en el artículo 71 y siguientes de la LGT en materia de compensación de deudas ya que, como ya ha sido objeto de análisis en el apartado correspondiente al estudio de las deudas compensables, estas deben tener un carácter pecuniario, por lo que no podrían acudir a este instituto los obligados tributarios que lo son por la imposición de obligaciones formales. *Prima facie*, podemos formular una primera conclusión: los obligados tributarios a que se refiere la LGT en materia de compensación de deudas no son todos los obligados tributarios catalogados como tales en la propia ley. En definitiva, no podemos definir al sujeto titular del derecho subjetivo a la compensación de deudas regulada en la LGT, simplemente, como obligado tributario.

Si de nuevo atendemos a la dicción del artículo 71 de la LGT podemos afirmar que para que un obligado tributario pueda accionar su derecho subjetivo a la compensación de una deuda tributaria⁸³⁰, crédito tributario desde la perspectiva de la Administración tributaria actuante, aquel debe de ser titular de la citada deuda. Es decir, la LGT anuda, en materia de compensación de deudas, el concepto de obligado tributario al de titular de la deuda que se pretende extinguir.

Y esta idea nos debe llevar al análisis del RGR. El RGR en su artículo 2, 2 prevé que “Se considerarán obligados al pago aquellas personas o entidades a las que la Hacienda pública exige el ingreso de la totalidad o parte de una deuda” y, en materia de compensación de deudas, el artículo 56 regula la compensación de deudas “a instancia del obligado al pago”. Ciertamente es que, como ya hemos concluido en este trabajo, el RGR también es norma de desarrollo de la LGP y que el artículo 14 de esta última regula la compensación de deudas de naturaleza pública no tributaria, pero de la interpretación conjunta de la LGT y del RGR, creemos estar en disposición de formular una primera aproximación a la definición de los sujetos que conforman la contraparte de la Administración tributaria en materia de compensación de deudas: son aquellos obligados tributarios que se caracterizan por ser obligados al pago de las deudas y

⁸³⁰ Definido este concepto tal y como hemos concretado en el apartado correspondiente de este trabajo, es decir, incluyendo en él a las sanciones tributarias y a la deuda aduanera.

sanciones tributarias, es decir, los obligados tributarios titulares de una deuda y/o sanción tributaria y que están obligados a su pago ⁸³¹.

Una vez definido el sujeto, que es la contraparte de la Administración tributaria con el objeto de obtener la extinción por compensación de deudas y sanciones tributarias, como aquel obligado tributario que a la vez es obligado al pago de estas, hay que tener en cuenta que debido a la exigencia de reciprocidad como característica intrínseca e imprescindible para que la compensación de deudas despliegue sus efectos, es incontestable que estos obligados al pago deben ser, a la vez, acreedores, titulares de un derecho de crédito.

Al analizar los derechos de crédito susceptibles de concurrir con deudas y sanciones tributarias a los efectos de su extinción en la cantidad concurrente, en cumplimiento de las determinaciones de la LGT, afirmamos que esta norma recoge un concepto amplio de crédito apto, cualquiera que sea su origen, concepto que ha sido tradicional en nuestro sistema. Hemos estudiado el origen de tales derechos de crédito desde dos perspectivas: por un lado, los créditos que nacen como consecuencia del cumplimiento de las obligaciones de contenido económico impuestas a la Administración tributaria en la LGT; por otro, los créditos que nacen como consecuencia del cumplimiento de las obligaciones de contenido económico exigibles a la Administración pública en otros supuestos.

Y este segundo tipo de derechos de crédito nos llevan a reflexionar, con motivo de la exigencia de reciprocidad entre acreedor y deudor, si aquellos deben ostentarse frente a la Administración tributaria o frente a la Hacienda pública estatal, autonómica o local, siendo en todo caso, eso sí, accionables frente a la primera ⁸³².

⁸³¹ La LGT de 1963, determinaba en su artículo 68 que eran compensables las deudas tributarias con aquellos créditos a que tuvieran derecho los sujetos pasivos. En un trabajo anterior ya criticamos tal redacción, afirmando que, de negarse a otros obligados tributarios, titulares de deudas y derechos de crédito, el acudir al procedimiento de compensación para su extinción en la cantidad concurrente, se haría de peor derecho a estos, que solamente tendrían a su disposición el pago como medio liberatorio. Por ello propugnamos en su día la modificación de la LGT con el objeto de que la referencia a los sujetos pasivos fuera sustituida por la referencia a los obligados tributarios titulares de deudas y derechos de crédito recíprocos (Cfr. BALLESTEROS SOLER, M^a.: *La extinción de la deuda tributaria ...*, ob.cit., p. 36 a 38).

⁸³² Esta es la terminología utilizada por el RGR: "Las deudas de naturaleza pública a favor de la Hacienda pública, tanto en periodo voluntario como en ejecutivo, podrán extinguirse total o parcialmente por compensación con los créditos reconocidos por aquella a favor del deudor en virtud de un acto administrativo".

Este problema ha sido planteado por CORDERO GONZÁLEZ en los siguientes términos, si bien desde la doble perspectiva de las deudas y los créditos “A este respecto, la existencia dentro de cada Administración de entes públicos dependientes de la misma pero dotados de personalidad jurídica propia ha planteado la duda, a la hora de determinar si existe o no la reciprocidad necesaria para aplicar la compensación, de saber hasta qué punto estos entes pueden identificarse con la Administración matriz o son terceros plenamente diferenciados de aquella” ⁸³³.

Desde nuestro punto de vista, tal duda solo puede surgir desde la perspectiva de los derechos de crédito, ya que, como hemos comentado reiteradamente, las deudas compensables, en todo caso, deben tener naturaleza tributaria y, debido a tal exigencia, solamente la Administración tributaria estatal, autonómica o local es la capacitada para la intervención en esta forma de extinción de aquellas, regulada en la LGT.

Es decir, lo que planteamos es si el sujeto opuesto a la Administración tributaria a efectos de la compensación de deudas debe entenderse que cumple con el requisito de reciprocidad inherente a tal institución, por el hecho de ser acreedor de la Hacienda pública, estatal, autonómica o local, de la que aquella es parte.

Adelantamos que nuestra respuesta es afirmativa: el acreedor lo será directamente de la Administración tributaria estatal, autonómica o local si su derecho de crédito ha nacido como consecuencia del cumplimiento por tales administraciones de las obligaciones de contenido económico que les son impuestas por la LGT; pero será acreedor de la Hacienda pública estatal, autonómica o local en los restantes supuestos, si bien tales derechos de crédito serán oponibles frente a la Administración tributaria que forme parte de la Hacienda pública correspondiente a los efectos de su compensación, de conformidad con las previsiones de la LGT.

Las razones de nuestra afirmación son varias. En primer lugar, razones de orden legislativo: el amplio concepto de crédito oponible que contiene la LGT y el RGR, que no tendría razón de ser si se limitara la compensación a los derechos de créditos ostentados directamente contra la Administración tributaria, o el artículo 56, 2, b) del RGR, que exige que junto a la solicitud de compensación se aporte justificación de haber solicitado certificado de la oficina de contabilidad del órgano u organismo gestor del gasto o del

⁸³³ CORDERO GONZÁLEZ, E. M^a: *La compensación como forma ...*, ob. cit., p. 244.

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.

En segundo lugar, la propia doctrina administrativa. Por una parte, la emanada del TEAC, que en resolución de 20 de marzo de 2019 afirma que “la compensación como modo de extinción de las deudas tributarias se regula en los artículos 71 a 73 de la LGT y en su correspondiente desarrollo reglamentario efectuado en los artículos 55 y siguientes del RGR. En estos artículos se señala que: Las deudas tributarias de un obligado tributario pueden extinguirse, de manera total o parcial, por compensación. La compensación debe realizarse con créditos reconocidos por acto administrativo en favor del mismo obligado tributario. Deben ser créditos reconocidos por la misma Hacienda pública acreedora del obligado tributario, es decir, deudor y acreedor lo deben ser de forma recíproca”⁸³⁴. Por otra parte, la dictada por la DGT en contestación a consulta vinculante de fecha 15 de noviembre de 2010, en la que, tras analizar las normas de la LGT en materia de compensación de deudas concluye que “conforme a los preceptos anteriores, será necesario que el obligado tributario (además de ser acreedor a la Hacienda Pública) sea deudor de una deuda tributaria, con indiferencia de que esta se encuentre en periodo voluntario o ejecutivo”⁸³⁵.

En tercer y último lugar, porque la jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia de compensación de deudas tributarias así lo ha admitido. *Verbi gratia*, en la sentencia de fecha 28 de septiembre de 2005, en la que considera correcta la compensación de las deudas tributarias por IVA, retenciones a cuenta por rendimientos del trabajo personal y retenciones por rendimientos del capital mobiliario con los créditos “representados por 22 “certificaciones de obra”, detalladas en el expediente, expedidas por los Ministerios de Obras Públicas y Transportes, de Interior y de Cultura y por la Junta de Construcciones e Instalaciones y Equipo Escolar”⁸³⁶. También en la sentencia de fecha 29 de abril de 2008, en la que el Tribunal Supremo considera ajustada

⁸³⁴ Resolución del TEAC de 20 de marzo de 2019 (RG 02494/2017), Fundamento de Derecho cuarto.

⁸³⁵ Contestación a consulta vinculante de fecha 15 de noviembre de 2010 (V2439-10). También en contestación a consulta vinculante de 26 de marzo de 2019 (V0614-09), la DGT considera que “En consecuencia, para que un crédito reconocido por la Hacienda Pública Estatal sea susceptible de compensación con una deuda de naturaleza pública a favor de la Hacienda Pública Estatal, es necesario que el titular del crédito sea el obligado tributario de dicha deuda a favor de la misma”.

⁸³⁶ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 28 de septiembre de 2005, Recurso 6522/2000.

a derecho la compensación de deudas por IRPF e IVA con el crédito correspondiente a 6 certificaciones de obra provenientes de contratos celebrados con el Ministerio de Defensa ⁸³⁷, por no citar muchos otros casos similares.

Nos resta, pues, definir, el concepto de Hacienda pública como sujeto ante el que puede ostentarse el derecho de crédito oponible a la deuda y/o sanción tributaria para su compensación de conformidad con la LGT ⁸³⁸.

La Hacienda pública estatal está definida en el artículo 5 de la LGP: “La Hacienda Pública estatal, está constituida por el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración General del Estado y a sus organismos autónomos” ⁸³⁹. Por lo tanto, los derechos de crédito que pueden oponerse a las deudas y sanciones tributarias serán los accionables frente a la Administración General del Estado o sus organismos autónomos, aunque aquellas deudas y sanciones tributarias sean exigibles por la Administración tributaria estatal.

Desde el punto de vista de la Hacienda pública autonómica deberemos acudir a cada una de las leyes propias de estos entes territoriales, que son las que definen el concepto de Hacienda pública autonómica. Así, por ejemplo, la Ley 11/2013, de 21 de octubre, de Hacienda Pública de La Rioja, determina en su artículo 2 que “La Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de La Rioja, o Hacienda Pública Autonómica, está constituida por el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración General de la Comunidad Autónoma de La

⁸³⁷ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 29 de abril de 2008, Recurso 6070/2002.

⁸³⁸ Esta concepción nuestra responde al hecho de que en el caso de la existencia de obligaciones públicas “no estamos únicamente en presencia de un interés particular, del acreedor, en el cumplimiento de las obligaciones, sino que junto a ello existe un interés colectivo y por ello público de todos los contribuyentes en que la Hacienda Pública haga frente a sus obligaciones, en la medida en que ello supone la satisfacción de necesidades públicas.” (MARTÍNEZ GINER, L.A.: “Responsabilidad del Estado ...”, ob.cit., p. 67). La admisión de la compensación de estos derechos de créditos ostentados frente a la Hacienda pública con deudas y sanciones tributarias responde a ese interés colectivo.

⁸³⁹ La Administración General del Estado es el instrumento del Gobierno para desarrollar e implementar sus políticas públicas o prestar servicios y actúa guiada por los principios de legalidad, neutralidad, eficacia, eficiencia y calidad. Se organiza a través de distintos tipos de órganos e instituciones que forman parte del Sector Público Estatal (<https://administracion.gob.es>). Los organismos autónomos estatales se encuentran regulados en el artículo 98 de la Ley 40/2015: “Los organismos autónomos son entidades de derecho público, con personalidad jurídica propia, tesorería y patrimonio propios y autonomía en su gestión, que desarrollan actividades propias de la Administración Pública, tanto actividades de fomento, prestacionales, de gestión de servicios públicos o de producción de bienes de interés público, susceptibles de contraprestación, en calidad de organizaciones instrumentales diferenciadas y dependientes de ésta”. 2. Los organismos autónomos dependen de la Administración General del Estado a la que corresponde su dirección estratégica, la evaluación de los resultados de su actividad y el control de eficacia”.

Rioja y a sus organismos públicos”. O bien, la Ley 11/2006, de 11 de diciembre, de la Hacienda Pública Canaria, define en su artículo 6 que “La Hacienda Pública está constituida por el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponda a los entes del sector público autonómico que sujeten su actividad al derecho público”. O, como último ejemplo, la Ley 1/2015, de 6 de febrero, de Hacienda Pública, del Sector Público Instrumental y de Subvenciones de la Generalitat Valenciana determina que “La Hacienda Pública de la Generalitat comprende el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración de la Generalitat y al resto de sujetos que conforman el sector público administrativo de la Generalitat” ⁸⁴⁰. Los derechos de crédito que pueden oponerse a las deudas y sanciones tributarias serán los accionables frente a la Hacienda pública autonómica definida en cada CCAA, aunque aquellas deudas y sanciones tributarias sean exigibles por la Administración tributaria autonómica.

A mayor abundamiento, en palabras de EZCURRA, “Por analogía con el concepto contenido en la Ley General Presupuestaria respecto a la Hacienda Pública estatal, las Haciendas Locales pueden ser definidas como el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico, cuya titularidad corresponde a las entidades locales o a sus organismos autónomos” ⁸⁴¹. De nuevo a este concepto deberemos acudir para determinar los derechos de crédito oponibles ante la entidad local para la extinción de deudas y sanciones tributarias de conformidad con la LGT.

⁸⁴⁰ Por ello, la Abogacía General de la Generalitat Valenciana, en su “Informe en relación con el art 9 del Decreto-Ley 2/2012, de 13 de enero, del Consell de Medidas Urgentes de apoyo a la iniciativa empresarial y a los emprendedores, microempresas y pequeñas y medianas empresas (PYME) de la Comunitat Valenciana, sobre compensación de deudas. Sobre la viabilidad de aplicar ese régimen a los contratistas de la Generalitat. Se plantea la posibilidad de extender dicho régimen al sector público valenciano”, concluye que “Entendemos, que tanto al amparo del Decreto-Ley 2/2012 como de la LGT, los contratistas de la Generalitat pueden solicitar que se compensen los créditos que tengan reconocidos por acto administrativo de la Generalitat con las deudas tributarias que tengan con la Generalitat, sujetándose esta compensación al Reglamento General de Recaudación” (puede consultarse en <https://emprenedoria.gva.es>). Además, la Comunidad Valenciana ha regulado en el artículo 14 de la Ley 1/2015, de 6 de febrero, de Hacienda Pública, del Sector Público Instrumental y de Subvenciones la compensación de deudas y prevé que “En los casos y con los requisitos establecidos para los tributos por la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo, podrán extinguirse total o parcialmente por compensación las deudas de naturaleza pública a favor de la Hacienda Pública de la Generalitat, siempre que se encuentren en fase de gestión recaudatoria, tanto voluntaria como ejecutiva, con los créditos reconocidos por la misma a favor del deudor”

⁸⁴¹ EZCURRA, M.: *Secretarios Interventores de la Administración Local, volumen II*, Ed. Ezcurra Hermanos SL, Madrid, 2021, p. 268

Finalmente estamos en disposición de definir al sujeto que es la contraparte de la Administración tributaria en la aplicación del mecanismo extintivo de la compensación de deudas y sanciones tributarias como el obligado tributario que es, a su vez, obligado al pago de aquellas y que ostenta un derecho de crédito frente a la Hacienda pública estatal, autonómica o local a la que pertenece la Administración tributaria titular del crédito tributario que le es exigible.

Ahora bien, entendemos que, formulada tal definición, debemos, de nuevo, acudir al artículo 35 de la LGT para determinar cuáles de las figuras en él mencionadas entendemos que pueden ostentar la titularidad del derecho subjetivo a la compensación de deudas, y si existen otras figuras que ostentan tal derecho, aunque no estén enumeradas en el citado artículo. Es decir, intentaremos corroborar si es cierto, como determinó MARTÍNEZ LAFUENTE, que “todo el repertorio de situaciones a que da lugar la subjetividad tributaria con las varias formulaciones que se han producido en la normativa vigente son presupuesto hábil para la compensación”⁸⁴².

3.2. Posiciones subjetivas respecto de las que no existe controversia en cuanto a la admisión de su cualidad como titulares del derecho subjetivo a la compensación de deudas y sanciones tributarias.

En primer lugar, podemos afirmar que el sujeto pasivo del tributo, en cuanto deudor tributario, ostentará tal derecho, tanto en su condición de contribuyente como de sustituto del contribuyente⁸⁴³. El artículo 36 de la LGT determina que es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal,

⁸⁴² MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: “La compensación tributaria ...”, ob.cit., p. 342.

⁸⁴³ “La figura del sustituto se sigue regulando con el mismo contenido que en la anterior LGT. El sustituto se sitúa *en lugar* del contribuyente, desplazándolo como deudor en la relación jurídico-tributaria. Como novedad se ha reconocido explícitamente, como se había demandado con base en el principio de capacidad económica, que el sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa.” (BLAZQUEZ LIDOY, A: “Obligados tributarios”, *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, Coordinador PALAO TABOADA, C., Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004, p. 106). Esta posible repetición del sustituto al contribuyente, es decir, el crédito resultante, queda al margen de la compensación de deudas regulada en la LGT, ya que, como hemos comentado, esta exige que al menos una de las partes intervinientes sea una Administración tributaria. Por esta misma razón quedan fuera del ámbito de la compensación de deudas regulada en la LGT las relaciones entre particulares resultantes del tributo a que hace referencia el artículo 38 de la LGT. Téngase en cuenta que el artículo 24 de la LGT las define como aquellas “que tienen por objeto una prestación de naturaleza tributaria exigible entre obligados tributarios”.

ostentando tal consideración, también, en el ámbito aduanero, el obligado al pago del importe de la deuda aduanera, conforme a lo que en cada caso establezca la normativa aduanera. En el apartado correspondiente al análisis de las deudas compensables de conformidad con la LGT, ya pusimos de manifiesto que el 109 del CAU determina que el pago de la deuda aduanera se efectuará en metálico o por cualquier otro medio que tenga un poder liberatorio similar, incluido un “ajuste de la compensación de créditos”, de conformidad con la legislación nacional. Por ello en su momento concluimos que, en España, la legislación aplicable en materia de pago y de compensación de la deuda aduanera es la LGT y el RGR y a ella es a la que remite el CAU, de tal forma que la deuda aduanera sí puede ser extinguida mediante compensación en aplicación de los artículos 71 y siguientes de la LGT, por la remisión efectuada por el artículo 109,1 del CAU. Pues bien, aunque no se menciona expresamente a este obligado tributario en el artículo 35 de la LGT, por la interpretación conjunta de las normas expuestas debemos concluir que el obligado al pago de la deuda aduanera también ostentará un derecho subjetivo a la compensación en su calidad de sujeto pasivo.

Por otra parte, si bien es cierta la reflexión que BLAZQUEZ LIDOY lleva a cabo como resultado de la interpretación conjunta del artículo 35 y 36, en el sentido de que “Dejando al margen que no parece correcto señalar que “es sujeto pasivo el obligado tributario”, en tanto que en el artículo 35 se señala que son obligados tributarios los sujetos pasivos, lo que supone una definición circular”⁸⁴⁴, con esta redacción, a diferencia de lo que ocurría con el artículo 30 de la LGT de 1963, se da entrada a que las entidades sin personalidad jurídica puedan ser consideradas sujeto pasivo de los tributos⁸⁴⁵.

⁸⁴⁴ BLAZQUEZ LIDOY, A: “Obligados tributarios”, ob.cit., p. 106.

⁸⁴⁵ La redacción del artículo 30 de la LGT de 1963 determinaba que “Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que según la Ley resulte obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo”. Por ello fue necesaria la introducción de un artículo específico, el artículo 33 de la LGT de 1963, que determinaba que “Tendrán la consideración de sujetos pasivos, en las leyes tributarias en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, susceptibles de imposición”. Por otra parte, la definición que en el artículo 35 de la LGT se realiza de estas entidades, consideradas obligados tributarios siempre y cuando “constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición” no ha estado exenta de críticas. Para BLAZQUEZ LIDOY “es necesario señalar que quizás en 1963 tuviera pleno sentido hacer mención a comunidades de bienes susceptibles de imposición, donde, como señaló en su día SAÍNZ DE BUJANDA (1967, pág. 420) para ser sujetos de derechos y obligaciones se requiere la existencia de una determinada autonomía patrimonial y una organización suficiente. Pero para la doctrina actual que ha estudiado esta

Ahora bien, el artículo 35, 4 de la LGT alude, desde nuestro punto de vista, a dos distintos supuestos de entes sin personalidad jurídica: las herencias yacentes y, en palabras de BLAZQUEZ LIDOY, “las entidades sin personalidad jurídica de base asociativa (comunidades societarias, sociedades irregulares, etc.)”⁸⁴⁶.

Respecto de “las entidades sin personalidad jurídica de base asociativa”, podemos destacar, *verbi gratia*, el supuesto de la determinación de las comunidades de bienes como sujeto pasivo en el IVA, lo que va a suponer que la obligada al pago de la deuda tributaria sea la propia entidad sin personalidad jurídica⁸⁴⁷. Por ello, podemos afirmar que los entes sin personalidad jurídica de base asociativa, en cuanto obligados al pago de deudas y sanciones tributarias, podrán oponer sus derechos de crédito frente a la Administración tributaria a efectos de su extinción por compensación, de conformidad con la LGT.

El concepto de herencia yacente viene referido a la situación de pendencia patrimonial entre el momento del fallecimiento de la persona física hasta la aceptación, tácita o expresa, del heredero. Ahora bien, debemos precisar que la herencia yacente como obligado al pago, puede serlo no solamente a condición de sujeto pasivo, sino respecto de cualquier otra posición subjetiva que suponga la exigencia de una deuda o sanción tributaria. En este sentido, entendemos que también este ente sin personalidad jurídica podrá acudir al instituto de la compensación de deudas para la extinción de sus obligaciones.

Otra de las figuras que el artículo 35, 2 de la LGT recoge, entre el *numerus apertus* de obligados tributarios, es la figura de los obligados a realizar pagos a cuenta. El artículo 37 de la LGT determina que “1. Es obligado a realizar pagos fraccionados el contribuyente a quien la ley de cada tributo impone la obligación de ingresar cantidades a cuenta de la obligación tributaria principal con anterioridad a que ésta resulte exigible. 2. Es retenedor la persona o entidad a quien la ley de cada tributo impone la obligación de detraer e ingresar en la Administración tributaria, con ocasión de los pagos que deba

institución en la Teoría General lo cierto es que esos datos no dan lugar a un ente sin personalidad sujeto de derechos y obligaciones, sino, por el contrario, a la aplicación de los regímenes de la *persona jurídica*. Más en concreto, a los de la sociedad civil o colectiva. Y precisamente quizás la principal crítica que se le puede hacer a la LGT es el alejamiento de la Teoría General, cuando, además, no parece haber ninguna razón justificada para ello.” (BLAZQUEZ LIDOY, A: “Obligados tributarios”, ob.cit., p. 116).

⁸⁴⁶ BLAZQUEZ LIDOY, A: “Obligados tributarios”, ob.cit., p. 115.

⁸⁴⁷ Esta circunstancia concurre también, por ejemplo, en las uniones temporales de empresas (UTES).

realizar a otros obligados tributarios, una parte de su importe a cuenta del tributo que corresponda a éstos. 3. Es obligado a practicar ingresos a cuenta la persona o entidad que satisface rentas en especie o dinerarias y a quien la ley impone la obligación de realizar ingresos a cuenta de cualquier tributo”. Una primera inferencia es evidente: el obligado tributario a realizar pagos fraccionados cumple tal obligación en calidad de contribuyente, por lo que a las conclusiones relativas al sujeto pasivo del tributo nos remitimos. Respecto de los retenedores y los obligados a practicar ingresos a cuenta podemos afirmar su capacidad para instar la compensación de la deuda consistente en el ingreso de las retenciones y los ingresos a cuenta con los derechos de crédito que ostente frente a la Administración tributaria.

La contraparte del obligado tributario a retener o a realizar ingresos a cuenta también se define como obligado tributario en el artículo 35 de la LGT: son los obligados a soportar la retención y los obligados a soportar los ingresos a cuenta. Si bien es cierto que las retenciones o ingresos a cuenta soportados pueden ser contrarios a derecho o excesivos, pudiendo generar en favor de estos sujetos derechos de crédito por devolución de ingresos indebidos (artículo 221 de la LGT y 14 y siguientes del Reglamento de revisión), lo cierto es que para poder acudir al mecanismo de la compensación aportando estos créditos, deben ser, además, titulares de una deuda y/o sanción tributaria. De esta manera, su aptitud para instar o ser parte en un procedimiento de compensación de deudas iniciado por la Administración tributaria, no vendrá determinada por su carácter de obligados tributarios a soportar la retención o a soportar los ingresos a cuenta, sino de la posición subjetiva que ha supuesto el nacimiento de la deuda compensable.

También el sucesor está reconocido en el artículo 35 de la LGT como obligado tributario. Debemos distinguir dos clases de sucesores, siguiendo el articulado de la ley: los sucesores de personas físicas (artículo 39 de la LGT) y los sucesores de personas jurídicas y entidades sin personalidad (artículo 40 de la LGT).

En cuanto al sucesor de la persona física, la normativa prevé que “1. A la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia. Las referidas obligaciones tributarias se transmitirán a los legatarios en las mismas condiciones que las establecidas para los herederos cuando la herencia se

distribuya a través de legados y en los supuestos en que se instituyan legados de parte alícuota. En ningún caso se transmitirán las sanciones. Tampoco se transmitirá la obligación del responsable salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento. 2. No impedirá la transmisión a los sucesores de las obligaciones tributarias devengadas el hecho de que a la fecha de la muerte del causante la deuda tributaria no estuviera liquidada, en cuyo caso las actuaciones se entenderán con cualquiera de ellos, debiéndose notificar la liquidación que resulte de dichas actuaciones a todos los interesados que consten en el expediente”⁸⁴⁸.

A la vista de la regulación vigente podemos afirmar que la sucesión se produce no solo respecto del sujeto pasivo, sino que puede suceder en la titularidad de la deuda tributaria de un responsable, sustituto, retenedor o cualquiera de las posiciones subjetivas que admite una obligación tributaria. De esta manera, en cuanto titular de una deuda tributaria y obligado al pago de esta, el sucesor de la persona física tiene capacidad para extinguirla por compensación, bien con derechos de crédito propios, como accionando un crédito que el causante ostentase frente a la Administración tributaria. Nuevamente debemos precisar que, en el supuesto en que el sucesor únicamente adquiera la titularidad de un derecho de crédito, podrá acceder a la compensación de deudas y sanciones tributarias propias aportando aquel, pero su intervención en el procedimiento no lo será en calidad de sucesor, sino en la calidad subjetiva que ha supuesto la generación de la deuda compensable.

El artículo 40 de la LGT prevé que serán sucesores de las sociedades y entidades con personalidad jurídica que se disuelvan y liquiden, los socios, partícipes y cotitulares de estas, de tal manera que las obligaciones tributarias que aquellos sujetos tengan pendientes se transmiten a estos⁸⁴⁹. Por otra parte, las obligaciones tributarias

⁸⁴⁸ Compartimos las críticas de BLAZQUEZ LIDOY a esta regulación: “Quizás la mayor crítica que se le puede hacer a la nueva norma es que no se haya limitado la responsabilidad incluso en el caso de aceptación pura y simple a los bienes del causante, pues el hecho de que el sucesor tenga que responder con su patrimonio por deudas ajenas parece casar mal, en primer lugar, con el principio de capacidad económica, pues no hay que olvidar que si el causante estuviera vivo ése hubiera sido el límite de su responsabilidad y, en segundo, con el hecho de que la figura del sucesor no tiene porqué suponer un aumento de la responsabilidad.” (BLAZQUEZ LIDOY, A: “Obligados tributarios”, ob.cit., p. 122).

⁸⁴⁹ Artículo 40, 1 y 2 de la LGT: “Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la Ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán a éstos, que quedarán obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda y demás percepciones patrimoniales recibidas por los mismos en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio

pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica que se extingan o disuelvan sin liquidación se transmiten a las personas o entidades que resulten beneficiarias de la correspondiente operación ⁸⁵⁰. Por último, en el caso de disolución de fundaciones se transmiten las obligaciones tributarias pendientes a los que resulten beneficiarios de sus bienes y, en el supuesto de disolución de entidades sin personalidad jurídica, tales obligaciones se transmiten a los partícipes ⁸⁵¹. En todos los supuestos de sucesión mencionados son también exigibles a los sucesores las sanciones tributarias ⁸⁵², a diferencia de lo que ocurre con los sucesores de personas físicas. En definitiva, todos los sucesores a los que hace referencia el artículo 40 de la LGT, en su calidad de tales, son titulares de las deudas y sanciones tributarias del deudor a quien suceden y, por tanto, obligados al pago y titulares del derecho subjetivo a la compensación de aquellas, de conformidad con la LGT.

3.3. Figuras subjetivas respecto de las que su configuración, *prima facie*, no evidencia su capacidad a efectos de extinguir sus deudas y sanciones tributarias mediante la figura de la compensación: grupos fiscales, grupos de entidades e infractores.

A los entes sin personalidad jurídica los hemos catalogado como una figura respecto de la que puede predicarse su capacidad para ser titular del derecho subjetivo

social que debiera responder de tales obligaciones, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 42.2.a) de esta Ley. Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la Ley no limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán íntegramente a éstos, que quedarán obligados solidariamente a su cumplimiento. 2. El hecho de que la deuda tributaria no estuviera liquidada en el momento de producirse la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad o entidad no impedirá la transmisión de las obligaciones tributarias devengadas a los sucesores, pudiéndose entender las actuaciones con cualquiera de ellos”.

⁸⁵⁰ Artículo 40, 3 de la LGT: “En los supuestos de extinción o disolución sin liquidación de sociedades y entidades con personalidad jurídica, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarias de la correspondiente operación. Esta norma también será aplicable a cualquier supuesto de cesión global del activo y pasivo de una sociedad y entidad con personalidad jurídica”.

⁸⁵¹ Artículo 40, 4 de la LGT: “4. En caso de disolución de fundaciones o entidades a las que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a los destinatarios de los bienes y derechos de las fundaciones o a los partícipes o cotitulares de dichas entidades”.

⁸⁵² Artículo 40, 5 de la LGT: “5. Las sanciones que pudieran proceder por las infracciones cometidas por las sociedades y entidades a las que se refiere este artículo serán exigibles a los sucesores de las mismas, en los términos establecidos en los apartados anteriores y, en su caso, hasta el límite del valor determinado conforme a lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo”.

a la compensación de deudas y sanciones tributarias. No obstante, al hilo del análisis de los entes sin personalidad jurídica es necesario plantear la posibilidad de que los grupos fiscales, que tributan en el régimen de tributación consolidada en el IS, puedan acudir al mecanismo de la compensación de deudas regulado en la LGT para la extinción de sus obligaciones ⁸⁵³. Una primera reflexión: se trata de un caso diferente al de los entes sin personalidad jurídica, aunque los grupos fiscales se caractericen, también, por no poseerla.

El artículo 55 de la LIS determina que los grupos fiscales podrán optar por el régimen tributario de consolidación fiscal, entendiéndose por grupo fiscal el conjunto de entidades residentes en territorio español que tengan la forma de sociedad anónima, de responsabilidad limitada y comanditaria por acciones, así como las fundaciones bancarias a que se refiere el artículo 43.1 de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorro y fundaciones bancarias. En todo grupo fiscal existe una entidad dominante y una o varias entidades dependientes. No obstante, cuando una entidad no residente en territorio español ni residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, con personalidad jurídica y sujeta y no exenta a un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre Sociedades español tenga la consideración de entidad dominante respecto de dos o más entidades dependientes, el grupo fiscal estará constituido por todas las entidades dependientes que cumplan los requisitos exigidos por la LIS.

El contribuyente del IS, en caso de haber optado por este régimen es, de conformidad con el artículo 56 de la LIS, el grupo fiscal, siendo la entidad representante del grupo fiscal la que estará sujeta al cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales, entre ellas el pago del impuesto, lo que supone que las entidades que integren el grupo fiscal no están obligadas al pago de la deuda tributaria, si bien responderán solidariamente del pago de esta, excluidas las sanciones. Por lo tanto, la deuda tributaria por el IS nace, en origen, como deuda propia de la entidad dominante/representante del grupo fiscal ⁸⁵⁴, y, en el supuesto de que no proceda a su ingreso, la

⁸⁵³ La LIS dedica los artículos 55 a 75 a la regulación del Régimen de consolidación fiscal.

⁸⁵⁴ Que no es sujeto pasivo del impuesto, ya que la LIS determina que el contribuyente es el grupo fiscal, pero sí obligada al pago, es decir, obligado tributario, ya que es la normativa la que le impone el cumplimiento de la citada obligación (artículo 35, 1 LGT).

Administración podrá dirigirse contra cualquiera de las sociedades integrantes del grupo fiscal exigiendo el cumplimiento.

Por ello, entendemos que será la sociedad dominante/representante del grupo fiscal la titular de la deuda tributaria, obligada al pago, no el propio grupo fiscal como ente sin personalidad jurídica ⁸⁵⁵, y, por tanto, aquella será el sujeto investido de la facultad para compensar la deuda tributaria con derechos de crédito correspondientes a las devoluciones propias del IS correspondientes al grupo fiscal, e incluso con derechos de crédito propios, sin perjuicio, en este último caso, de la recuperación de los importes correspondientes, por reclamación a las sociedades dependientes, de la misma manera que si hubiera procedido al pago de la deuda tributaria del grupo por el IS. En este sentido, entendemos que, en el supuesto de grupos fiscales, la deuda y las posibles sanciones tributarias con origen en la liquidación por el IS del grupo fiscal podrá ser objeto de compensación por la sociedad dominante/representante del grupo, que será la facultada para su extinción mediante esta institución. Solamente en el caso en que la deuda tributaria por el impuesto sea reclamada a las sociedades dependientes en virtud de su responsabilidad solidaria, estarán investidas, en ese momento, de aptitud para solicitar su compensación con créditos del grupo fiscal o propios ⁸⁵⁶.

Las mismas conclusiones entendemos que son aplicables respecto del régimen especial del grupo de entidades en el IVA ⁸⁵⁷. El artículo 163 quinquies determina que “Podrán aplicar el régimen especial del grupo de entidades los empresarios o profesionales que formen parte de un grupo de entidades. Se considerará como grupo de entidades el formado por una entidad dominante y sus entidades dependientes, que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, en los términos que se desarrollen reglamentariamente, siempre que las sedes de actividad económica o establecimientos permanentes de todas y cada una de ellas radiquen en el territorio de aplicación del Impuesto”. Se trata de un régimen

⁸⁵⁵ Retomando nuestra afirmación anterior de que el supuesto del grupo fiscal es un caso diferente al de los entes sin personalidad jurídica, remarcamos tal diferencia: son los entes sin personalidad jurídica a los que se refiere el artículo 35 de la LGT los sujetos titulares del derecho subjetivo a la compensación de deudas, mientras que no lo es el grupo fiscal, aun careciendo de tal personalidad.

⁸⁵⁶ Téngase en cuenta que el artículo 57 de la LIS determina que “Las entidades del grupo fiscal responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria, excluidas las sanciones”.

⁸⁵⁷ La LIVA dedica los artículos 163 quinquies a 163 nonies a la regulación del Régimen especial del grupo de entidades.

opcional, en el que la entidad dominante ostenta la representación del grupo de entidades ante la Administración tributaria y será la que deberá cumplir las obligaciones tributarias materiales, entre ellas, el pago de la deuda tributaria o la solicitud de devolución, de conformidad con el procedimiento de liquidación del impuesto, y ello tanto en su modalidad normal o básica como especial o avanzada, aunque se establece que las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria derivada de este régimen especial. Por todo ello consideramos que será la sociedad dominante/representante del grupo de entidades la titular de la deuda tributaria, obligada al pago, no el propio grupo de entidades como ente sin personalidad jurídica, y, por tanto, aquella será el sujeto investido de la facultad para compensar la deuda tributaria con derechos de crédito correspondientes a las devoluciones propias del IVA del grupo de entidades, e incluso con derechos de crédito propios, sin perjuicio, en este último caso, de la recuperación de los importes correspondientes, por reclamación a las sociedades dependientes, de la misma manera que si hubiera procedido al pago de la deuda tributaria ⁸⁵⁸. En nuestra opinión, solamente en el caso en que la deuda tributaria por el impuesto sea reclamada a las sociedades dependientes en virtud de su responsabilidad solidaria, estarán investidas, en ese momento, de aptitud para solicitar su compensación con créditos del grupo de entidades o propios ⁸⁵⁹.

Por otra parte, atendiendo al análisis de los obligados tributarios relacionados en el artículo 35 de la LGT, el apartado 6 establece tal condición respecto de aquellos a los que se puedan imponer obligaciones tributarias conforme a la normativa de asistencia mutua. Tanto las normas internacionales como comunitarias prevén, en cumplimiento del

⁸⁵⁸ Esta conclusión es corroborada por la DGT en contestación a consulta V2439-10, de 15 de noviembre de 2010 al determinar que una entidad dependiente no tiene posibilidad de instar la compensación del saldo negativo de su declaración por el IVA con otras deudas propias: “1º por imposición legal, la extinción de la deuda tributaria no corresponde al titular del crédito contra la Hacienda Pública, la sociedad dependiente, sino a la sociedad dominante, incumpléndose uno de los requisitos que la norma tributaria señala como base de la compensación: el carácter unitario de la condición de acreedor y deudor. 2º la cuota tributaria que originariamente se atribuía a la sociedad dependiente, se integra con el resto de las cuotas de las sociedades del grupo, perdiendo la individualidad exigida por la norma para que la compensación sea posible”.

⁸⁵⁹ El artículo 163 nonies, apartado seis, de la LIVA prevé que “Las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria derivada de este régimen especial”.

deber de asistencia mutua en la recaudación, la gestión recaudatoria por parte del Estado español, (en concreto de la AEAT) de créditos tributarios de los que son titulares las Administraciones tributarias de otros Estados.

Recuérdese que hemos concluido que los supuestos de ejercicio de la potestad recaudatoria derivados de la asistencia mutua en la recaudación no suponen ningún cambio en el ente titular del crédito tributario, que no es, en ningún caso, ni la AEAT, ni el Estado español. Por este motivo hemos negado la posibilidad de compensar aquellas deudas cuya recaudación se le encomienda a la Administración tributaria estatal, con derechos de cobro que ostente el deudor frente a ella, porque no se cumple la exigencia de reciprocidad entre acreedor y deudor y su posición como tal por derecho propio. Por lo tanto, entendemos que el obligado tributario, que lo es en virtud de la normativa sobre asistencia mutua, y además obligado al pago, no tiene ningún derecho subjetivo a la compensación de deudas ante la Administración tributaria estatal española por falta del necesario requisito de reciprocidad.

Existe otra figura subjetiva, no considerada obligado tributario en el artículo 35 de la LGT, que entendemos sí está dotada de la capacidad para compensar su deuda de conformidad con las previsiones de la LGT. Tal figura es la del infractor. Ya hemos razonado que las sanciones tributarias son deudas hábiles de ser extinguidas mediante la institución de la compensación de deudas regulada en la LGT. Y ello es así porque, aunque el artículo 58 de la LGT excluye las sanciones del concepto de deuda tributaria, el artículo 190 de la LGT, prevé que las sanciones tributarias se extingan por el pago o cumplimiento, por prescripción del derecho para exigir su pago, por compensación, por condonación y por el fallecimiento de todos los obligados a satisfacerlas, declarando expresamente la aplicación, en lo que a la compensación corresponde, de los artículos 71 y siguientes de la LGT.

En otro orden de cosas, la responsabilidad tributaria es una de las instituciones que mayores cambios y correcciones ha sufrido en las distintas reformas que se han producido en la normativa general tributaria. La LGT determina en su artículo 41 que la ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades ⁸⁶⁰. En palabras del

⁸⁶⁰ Recordemos que, según el artículo 41, 1 de la LGT, deudores principales son los obligados tributarios relacionados en el artículo 35, 2 de la LGT. No obstante, el Tribunal Supremo ha matizado que “procede

Tribunal Supremo “los responsables son, en todo caso, obligados tributarios (art. 35.5) con una obligación material de pago que deriva, no de la realización del hecho imponible o de algún otro hecho relacionado con la obligación principal de pago, sino de un hecho ajeno al hecho imponible” ⁸⁶¹.

A continuación, dedicaremos un apartado especial al estudio de la figura del responsable en materia de compensación de deudas; no obstante, sí podemos avanzar como conclusión que, como obligado al pago de deudas tributarias, entendemos que es titular de un derecho subjetivo a la compensación reglada en la LGT, en las condiciones y con las limitaciones que exponemos más adelante.

En conclusión, podemos definir a la contraparte de la Administración tributaria investida de la potestad de compensar como cualquier obligado al pago, (cuya posición subjetiva como obligado tributario es indiferente), incluyendo a los sujetos infractores, al que le son exigibles deudas y/o sanciones tributarias, que, a su vez, ostenta frente a la Hacienda pública estatal, autonómica o local, según los casos, derechos de crédito oponibles a aquellas, al objeto de la extinción de todos ellos en la cantidad concurrente, cumpliendo con todos los restantes requisitos previstos en la LGT ⁸⁶².

afirmar que resulta posible declarar la responsabilidad solidaria en relación con las deudas tributarias de otro obligado tributario cuya obligación de pago de las mismas venga determinada por haber sido declarado responsable subsidiario del deudor principal, siempre que concurren los presupuestos de hecho a que la ley anuda, en cada caso, como determinante de la declaración de responsabilidad.” (STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 10 de julio de 2019, Recurso 4540/2017, Fundamento de Derecho sexto).

⁸⁶¹ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 10 de julio de 2019, Recurso 4540/2017, Fundamento de Derecho quinto.

⁸⁶² Esta conclusión no es aplicable a los sujetos que ven extinguidas sus deudas y créditos de conformidad con el sistema de cuenta corriente tributaria. Como hemos expuesto en el apartado 4 del capítulo II, este sistema solamente es aplicable frente a la Administración tributaria estatal y, debido a la naturaleza especial de los créditos anotables, estos deberán ostentarse frente a esta misma Administración tributaria estatal. Por lo tanto, podemos definir a estos sujetos como los obligados al pago, en calidad de contribuyentes, de las deudas derivadas de las autoliquidaciones por el IRPF, IS, IRNR (cuando se trate de obligados tributarios que obtengan rentas en España mediante establecimiento permanente), IVA, y pagos a cuenta del IRPF, del IS o del IRNR (cuando se trate de obligados tributarios que obtengan rentas mediante establecimiento permanente), cuyo plazo de declaración o ingreso finalice durante el periodo en que resulte aplicable el sistema, que son titulares de derechos de crédito admisibles en el sistema, que serán los procedentes de devoluciones tributarias derivadas de la normativa del tributo y correspondientes al IRPF, IS, IRNR (cuando se trate de obligados tributarios que obtengan rentas en España mediante establecimiento permanente, y/o IVA), con las exclusiones y restricciones que han sido objeto de estudio en el citado apartado 4 del capítulo II de este trabajo.

3.4. Posiciones subjetivas merecedoras de un análisis específico en orden a la posible compensación de sus deudas y sanciones tributarias, a la luz del derecho común y su aplicación supletoria en materia de compensación de deudas y sanciones tributarias.

Ya hemos anunciado al inicio del estudio de los sujetos que pueden intervenir para la extinción de deudas y sanciones tributarias a través del mecanismo de la compensación regulada en la LGT, nuestra intención de analizar si las llamadas “excepciones” a la exigencia de reciprocidad en la compensación de deudas reguladas en el derecho común, y que, sin embargo, no la imposibilitan, es decir, las situaciones relativas al fiador y regulada en el artículo 1197 del Código Civil, la creada por la cesión de créditos, cuya regulación contiene el artículo 1198 del Código Civil y la referente a la solidaridad ex artículo 1143 del Código Civil, deben influir a la hora de definir la situación de reciprocidad por aplicación de la normativa relativa a la compensación de deudas recogida en la LGT. A este estudio dedicamos los siguientes apartados.

3.4.1. La figura del responsable: responsabilidad subsidiaria y solidaria. La posibilidad del responsable de oponer un crédito del deudor principal a su deuda tributaria a efectos de su compensación en la cantidad concurrente *versus* la obligación de la Administración tributaria de proceder a la compensación de oficio de la deuda y del derecho de crédito titularidad deudor principal (el artículo 1197 del Código Civil y la figura del fiador).

La fianza se regula en el Código Civil en los artículos 1822 y siguientes. En el primero de ellos se establece que “Por la fianza se obliga uno a pagar o cumplir por un tercero, en el caso de no hacerlo éste”.

Por su parte, los artículos 1195 y 1196 del Código Civil regulan la compensación de deudas, determinando que tendrá lugar la compensación cuando dos personas, por derecho propio, sean recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra, siempre y cuando cada uno de los obligados lo esté principalmente, y sea a la vez acreedor principal del otro.

De esta previsión hemos deducido, sin ambages, la exigencia de reciprocidad entre acreedor y deudor a los efectos de la extinción en la cantidad concurrente de deudas y derechos de créditos. Empero, el artículo 1197 del Código Civil determina, a continuación, que “No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, el fiador podrá

oponer la compensación respecto de lo que el acreedor debiere a su deudor principal”. Para DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ este es “el primer supuesto en el que el Código Civil rompe las reglas generales de la compensación” ⁸⁶³ en cuanto a la exigencia de reciprocidad entre acreedor y deudor.

De manera evidente, se permite que el fiador oponga un derecho de crédito ajeno, titularidad del deudor principal, para la extinción de su propia obligación. La regulación de tal excepción puede explicarse por tres razones fundamentales ⁸⁶⁴: en primer lugar, porque al utilizar el fiador el derecho de crédito del deudor principal, no solo se libera él de su propia obligación, sino que también libera al deudor principal de la suya, sin que se le produzca ningún perjuicio; en segundo lugar, se da cumplimiento a la función de garantía que tiene la figura de la fianza, ya que sería contrario a esta función el permitir que el acreedor, sabedor de la existencia de un contracrédito del deudor principal, se dirigiera directamente contra el fiador y este quedara sin posibilidad de defensa ⁸⁶⁵; y, en tercer lugar, esta norma tiene su fundamento en la exigencia de que los garantes no puedan ser requeridos al pago si los deudores principales no pueden serlo, por la naturaleza de la obligación fideiusoria.

En derecho tributario existe una figura respecto de la cual la doctrina ha discutido si su naturaleza es similar a la fianza civil. Esta figura es la del responsable tributario.

El artículo 41 de la LGT determina que “la ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades, y salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria”.

Como afirma GONZÁLEZ ORTÍZ, por parte de un sector de la doctrina científica, “después de afirmar que la responsabilidad tributaria constituye una garantía personal del crédito tributario, se ha llegado a considerar que se trata de un supuesto de fianza - una fianza legal pura, según palabras del profesor Calvo Ortega-, cuya particularidad se

⁸⁶³ DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, G.: “Derecho propio y reciprocidad ...”, ob.cit., p. 397.

⁸⁶⁴ Cfr. DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, G.: “Derecho propio y reciprocidad ...”, ob.cit., p. 404-405.

⁸⁶⁵ “La excepción de compensación es personal del titular del crédito compensable y la regla es que, en principio, el fiador no puede utilizarla. El Código Civil, necesariamente debe evitar, con la norma del 1197, que el fiador se vea gravado de manera más onerosa que el deudor principal, porque de lo contrario quedaría en manos del deudor (que podría renunciar a la compensación) y del acreedor (que podría dirigirse directamente contra él). Se trataría de una norma tendente a la protección del garante frente a los abusos a los que puede verse expuesto por parte del acreedor y del deudor principal.” (DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, G.: “Derecho propio y reciprocidad ...”, ob.cit., p. 404-405).

encontraría en que su nacimiento se produciría como consecuencia de la realización de un presupuesto de hecho previsto por la Ley. (...) Sin embargo, con independencia de la autonomía conceptual y jurídica de la responsabilidad tributaria frente a la fianza, la consideración de que el pago de la deuda tributaria se exige al responsable tributario a título de garante personal del crédito tributario, es mayoritaria en la doctrina española”⁸⁶⁶.

El responsable, como obligado al pago de deudas tributarias, entendemos que es titular de un derecho subjetivo a la compensación reglada en la LGT para la extinción de aquellas con derechos de créditos propios que ostente frente a la Hacienda pública.

Ahora bien, la duda surge en torno a la posibilidad legal de que un responsable tributario pueda oponer frente a la Administración tributaria un derecho de crédito del que es titular el deudor principal, a los efectos de extinguir en la cantidad concurrente su deuda con este crédito ajeno. Entendemos que la respuesta a este interrogante no depende de la determinación de la naturaleza jurídica de la responsabilidad tributaria como un supuesto de fianza, ya que, desde nuestro punto de vista, no va a ser necesario acudir a los preceptos del Código Civil para proponer la solución a este problema, sino que bastará con un análisis en profundidad de la normativa de la LGT⁸⁶⁷.

Procedemos a dar respuesta al supuesto planteado distinguiendo las dos clases de responsabilidad que pueden declararse, de conformidad con la LGT.

3.4.1.1. El declarado responsable subsidiario y su capacidad para accionar un derecho de crédito del deudor principal para la extinción por compensación de su deuda tributaria.

Los supuestos en los que puede ser declarada la responsabilidad subsidiaria están regulados en el artículo 43 de la LGT. Ahora bien, no se trata de una lista cerrada, puesto que también se prevé que puedan determinarse otros supuestos de responsabilidad mediante ley.

⁸⁶⁶ GONZÁLEZ ORTÍZ, D.: *La responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español*, Dykinson, Madrid, 2002, p. 65.

⁸⁶⁷ Evidentemente, también el deudor principal puede solicitar la compensación de su derecho de crédito con sus deudas y sanciones tributarias, aunque el importe de aquel sea inferior al de estas, en cuyo caso se habrá extinguido el crédito del deudor principal, aun subsistiendo parte de la deuda, que podrá ser objeto de derivación, pero en este caso no procede el planteamiento del problema que ahora abordamos.

La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requiere de la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios. Con posterioridad a la declaración de fallido se procede a dictar el acto de declaración de responsabilidad, que se notificará debidamente, según exige el artículo 174 de la LGT.

Ya hemos afirmado que el responsable subsidiario puede instar ante la Administración tributaria la compensación de la deuda derivada con derechos de crédito propios, así como puede la propia Administración tributaria proceder, de oficio, a compensar tal deuda y crédito, si el responsable no procede al cumplimiento de su obligación en el periodo voluntario de pago.

Empero, recordemos, en el caso en que nos encontremos en presencia de un responsable subsidiario, la exigencia a este de la deuda derivada debe producirse una vez han sido declarados fallidos el deudor principal y los responsables solidarios, en caso de existir tales. Es decir, en todo supuesto de responsabilidad subsidiaria el deudor principal ha dejado de pagar su deuda en periodo voluntario e incluso se ha iniciado el procedimiento de apremio y la ejecución de su patrimonio para hacer frente al pago de sus deudas y sanciones tributarias. En este escenario, y teniendo en cuenta la dicción del artículo 73, 1 de la LGT, es necesario que la Administración tributaria, caso de existir un derecho de crédito accionable frente a ella del que es titular el deudor principal, haya procedido a su compensación con la deuda pendiente de pago, de oficio y con anterioridad a la declaración de responsabilidad subsidiaria, puesto que es imprescindible que se haya producido la declaración de fallido del deudor principal y la determinación del correcto importe de la deuda cuyo cumplimiento debe afrontar el responsable. Por esta razón entendemos que no es posible que, una vez declarada la responsabilidad subsidiaria, subsistan derechos de crédito en favor del deudor principal ostentados frente a la Administración que no hayan sido declarados extintos por compensación, junto con la parte concurrente de la deuda exigible.

Por ello, consideramos que no es posible que el responsable subsidiario pueda hacer efectivo el derecho de crédito del deudor principal para la compensación de su propia deuda y ello debido a que tal derecho de crédito se habrá extinguido por compensación con la deuda del titular principal.

Repárese en que GARCÍA GÓMEZ apunta la imposibilidad de que el responsable tributario pueda accionar un crédito ajeno para la compensación de su deuda, pero no

compartimos las razones en que fundamenta tal negativa. Considera que “ni los principios materiales propios del derecho tributario, ni la forma en que opera la compensación en el mismo responden a esta idea. A estos efectos, el principio de inderogabilidad del crédito tributario y de indisponibilidad de las situaciones jurídicas subjetivas consagrado en el artículo 36 de la LGT jugarían en contra de esta posibilidad, máxime si el responsable pretende compensar su deuda con un crédito de origen tributario en favor del contribuyente (v.gr. una devolución de ingresos)”⁸⁶⁸. Insistimos en que, en nuestra opinión, la razón que impide esta posibilidad es la propia extinción del derecho de crédito que se ostentaba frente a la Administración tributaria por compensación con la deuda del deudor principal.

Empero, somos conscientes de la posibilidad de que se den situaciones patológicas en las que la Administración tributaria, debiendo proceder a la compensación de oficio de la obligación del deudor principal con el derecho de crédito que este ostenta frente a la Administración, tal compensación no se haya declarado. Por lo tanto, se habrá procedido a la derivación de una deuda cuyo importe no corresponde con el que legalmente debería ser exigible al responsable subsidiario. En estos casos, el responsable podrá oponer, en defensa de su derecho, la procedencia de la compensación de deudas entre la Administración tributaria y el deudor principal y denunciar la incorrección del importe de la deuda derivada, pero, desde nuestro punto de vista, no podrá accionar él mismo la compensación de deudas en su favor utilizando el derecho de crédito del deudor principal, porque en el momento de la derivación de la responsabilidad tal derecho de crédito debe haberse extinguido por compensación por su concurrencia con las deudas de que es titular el deudor principal.

3.4.1.2. La capacidad del responsable solidario para accionar un derecho de crédito del deudor principal para la extinción por compensación de su deuda tributaria.

El artículo 42 de la LGT recoge los supuestos en los que será posible la derivación de responsabilidad solidaria. Ahora bien, no se trata de una lista cerrada, puesto que, del mismo modo que en el caso de la declaración de responsabilidad subsidiaria,

⁸⁶⁸ GARCÍA GÓMEZ, A.J.: *La Compensación de las Deudas Tributarias ...*, ob.cit., p. 130.

también pueden determinarse otros supuestos de responsabilidad mediante ley. Así, por ejemplo, la Disposición Adicional séptima de la LGT establece un supuesto específico de responsabilidad solidaria de las CCAA y EELL: “1. Las comunidades autónomas son responsables solidarias respecto del pago de las deudas tributarias contraídas por las entidades de derecho público de ellas dependientes, sociedades mercantiles cuyo capital social pertenezca íntegramente a la comunidad autónoma o instituciones asociativas voluntarias públicas en las que participen, en proporción a sus respectivas cuotas y sin perjuicio del derecho de repetir que les pueda asistir, en su caso. 2. Las corporaciones locales son responsables solidarias respecto del pago de las deudas tributarias contraídas por las entidades a que se refieren los párrafos b) y c) del apartado 3 del artículo 85 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local, así como de las que, en su caso, se contraigan por las mancomunidades, comarcas, áreas metropolitanas, entidades de ámbito inferior al municipio y por cualesquiera instituciones asociativas voluntarias públicas en las que aquéllas participen, en proporción a sus respectivas cuotas y sin perjuicio del derecho de repetir que les pueda asistir, en su caso”⁸⁶⁹.

En cuanto a la declaración de responsabilidad solidaria, si bien podrá realizarse en cualquier momento, incluso con anterioridad al vencimiento del periodo voluntario de pago concedido al deudor principal, solamente se podrá requerir el cumplimiento al responsable una vez transcurrido dicho plazo, si el deudor principal no ha procedido al cumplimiento de la obligación, tal y como determina el artículo 175 de la LGT.

⁸⁶⁹ Se ha discutido si este concreto supuesto de responsabilidad solidaria, determinada en la LGT, exige o no para su efectividad de la expresa declaración de aquella, de conformidad con el procedimiento establecido en el artículo 175 de la LGT. Este extremo es fundamental a la hora de determinar si es o no suficiente que la Administración tributaria, directamente, dicte un acuerdo de compensación de las deudas y sanciones tributarias de las que son titulares los organismos “dependientes” de las CCAA y EELL citados en la DA 7ª, con los créditos que las propias CCAA o EELL ostentan frente a la Administración, para considerar ambos extinguidos en la cantidad concurrente, o es necesario un procedimiento de determinación de responsabilidad que finalice con la formal declaración de responsabilidad solidaria de las correspondientes Administraciones territoriales. En este sentido, es esclarecedora la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 13 de noviembre de 2013, en la que se dirime la adecuación a derecho de la actuación del Ayuntamiento de Ferrol, que compensó una deuda del Instituto Galego da vivienda con los créditos ostentados por la Xunta de Galicia frente al Ayuntamiento, sin la previa declaración de responsable solidaria de la Xunta de Galicia. El tribunal es de la opinión de que es necesaria la previa declaración de la responsabilidad solidaria de la CCAA antes de proceder a la compensación de deudas, de tal manera que estima el recurso interpuesto “por no considerar implícita en la compensación una declaración legal de solidaridad y por entender esencial el procedimiento que en tal sentencia se mantiene y que en el presente caso no se ha seguido.” (STSJ de Galicia, Sala de lo Contencioso, de fecha 13 de noviembre de 2013, Recurso 15031/2013, Fundamento de Derecho tercero).

De esta manera, la exigencia de cumplimiento al responsable solidario siempre está vinculada a un anterior incumplimiento por parte del deudor principal que, no habiendo abonado su deuda en periodo voluntario, posibilita la reclamación, por parte de la Administración tributaria al declarado responsable solidario, del pago de aquella.

De nuevo debemos tener en cuenta que la compensación de oficio de deudas y sanciones tributarias no es una opción para la Administración tributaria, por lo que, una vez comenzado el periodo ejecutivo de pago de la deuda y/o sanción tributaria para el deudor principal, procederá la extinción de oficio de su deuda y derecho de crédito en la cantidad concurrente. Por esta razón, tampoco en el supuesto en que se haya declarado la responsabilidad solidaria, entendemos que sea legalmente posible la existencia de un derecho de crédito del deudor principal oponible a la deuda derivada al responsable en el momento en que esta última es exigible, puesto que tal crédito necesariamente debe haberse declarado extinguido por compensación con la deuda original del deudor principal.

CORDERO GONZÁLEZ coincide en que el problema planteado solo surgirá en los supuestos de responsabilidad solidaria, al ser condición previa para poder dirigirse al responsable subsidiario, la declaración de fallido del deudor principal. En cuanto a los supuestos de responsabilidad solidaria, defiende que “La solución más correcta sería la de atribuir al responsable solidario al que la Administración reclama el pago de la deuda, la posibilidad de alegar la existencia de un crédito del contribuyente, solicitando la compensación del mismo. De concurrir los requisitos correspondientes, la Administración procedería a acordar la compensación de la deuda tributaria con su crédito, del contribuyente frente a la Hacienda Pública” ⁸⁷⁰. De nuevo, reiteramos nuestra opinión acerca de la necesaria extinción por compensación del derecho de crédito del deudor principal con la deuda que le es exigible, con anterioridad a la exigencia al responsable solidario del cumplimiento de la deuda derivada, por lo que no podemos compartir las anteriores manifestaciones doctrinales.

También en este caso debemos afrontar la posibilidad de que se den situaciones anómalas en las que no se haya declarado la extinción por compensación de la obligación del deudor principal con el derecho de crédito que este ostenta frente a la

⁸⁷⁰ CORDERO GONZÁLEZ, E. M^a: *La compensación como forma ...*, ob. cit., p. 236-238.

Administración. Se habrá procedido a la derivación de una deuda cuyo importe no corresponde con el que legalmente debería ser exigible al responsable solidario. Reiteramos que, en nuestra opinión, el responsable solidario podrá oponer la procedencia de la compensación de deudas entre la Administración tributaria y el deudor principal, poniendo en evidencia la falta de adecuación en derecho del importe de la deuda exigida, pero, insistimos, no podrá accionar él mismo la compensación de deudas en su favor utilizando el derecho de crédito del deudor principal, porque en el momento de la exigencia del cumplimiento al responsable solidario tal derecho de crédito debe haberse extinguido por compensación por su concurrencia con las deudas de que es titular el deudor principal.

3.4.2. La cesión a tercero del crédito ostentado frente a la Administración tributaria y determinación del obligado al pago que puede acceder o debe soportar la compensación (la regulación en el artículo 1198 del Código Civil de los efectos de la cesión de créditos en la compensación de deudas).

En derecho común, dos son las situaciones que se han planteado en materia de compensación de deudas y cesión de créditos y ambas las analizamos desde la perspectiva de la compensación de deudas y sanciones tributarias.

3.4.2.1. La cesión del derecho de crédito y su posible compensación por el cesionario con sus propias deudas y sanciones tributarias.

Nos planteamos, en palabras de DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, la posibilidad de compensación del crédito cedido con una deuda del cesionario, una vez llevada a cabo eficazmente la cesión. “La compensación llevada a cabo entre cesionario y deudor cedido, con sus respectivos contracréditos, una vez realizada de manera eficaz la cesión del crédito no hace surgir mayores problemas. Se trata de una compensación normal, que sigue las reglas generales de los artículos 1195 y siguientes del Código Civil. Se dan en ella los requisitos de reciprocidad, derecho propio y carácter principal de los sujetos

en la relación obligatoria y, por consiguiente, no se ha de dudar de la posibilidad de que opere la compensación”⁸⁷¹.

Entendemos que, si se tratase de derechos de crédito exigibles a la Hacienda pública por razones diferentes de las obligaciones económicas que impone la LGT a la Administración tributaria, tal cesión es posible y compartimos plenamente las reflexiones de la autora. En este caso, el cesionario podrá utilizar el crédito cedido para la compensación de sus deudas y sanciones tributarias⁸⁷².

Como ya tuvimos la oportunidad de exponer en el primer capítulo de este trabajo, el sistema de cesión de créditos ostentados frente a la Administración tributaria sí está previsto por la Diputación Foral de Álava. Lo hace en el Decreto Foral 43/2011, del Consejo de Diputados de 31 de mayo, en virtud del cual se regula un sistema de cuenta corriente para la compensación de créditos y deudas tributarias de los obligados tributarios, así como, a los efectos que nos interesa, un sistema distinto e independiente: la cesión de créditos tributarios para la cancelación de la deuda tributaria de otro obligado tributario⁸⁷³. Las deudas y los créditos se extinguen en la cantidad concurrente, en el momento en que es reconocido el crédito a favor del obligado tributario. En el caso de que el cedente tenga deudas propias, el crédito se aplicará en primer lugar a la compensación de oficio realizada por la Administración tributaria y, en segundo lugar, a la compensación a través del sistema de cesión de créditos y posterior compensación.

Sin embargo, en materia tributaria, la normativa general guarda silencio sobre la posibilidad específica de cesión de créditos a terceros para su posterior compensación. Como hemos analizado anteriormente, la doctrina del Tribunal Supremo en cuanto a la posibilidad de la cesión de derechos de crédito ostentados frente a la Administración tributaria nos dificulta el poder defender una postura proclive a su admisión. Así, recordemos que el Tribunal Supremo en sentencia de fecha 2 de junio de 2014, denegó

⁸⁷¹ DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, G.: “Derecho propio y reciprocidad ...”, ob.cit., p. 432.

⁸⁷² Así ocurre, por ejemplo, en materia de contratación pública. El artículo 200 de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del sector Público por la que se trasponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014, determina que “1. Los contratistas que tengan derecho de cobro frente a la Administración podrán ceder el mismo conforme a derecho. 2. Para que la cesión del derecho de cobro sea efectiva frente a la Administración, será requisito imprescindible la notificación fehaciente a la misma del acuerdo de cesión”.

⁸⁷³ Para los detalles sobre este sistema nos remitimos a nuestros comentarios en el apartado 4.2. del capítulo I.

que fuera vinculante para la Administración tributaria la cesión por el sujeto pasivo de los derechos que le corresponden sobre las devoluciones que la Hacienda pública debe efectuarle por cualquier tributo, “porque si lo fuera no devolvería “las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo”, como le obliga el artículo 31.1 de la LGT (..). En suma, el resultado hermenéutico de las normas tributarias no puede llevar a amparar incumplimientos de la legalidad por la Administración tributaria, sea el efectivo del artículo 31.1. de la ley General tributaria, en relación con el artículo 115 de la ley 37/1992, o sea el hipotético de los artículos 71.2 y 73 de aquella primera Ley, haciendo prevalecer los efectos de una obligación contractual, que tiene fuerza de ley entre las partes (artículo 1091 del Código Civil), frente a los de una obligación ex lege, con fuerza de ley *erga omnes*”⁸⁷⁴.

Ahora bien, como ya hemos manifestado anteriormente, pese a esta opinión del Tribunal Supremo, y con todos los respetos, consideramos que el hecho de que la LGT no contenga ninguna norma que impida que los particulares puedan disponer de los eventuales derechos de crédito que ostenten frente a la Administración tributaria, debe suponer que, con carácter contrario, tal cesión sea admitida, ya que tal derecho de crédito no supone una obligación tributaria, aunque su origen sí se encuentre en esta. Por ello, no estaría afectado por el principio de indisponibilidad de las situaciones jurídicas subjetivas preconizado por la LGT. “La definición de la relación jurídica tributaria y la obligación de la Administración tributaria de practicar devoluciones y de efectuar el reembolso de garantías ya no permiten defender una interpretación tan amplia de lo que es elemento de una obligación tributaria, debiendo distinguirse entre lo que debe calificarse como obligaciones o créditos tributarios y lo que son obligaciones de contenido económico. La distinción es trascendente porque esto determina que el crédito del particular no pueda considerarse como elemento de una obligación tributaria, sino, en todo caso, como elemento de una obligación de contenido económico a cargo de la Administración tributaria. Se trata, simplemente, en este último supuesto, de un derecho que forma parte de la relación jurídica tributaria, pero que no es ni forma parte de una obligación tributaria. Desde ese punto de vista el artículo 36

⁸⁷⁴ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 2 de junio de 2014, Recurso 3251/2012, Fundamento de Derecho tercero.

LGT no veta la disponibilidad mediante pacto o contrato del derecho a obtener devoluciones tributarias por parte de los particulares”⁸⁷⁵.

Dando validez, de esta manera, a la cesión del crédito ostentado frente a la Administración tributaria, entendemos que la debida reciprocidad entre acreedor y deudor se cumple entre esta y el cesionario. Por ello, hemos concluido a lo largo de este trabajo que la existencia de cesión del crédito por devolución derivada de la mecánica liquidatoria de cualquier tributo, debe impedir que la Administración tributaria acceda a la compensación de deudas solicitada por el sujeto pasivo, cedente de su crédito, ya que, por un lado, ya no concurre la debida reciprocidad entre acreedor y deudor y, por otro lado, al ser concedora de tal cesión estaría colaborando con el dolo ajeno para la producción del daño al cesionario, debiendo, en sentido contrario, acceder a la solicitud del acreedor cesionario de compensar sus propias deudas y sanciones tributarias con el derecho de crédito adquirido en la cesión.

3.4.2.2. La oposición de la Administración tributaria a la cesión del derecho de crédito y sus consecuencias en materia de compensación de deudas y sanciones tributarias.

La segunda de las situaciones problemáticas que se ha planteado en el derecho común en materia de cesión de derechos de crédito y compensación de deudas ha sido la oposición, por el deudor cedido al cesionario, de la compensación que le correspondería contra el cedente.

El artículo 1198 del Código Civil determina que “El deudor que hubiere consentido en la cesión de derechos hecha por un acreedor a favor de un tercero, no podrá oponer al cesionario la compensación que le correspondería contra el cedente. Si el acreedor le hizo saber la cesión y el deudor no la consintió, puede oponer la compensación de las deudas anteriores a ella, pero no la de las posteriores. Si la cesión se realiza sin conocimiento del deudor, podrá éste oponer la compensación de los créditos anteriores a ella y de los posteriores hasta que hubiese tenido conocimiento de la cesión”.

⁸⁷⁵ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 11 de julio de 2011, Recurso 3539/2007, voto particular.

La doctrina civilista ha concluido que “El problema que se plantea en este artículo, se refiere únicamente a la compensación de créditos y a la posibilidad de oponerla cuando no existe uno de los requisitos legalmente establecidos para que opere legalmente: la reciprocidad (...) ¿por qué obligar a un acreedor a ver compensado su crédito con una deuda de la que no es titular?”⁸⁷⁶.

Es decir, la situación planteada es la siguiente: producida la cesión del crédito y, consecuentemente, el cambio de acreedor, el deudor opone frente a este la extinción de su deuda por compensación con un crédito que se ostenta frente al acreedor cedente.

La solución adoptada por el Código Civil parece partir del conocimiento por parte del deudor cedido del acto de la cesión.

Por ello, para DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ si el deudor “acepta la cesión está claro que renuncia a la compensación”⁸⁷⁷, y así se prevé en el párrafo primero del artículo 1198 del Código Civil. A partir de este momento la reciprocidad exigible en materia de compensación de deudas va a ser predicable entre el deudor cedido y el acreedor cesionario.

Si el deudor cedido, “al conocer la cesión, no la consiente, no desea continuar el vínculo obligatorio con un nuevo acreedor, puede extinguirlo oponiendo en compensación la deuda que en ese momento tiene frente al cedente. (...) En ese preciso momento es en el que el deudor puede, si no está de acuerdo con la cesión, con ser deudor de un nuevo acreedor, utilizar el mecanismo de la compensación para liberarse de su obligación y no continuar vinculado a la nueva persona del acreedor cesionario”⁸⁷⁸. A esta situación se refiere el segundo párrafo del artículo 1198 del Código Civil. El deudor cedido “puede oponer la compensación de las deudas anteriores a ella, pero no la de las posteriores”. Para LÓPEZ VILAS, según opinión recogida por DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, el fundamento de esta posibilidad está acorde con la naturaleza automática de la compensación de deudas: los créditos ya se habían extinguido por compensación

⁸⁷⁶ DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, G.: “Derecho propio y reciprocidad ...”, ob.cit., p. 434-435.

⁸⁷⁷ DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, G.: “Derecho propio y reciprocidad ...”, ob.cit., p. 444.

⁸⁷⁸ DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, G.: “Derecho propio y reciprocidad ...”, ob.cit., p. 444.

antes de ser cedidos, pudiendo alegarla en cualquier momento, frente al cedente y frente al cesionario ⁸⁷⁹.

Para DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, “En realidad, las excepciones al principio de reciprocidad como requisito de la compensación sólo aparecen en el párrafo 3º del artículo 1.198, puesto que parece claro que cuando existe una cesión de créditos, existe un cambio de acreedor y, por consiguiente, a partir de ese momento no se podrá oponer una compensación que no cumpla los requisitos legales” ⁸⁸⁰. Esta excepción a la reciprocidad afecta a la compensación de aquellos créditos que no eran compensables antes de su cesión y que el artículo 1198 del Código Civil permite que el deudor extinga mediante esta figura, si alcanzan tal naturaleza, hasta el momento del conocimiento por este del cambio de acreedor. De esta manera “El deudor puede compensar todo crédito que ostente contra el cedente y que esté en situación de compensarse en el momento en que tenga conocimiento de la cesión” ⁸⁸¹.

La posición de deudor cedido en la compensación de deudas regulada en la LGT, tratándose de derechos de crédito que nacen de la imposición de obligaciones económicas a la Administración tributaria, la ostenta esta última. Entendemos plenamente aplicables al caso las previsiones del artículo 1198 del Código Civil, ante el silencio de la normativa tributaria sobre la materia.

Por ello, en el caso de que, notificada la cesión, la Administración tributaria no se oponga a ella, entendemos que no podrá intentar, de oficio, la compensación de deudas o sanciones tributarias del cedente con el derecho de crédito cedido a tercero.

Si ante esta notificación la Administración tributaria negara fehacientemente su consentimiento, ya hemos afirmado anteriormente, que aquella podría hacer valer las previsiones del artículo 1198, segundo párrafo, del Código Civil, de tal manera que podría decretar la compensación, con el crédito contradictorio, de las deudas y sanciones tributarias generadas con anterioridad a su cesión. Y entendemos que, incluso, podría oponer la compensación de oficio con deudas liquidadas con

⁸⁷⁹ DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, G.: “Derecho propio y reciprocidad ...”, ob.cit., p. 444

⁸⁸⁰ DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, G.: “Derecho propio y reciprocidad ...”, ob.cit., p. 444.

⁸⁸¹ DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, G.: “Derecho propio y reciprocidad ...”, ob.cit., p. 445.

posterioridad a la cesión, siempre y cuando el hecho imponible generador de las mismas sea anterior a la citada cesión.

Solamente si no fuera notificada la cesión del crédito a la Administración tributaria, esta estaría en disposición de instar, de oficio, la compensación de este crédito de cedente con las deudas y sanciones tributarias de este que, hasta el momento en que tuviera noticia de tal cesión, cumplieran con los requisitos exigidos por la LGT para su compensación, aunque tal disposición suponga la ruptura del necesario requisito de reciprocidad.

El cesionario podrá, de no producirse la extinción del derecho de crédito cedido por compensación en las condiciones anteriormente expuestas, instar la concurrencia de este con deudas y sanciones tributarias propias, para su extinción en la cantidad concurrente por el mecanismo de la compensación de deudas regulado en la LGT.

3.4.3. Obligaciones solidarias y compensación de deudas: la compensación del crédito por devolución o de la deuda tributaria, generados en el supuesto de declaración conjunta en el IRPF, con deudas y/o créditos de uno de los miembros de la unidad familiar (la solidaridad activa y pasiva ex artículo 1143 y 1148 del Código Civil y sus efectos en la compensación de deudas).

Entendemos que es necesario, en este punto, un análisis en profundidad de la regulación de las relaciones obligacionales en las que concurren una pluralidad de sujetos como titulares de deudas o derechos de créditos.

3.4.3.1. El problema de la pluralidad de sujetos en las relaciones obligacionales y las soluciones aportadas por el derecho común.

DÍEZ-PICAZO afirmó la existencia de tres formas básicas de organización de la situación de pluralidad de sujetos en las relaciones obligacionales: en primer lugar, la pluralidad puede conducir a la fragmentación del crédito o la deuda, de tal forma que la deuda o el crédito se divide en deudas y créditos independientes, recibiendo estas obligaciones el nombre de parciarias y están reguladas en el artículo 1138 del Código Civil. En segundo lugar, en algunos casos la pluralidad conduce a la comunidad, de tal manera que todos los sujetos en “mano común” son deudores o acreedores de la totalidad, denominándose obligaciones mancomunadas y están reguladas en el artículo

1139 del Código Civil. Finalmente, la pluralidad puede conducir a la solidaridad, situación en la que cada acreedor puede por sí solo reclamar la totalidad de la deuda y cada deudor está obligado a cumplir por sí solo la totalidad de la prestación ⁸⁸².

Como acertadamente glosa GÓMEZ LIGÜERRE “En derecho privado “solidaridad” significa uno por todos o, mejor dicho, todos y cada uno por el todo. En las obligaciones solidarias cada uno de los acreedores o cada uno de los deudores tiene derecho a exigir o tiene obligación de prestar el contenido íntegro de la obligación. La obligación de los varios acreedores o de los varios deudores solidarios frente al deudor o acreedor comunes es independiente de la cuota a la que cada uno tenga derecho o deba realmente en la relación interna. Cuando este peculiar régimen jurídico une a varios acreedores, se habla de solidaridad activa. La denominada solidaridad pasiva se refiere a los fenómenos de pluralidad de deudores unidos de la forma descrita” ⁸⁸³.

Para JORDANO BAREA “las obligaciones solidarias son aquellas obligaciones pluripersonales en las que cada acreedor o cada deudor puede y debe, respectivamente, exigir o cumplir la totalidad de la prestación, sin perjuicio de un posible ajuste de cuentas ulterior entre los acreedores o deudores mediante el ejercicio de la llamada acción de regreso” ⁸⁸⁴

En derecho común y desde la perspectiva del que es deudor, la regla, a falta de pacto o previsión legal en contrario, es la fragmentación de las obligaciones, y ello con base en el principio *favor debitoris* ⁸⁸⁵, según el cual se impone una aplicación benigna del derecho en el sentido de que, en la duda, debe adoptarse la solución menos perjudicial para el deudor.

⁸⁸² Cfr. DÍEZ-PICAZO, L.: *Fundamentos del derecho civil patrimonial, II*, quinta edición, Civitas, Madrid, 1996, p. 169 y 170.

⁸⁸³ GÓMEZ LIGÜERRE, C.: *Solidaridad y responsabilidad. La responsabilidad conjunta en el derecho español de daños*, director: Pablo Salvador Coderch, Tesis doctoral, Universitat Pompeu Fabra de Barcelona, Facultad de Derecho, 2005, p. 1. Tesis en acceso abierto en tdx.cat.

⁸⁸⁴ JORDANO BAREA, J.B.: “Las obligaciones solidarias”, *Anuario de Derecho Civil*, vol. 45, nº 3, 1992, p. 847.

⁸⁸⁵ CASTÁN VÁZQUEZ manifestó que “Uno de los brocardos basados en la equidad -entendida en su acepción clásica cristiana de aplicación benigna y moderada del Derecho- es el *favor debitoris*, que responde al deseo de suavizar, en los casos dudosos, la situación de los deudores. Algún autor define incidentalmente el *favor debitoris* como el principio de que “la duda no debe quedar sustituida por una certidumbre del máximo rigor contractual para el obligado, sino con la solución que para el mismo suponga el mínimo rigor”. Las raíces del *favor debitoris* son ciertamente antiguas.” (CASTÁN VÁZQUEZ, J. M^a.: “El “favor debitoris” en el Derecho español”, *Anuario de derecho civil*, vol. 14, nº 4, 1961, p. 835).

Con base en este principio se pregunta CASTÁN VÁZQUEZ si su aplicación “contribuye realmente a la realización de la justicia en el campo del Derecho de las obligaciones. Recientes estudios sobre la obligación advierten que el elemento central de la misma está constituido por el deber del deudor y que la idea del deber como factor esencial de la obligación se muestra patente en diversos artículos del Código español y en el conjunto de su regulación” ⁸⁸⁶.

Quizá por esta razón el Código Civil recoge distintos supuestos legales de solidaridad pasiva en las obligaciones: tenemos ejemplo de ello en el artículo 1731 del Código Civil, en materia de mandato ⁸⁸⁷ o en el 1890 del Código Civil, en materia de gestión de negocios ⁸⁸⁸, entre otros muchos. E incluso en algunas regulaciones sectoriales de derecho privado la solidaridad es la regla: *verbi gratia*, en el artículo 57 de la Ley 19/1985, Cambiaria y del Cheque “Los que hubieren librado, aceptado, endosado o avalado una letra de cambio responden solidariamente frente al tenedor”.

Una de las consecuencias de la existencia de solidaridad pasiva en las obligaciones es el denominado *ius variandi*, reconocido en el artículo 1144 del Código Civil: “El acreedor puede dirigirse contra cualquiera de los deudores solidarios o contra todos ellos simultáneamente. Las reclamaciones entabladas contra uno no serán obstáculo para las que posteriormente se dirijan contra los demás, mientras no resulte cobrada la deuda por completo”.

Por otra parte, en el supuesto de solidaridad activa “cada acreedor está excepcionalmente legitimado o facultado para cobrar en su propio nombre la deuda por entero y para realizar los demás actos al pago equiparados por lo que mira a su efecto extintivo” ⁸⁸⁹.

Por ello podemos concluir que “En la dinámica de la solidaridad pasiva la deuda que es objeto de la obligación es una deuda única, que solo debe cumplirse una vez y por la que responde íntegramente cada uno de los codeudores solidarios” ⁸⁹⁰. Por su

⁸⁸⁶ CASTÁN VÁZQUEZ, J. M^a.: “El “favor debitoris” ...”, ob. cit., p. 849.

⁸⁸⁷ Artículo 1731 del Código Civil: “Si dos o más personas han nombrado un mandatario para un negocio común, le quedan obligadas solidariamente para todos los efectos del mandato”.

⁸⁸⁸ Artículo 1890 Código Civil: “Si el gestor delegare en otra persona todos o algunos de los deberes de su cargo, responderá de los actos del delegado, sin perjuicio de la obligación directa de éste para con el propietario del negocio. La responsabilidad de los gestores, cuando fueren dos o más, será solidaria”.

⁸⁸⁹ JORDANO BAREA, J.B.: “Las obligaciones solidarias”, ob.cit., p. 862.

⁸⁹⁰ GÓMEZ LIGÜERRE, C.: *Solidaridad y responsabilidad ...*, ob. cit., p. 45.

parte, la solidaridad activa permite a cualquiera de los acreedores solidarios exigir al deudor el cumplimiento íntegro de la prestación. En definitiva, en las obligaciones solidarias “la concurrencia de dos o más acreedores o de dos o más deudores implica que cada uno de aquéllos tiene derecho a pedir o que cada uno de éstos debe prestar íntegramente lo que es objeto de la obligación (art. 1137 *a sensu contrario*)”⁸⁹¹. Y esta circunstancia encuentra su justificación, para JORDANO BAREA en la seguridad y la justicia: “He aquí como seguridad y justicia, los dos polos fundamentales a que el Derecho tiende, se combinan en la dinámica de las obligaciones solidarias, superponiéndose como mecanismo de cobertura una legitimación meramente externa sobre la pluralidad obligacional de ordinario subyacente, y tratándose de corregir después internamente los resultados injustos a que ello en definitiva conduciría a través de una pretensión de enriquecimiento injusto (acción o derecho de regreso entre coacreedores o codeudores), mediante la cual el que pagó debe ser reembolsado por los demás hasta donde alcance su parte, y aquel a quien se hizo el pago debe reembolsar en la misma medida a los demás que concurren con él en la relación obligacional solidaria”⁸⁹².

Pero el pago no es el único medio de cumplimiento de las obligaciones, pudiendo acudir, tanto acreedor como deudor, al mecanismo de la compensación de deudas para obtener la extinción de aquella.

Por ello nos es obligado el análisis del artículo 1143 del Código Civil que determina que “La novación, compensación, confusión o remisión de la deuda, hechas por cualquiera de los acreedores solidarios o con cualquiera de los deudores de la misma clase, extinguen la obligación, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 1.146. El acreedor que haya ejecutado cualquiera de estos actos, así como el que cobre la deuda, responderá a los demás de la parte que les corresponde en la obligación”⁸⁹³.

⁸⁹¹ JORDANO BAREA, J.B.: “Las obligaciones solidarias”, ob.cit., p. 849.

⁸⁹² JORDANO BAREA, J.B.: “Las obligaciones solidarias”, ob.cit., p. 863.

⁸⁹³ El artículo 1146 del Código Civil se refiere al supuesto de la quita o perdón a uno de los deudores solidarios: “La quita o remisión hecha por el acreedor de la parte que afecte a uno de los deudores solidarios, no libra a éste de su responsabilidad para con los codeudores, en el caso de que la deuda haya sido totalmente pagada por cualquiera de ellos”. Por tanto, regula las relaciones internas entre codeudores y en nada afecta a la relación externa con el acreedor ni, por tanto, tiene incidencia en la posible compensación de deudas a los efectos de la extinción de la obligación solidaria.

Convenimos con DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ en que la compensación a la que se alude en este artículo hace referencia a “actos realizados por el acreedor y no por el deudor. Habla, así, de que el acreedor compense con cualquiera de los deudores solidarios, pero no que cualquier deudor solidario compense con el acreedor común. De este modo se está facultando al acreedor común (y acreedor solidario) a operar la compensación; pero no a los deudores solidarios. Y esta interpretación tiene sentido si se lee el precepto en su conjunto. El segundo párrafo establece que “el acreedor que haya ejecutado cualquiera de estos actos, así como el que cobre la deuda, responderá a los demás de la parte que le corresponde en la obligación”. Parece, por consiguiente, que se trata de una norma pensada para la solidaridad activa y no para la pasiva”⁸⁹⁴.

En definitiva, la extinción por compensación por parte del acreedor con uno de los codeudores solidarios supone la liberación de los restantes codeudores. “Los beneficiados de la compensación de uno de sus compañeros con el acreedor quedan ligados, no obstante, frente al codeudor titular de la deuda compensada en la relación interna. Lo contrario supondría un enriquecimiento injustificado a costa del codeudor solidario que compensó”⁸⁹⁵.

La compensación realizada por el acreedor solidario, desde el punto de vista de los deudores, se transforma, así, “en una excepción real de extinción de la obligación, oponible por cualquiera de ellos (bien cuando cualquier otro de los acreedores solidarios reclame el pago, bien cuando el mismo acreedor compensante exija el cumplimiento a otro de los deudores solidarios)”⁸⁹⁶.

Y esta afirmación nos debe llevar al análisis del artículo 1148 del Código Civil, en el que se concretan las defensas del deudor solidario frente al acreedor. La dicción del artículo determina que “El deudor solidario podrá utilizar, contra las reclamaciones del acreedor, todas las excepciones que se deriven de la naturaleza de la obligación y las que le sean personales. De las que personalmente correspondan a los demás sólo podrá servirse en la parte de deuda de que éstos fueren responsables”.

Siguiendo a JORDANO BAREA podemos clasificar las excepciones que el deudor solidario puede enfrentar al acreedor en tres tipos: “Las primeras (excepciones

⁸⁹⁴ DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, G.: “Derecho propio y reciprocidad ...”, ob.cit., p. 424.

⁸⁹⁵ GÓMEZ LIGÜERRE, C.: *Solidaridad y responsabilidad ...*, ob. cit., p. 49.

⁸⁹⁶ DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, G.: “Derecho propio y reciprocidad ...”, ob.cit., p. 425.

derivadas de la naturaleza de la obligación) son oponibles por todos los deudores solidarios en igual medida; las excepciones personales son oponibles por aquel deudor en cuya cabeza se dan sin límite alguno, y por sus codeudores en la parte de la deuda de que aquel fuera responsable; las personalísimas únicamente son oponibles por el deudor en cuya persona se dan, sin que los demás puedan servirse de ellas en ninguna medida”⁸⁹⁷.

Debemos, pues plantearnos en este momento si el artículo 1148 del Código Civil permite que un deudor solidario utilice, a los efectos de la extinción de la obligación, el contracrédito compensable de que es titular otro codeudor.

Para DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, hay que otorgar a la compensación, como hacen todos los ordenamientos de nuestro entorno, la naturaleza de excepción personal y, en su opinión, en materia de solidaridad pasiva, “no se encuentra, en rigor, norma alguna que haya previsto la facultad de compensación por titular distinto al del contracrédito compensable. (...) Este motivo debería, a mi juicio, ser suficiente para no aceptar que el deudor solidario compense con crédito ajeno. (...) A pesar de ello, hay que reconocer que ésta no ha sido la solución adoptada por nuestro legislador que parece que admite que el deudor solidario utilice el contracrédito del titular, en la medida de la deuda en que éste último sea responsable”⁸⁹⁸.

De esta misma opinión es PUIG I FERRIOL que considera que la compensación de uno de los codeudores con el acreedor común es una de las excepciones que el artículo 1148 permite oponer a todos codeudores solidarios⁸⁹⁹.

En definitiva, el Código Civil permite la compensación por parte de un deudor solidario con el contracrédito de otro codeudor, pero limitadamente a la parte de la deuda de la que internamente este responde, rompiendo en este punto con el necesario requisito de reciprocidad entre acreedor y deudor en orden a la extinción de las obligaciones por compensación⁹⁰⁰.

⁸⁹⁷ JORDANO BAREA, J.B.: “Las obligaciones solidarias”, ob.cit., p. 866.

⁸⁹⁸ DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, G.: “Derecho propio y reciprocidad ...”, ob.cit., p. 430.

⁸⁹⁹ PUIG I FERRIOL, LL.: “Régimen jurídico de la solidaridad de deudores”, *Libro homenaje a Ramón María Roca Sastre*, vol. II, Junta de Decanos de los Colegios Notariales, Madrid, 1976, p. 460.

⁹⁰⁰ Entendemos las críticas de DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ en el sentido de la falta de fundamento de esta norma que, al fin y al cabo, permite “que un tercero, deudor solidario, pero al fin y al cabo tercero, se entrometa en los negocios ajenos, fuerce al acreedor común a una compensación y, además, pague de este modo con dinero procedente de otros bolsillos que no son los suyos.” (DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, G.: “Derecho propio y reciprocidad ...”, ob.cit., p. 431). No obstante, desde nuestro punto de vista, con esta

3.4.3.2. Las obligaciones solidarias en el derecho tributario: el régimen de tributación conjunta en el IRPF.

Las obligaciones solidarias también han sido objeto de regulación por el derecho tributario. El artículo 35, 7 de la LGT determina que “La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa”.

La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas, cuya tramitación fue simultánea a la CE, instauró este impuesto. “Esta ley pasará a los anales de la Historia, entre otras causas, por haber diseñado un Impuesto sobre la renta de grupo, es decir, vertebrado en torno al concepto de unidad familiar, pues siempre que ésta existía había que sumar las rentas y presentar una declaración conjunta. No había otra opción. La tributación individual se reservaba principalmente al solitario sin remedio, a quien no había constituido una familia, a quienes habían optado por una vida en común olvidándose de anillos y de papeles firmados”⁹⁰¹. De ahí que se hablara de una injusta imposición matrimonial.

Esta forma de tributación con carácter obligatorio fue intensamente criticada y, finalmente, mediante la sentencia 45/1989, de 20 de febrero, el Tribunal Constitucional declaró su inconstitucionalidad. “La sujeción conjunta de los miembros de la unidad familiar no puede transformar el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en un impuesto de grupo, porque esa transformación infringe el derecho fundamental de cada uno de tales miembros como sujetos pasivos del impuesto, a contribuir, de acuerdo con su capacidad económica, en la misma cuantía en que habrían de hacerlo si, manteniendo esa misma capacidad, tributasen separadamente. La igualdad absoluta, matemática, es, ciertamente, tal vez un ideal inalcanzable en cada caso concreto, pero el sistema debe

posibilidad se simplifican las relaciones entre acreedor y deudores solidarios y entre estos mismos, puesto que se evita el cumplimiento completo de un codeudor que se vería obligado a la posterior reclamación de una parte de la deuda al codeudor, titular del crédito frente al acreedor. Este último tampoco se ve perjudicado por la extinción de su crédito en la medida en que se extingue su responsabilidad interna por la deuda.

⁹⁰¹ GUERRA REGUERA, M.: “La tributación conjunta: reflexiones y comentarios”, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, nº 223, 2001, p. 11.

tender hacia ella y, en consecuencia, la consideración conjunta de todas las rentas, su adición, no puede ser utilizada como un procedimiento suficiente para determinar por sí sólo la base imponible, sin combinarlo con alguna técnica que tome en consideración el número de miembros que componen la familia y, eventualmente, la distribución real entre ellos de las rentas adicionadas”⁹⁰².

Por ello, las distintas normas reguladoras del impuesto, aprobadas desde entonces, otorgan un carácter voluntario a este tipo de tributación. La vigente LIRPF, determina en su artículo 83, 1 que “Las personas físicas integradas en una unidad familiar podrán optar, en cualquier período impositivo, por tributar conjuntamente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con arreglo a las normas generales del impuesto y las disposiciones de este título, siempre que todos sus miembros sean contribuyentes por este impuesto. La opción por la tributación conjunta no vinculará para períodos sucesivos”.

Junto con la consideración de la tributación familiar como opcional, se ha establecido el régimen de responsabilidad dimanante del ejercicio de esta opción, régimen que analizamos a continuación.

3.4.3.2.1. La solidaridad activa y pasiva de los miembros de la unidad familiar en el supuesto del ejercicio de la opción por la tributación en el IRPF en el régimen de tributación conjunta: nuestra propuesta.

El artículo 84, 6 de la LIRPF determina que en los supuestos de tributación conjunta “Todos los miembros de la unidad familiar quedarán conjunta y solidariamente sometidos al impuesto, sin perjuicio del derecho a prorratear entre sí la deuda tributaria, según la parte de renta sujeta que corresponda a cada uno de ellos”.

Para un sector de la doctrina científica se instaura en este artículo la solidaridad pasiva en la deuda por el IRPF, al modo previsto en el artículo 35,7 de la LGT, concediéndose a la Administración el ejercicio del *ius variandi*. Para CARBAJO VASCO si los contribuyentes tributan conjuntamente responden conjunta y solidariamente todos los miembros de la unidad familiar (cónyuges e hijos), “sin perjuicio de que, (de forma privada, sin efectos directos para la Administración tributaria) tales conceptos se

⁹⁰² STC 45/1989, de 20 de febrero, Fundamento Jurídico 7.

prorrateen “según la parte de renta sujeta que corresponda a cada uno de ellos”, expresión ésta última enormemente ambigua, si bien, al no tener efectos en el Ordenamiento tributario, entendemos que deberá ser respondida de acuerdo con las reglas del Derecho Civil”⁹⁰³. En definitiva, se afirma que todos los patrimonios responden del pago del Impuesto, con independencia de las relaciones económicas existentes entre los miembros de la unidad familiar, e incluso, del régimen económico matrimonial que se haya establecido entre los cónyuges.

En este mismo sentido se ha pronunciado el TEAC en resolución de 28 de octubre de 2004, en la que, si bien resuelve teniendo en cuenta las previsiones de la LGT de 1963, determina, y entendemos que sus conclusiones son plenamente aplicables bajo la vigencia de la actual LGT, que la responsabilidad exigible a los miembros de la unidad familiar no lo es en concepto de responsables solidarios sino de deudores solidarios: “No nos encontramos ante un supuesto de responsabilidad de los previstos en el artículo 37 de la Ley General Tributaria y en el artículo 10.2 del Reglamento General de Recaudación, ya que en los supuestos de tributación conjunta, ambos cónyuges tienen la consideración de deudores principales sujetos pasivos, respondiendo entre sí solidariamente, en los términos del artículo 34 de la Ley General Tributaria, según el cual, *“La concurrencia de dos o más titulares en el hecho imponible determinará que queden solidariamente obligados frente a la Hacienda Pública, salvo que la Ley propia de cada tributo dispusiere lo contrario”*; por su parte el artículo 89.4 de la Ley 18/1991, de 6 de junio (actualmente, artículo 70.6 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre), señalaba que las personas físicas integradas en una unidad familiar que hayan optado por la tributación conjunta *“quedarán conjunta y solidariamente sometidas al impuesto como sujetos pasivos, sin perjuicio del derecho a prorratear entre sí la deuda tributaria, según la parte de renta sujeta que corresponda a cada uno de ellos”*. Por tanto, la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas configura al cónyuge, en los supuestos de tributación conjunta, no como un responsable solidario en el sentido del artículo 37 de la Ley General Tributaria, sino como un obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias (sujeto pasivo), en los términos del artículo 30 de la Ley General Tributaria, por lo que teniendo en cuenta que el otro cónyuge es también sujeto pasivo del

⁹⁰³ CARBAJO VASCO, D.: “Comentarios a la regulación de la tributación conjunta en el actual IRPF español”, *Impuestos, Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, nº 9, 2011, p. 12.

impuesto, no estamos en presencia de un supuesto de responsabilidad de los contenidos en el antes mencionado artículo 37, sino ante una obligación solidaria de las previstas en los artículos 34 de la Ley General Tributaria y 1137 y siguientes del Código Civil, artículo éste último que dispone que "*La concurrencia de dos o más acreedores o dos o más deudores en una misma obligación no implica que cada uno de aquellos tenga derecho a pedir, ni cada uno de estos deba prestar, íntegramente las cosas objeto de la misma. Sólo habrá lugar a esto cuando la obligación expresamente lo determine, constituyéndose con el carácter de solidaria*"⁹⁰⁴.

Ahora bien, los conceptos de los que responden solidariamente los miembros de la unidad familiar serán todos aquellos que podamos considerar deuda tributaria (cuota, intereses de demora, recargos), pero en ningún caso tal responsabilidad se extiende a las sanciones, ya que en este supuesto "rigen los principios señalados de culpabilidad y personalidad, de ahí que el Tribunal Constitucional en sentencia 146/1994, de 12 de mayo haya cerrado la posibilidad de que la solidaridad frente a Hacienda llegue a incluir estos importes"⁹⁰⁵.

Es más, la solidaridad será pasiva si el resultado de la declaración presentada supone una deuda a ingresar, pero estaremos ante un supuesto de solidaridad activa en el caso de que la cuota diferencial de la declaración presentada suponga una devolución⁹⁰⁶: "En este sentido se ha manifestado este Tribunal Económico-Administrativo Central en resolución dictada en virtud de recurso de alzada para la unificación de criterio de 23

⁹⁰⁴ Resolución del TEAC de 28 de octubre de 2004 (RG 804/2003), Fundamento de Derecho segundo.

⁹⁰⁵ GUERRA REGUERA, M.: "La tributación conjunta: ...", ob.cit., p. 57.

⁹⁰⁶ Cierto es que algunos autores niegan la existencia de solidaridad activa en este supuesto. CORDERO GONZÁLEZ considera, al analizar el artículo 70, 6 de la LIRPF de 1998, cuya dicción es idéntica a la del actualmente vigente 84, 6 de la LIRPF, que solamente puede deducirse de su dicción la existencia de solidaridad pasiva. "Para declarar la solidaridad de los integrantes de la unidad familiar, también como acreedores de las devoluciones que en su caso pudieran derivarse de la aplicación de este tributo, sería precisa una norma expresa que excepcionase, para este supuesto en concreto, la aplicación de la regla general de la mancomunidad establecida para los supuestos de cotitularidad de las obligaciones en el artículo 1137 del Código civil." (CORDERO GONZÁLEZ, E. M^ª: *La compensación como forma ...*, ob. cit., p. 244). Esta autora admite la solidaridad activa solamente en el supuesto en el que, al ser el derecho de crédito de carácter ganancial, se compensase una deuda tributaria de carácter ganancial (Cfr. CORDERO GONZÁLEZ, E. M^ª: *La compensación como forma ...*, ob. cit., p. 243). No compartimos esta opinión ya que, de admitirse, el derecho de crédito por devolución del IRPF en el supuesto de la opción por la tributación conjunta sería prácticamente de imposible compensación, y ello por la multiplicidad de supuestos en que no se cumplirían los requisitos necesarios para ello: unidades familiares no compuestas únicamente por los cónyuges, régimen económico matrimonial de separación de bienes, entre otros. Entendemos que la solidaridad activa debe ser una consecuencia necesaria de la existencia de la solidaridad pasiva y está justificada legalmente en una correcta interpretación de la LGT y de la LIRPF.

de junio de 2000, en donde se señala que dicha solidaridad se extiende a cualquiera que sea el resultado que derive de la declaración-liquidación presentada optando por la tributación conjunta, esto es, existirá solidaridad tanto si de dicha autoliquidación o de las posteriores actuaciones de comprobación e investigación que en su caso se puedan llevar a cabo resulta una cantidad a ingresar en el Tesoro Público, como si se deriva un crédito frente a la Hacienda Pública”⁹⁰⁷.

Por lo tanto, debemos plantearnos qué efectos produce en materia de compensación de deudas tributarias la existencia de esta solidaridad activa o pasiva entre los miembros de la unidad familiar que deciden tributar conjuntamente en el IRPF y cuáles pueden ser sus límites.

3.4.3.2.1.1. La solidaridad activa y la compensación del derecho de crédito solidario con deudas y sanciones tributarias titularidad de cualquier miembro de la unidad familiar.

En el supuesto de que la solidaridad sea activa, es decir, cuando los miembros de la unidad familiar ostentan frente a la Administración tributaria un crédito por devolución, se ha puesto en duda la legalidad de la compensación de deudas llevada a cabo a instancias de la Administración tributaria, para extinguir aquel derecho de crédito con la deuda tributaria de uno de los miembros de la unidad familiar. La Resolución del TEAC de 23 de junio de 2000 somete a consideración si la Administración tributaria, en el caso de que resulte una cantidad a devolver por IRPF en un ejercicio en el que el régimen económico matrimonial es el de separación de bienes, puede proceder a la compensación de este crédito con deudas exclusivas de uno de los cónyuges. Y la conclusión del TEAC es que “establecida, como es el caso, la índole solidaria de las obligaciones -y derechos, en su caso- nacidas de la declaración en régimen de tributación conjunta, cada acreedor tiene derecho a pedir y cada deudor debe prestar íntegramente las cosas objeto de la misma (artículo 1137 del Código); (...) De cuanto va dicho se obtiene sin esfuerzo la conclusión de que perteneciendo al deudor tributario perseguido en vía apremio -el marido- un crédito contra la Hacienda Pública en el que ostenta la condición de acreedor solidario (la devolución por el IRPF de que nos venimos

⁹⁰⁷ Resolución del TEAC de 28 de octubre de 2004 (RG 804/2003), Fundamento de Derecho segundo.

ocupando), puede y debe la administración proceder a retener y luego embargar (técnicamente sería más correcto compensar, como declaró este Tribunal Central en su resolución de 6 de abril de 2000) la totalidad del crédito para aplicarlo al pago de las deudas perseguidas”⁹⁰⁸.

También en este sentido volvió a pronunciarse el TEAC en Resolución de 20 de abril de 2005, en Unificación de criterio, (RG 1569/2002), en la que, de nuevo, se considera que la deuda de uno de los miembros de la unidad familiar puede ser compensada por la Administración tributaria con la totalidad del crédito por devolución en el IRPF, derivado de la presentación de la declaración en el régimen de tributación conjunta, por razón del régimen de solidaridad activa en la obligación.

Los Tribunales de Justicia se han pronunciado en el mismo sentido. La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 22 de mayo de 2008 analiza la compensación de oficio realizada por la Administración tributaria de una deuda propia de uno de los cónyuges con el crédito por devolución que surge de la declaración del IRPF realizada en aplicación de la opción por la tributación conjunta. En este caso el régimen económico matrimonial era el de la sociedad de gananciales. Con cita de una anterior sentencia de este mismo tribunal de 15 de junio de 2005 y en respuesta a la oposición a la compensación realizada por parte del cónyuge no deudor, concluye el tribunal que “los bienes gananciales responden directamente frente a la Hacienda Pública del pago de las deudas tributarias contraídas por uno de los cónyuges, sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 89,4 de la misma ley (LIRPF 18/1991) para el caso de la tributación conjunta, supuesto en que la cuota diferencial del impuesto responde en su totalidad del pago del débito, sin perjuicio del derecho de los cónyuges a prorratear entre si la parte real de cada uno”⁹⁰⁹. Para el Tribunal, tanto en el régimen económico matrimonial de separación de bienes como en el de sociedad de gananciales es posible la compensación de la deuda tributaria de uno de los cónyuges con el derecho de crédito por la devolución resultante de la declaración del IRPF presentada en la modalidad de tributación conjunta: “En todo caso dada la solidaridad de los que realizan la declaración conjunta se puede realizar la compensación por el todo de la devolución sin perjuicio de

⁹⁰⁸ Resolución del TEAC de 23 de junio de 2000 (RG 3463/1999), Fundamento de Derecho cuarto y quinto.

⁹⁰⁹ STSJ de Madrid, Sala de lo Contencioso, de fecha 28 de mayo de 2008, Recurso 1425/2008, Fundamento de Derecho tercero.

la repetición que puede realizar por la parte correspondiente la recurrente respecto de su cónyuge”⁹¹⁰.

También la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de fecha 9 de diciembre de 2014, en la que, con cita de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha de fecha 24 de septiembre de 2013⁹¹¹, en la que se señala que “efectuada una declaración conjunta, todos los que la realizan son obligados tributarios; y lo mismo que están facultados para el ejercicio de los derechos correspondientes, como pedir la devolución, están obligados al cumplimiento de las obligaciones, de manera solidaria y sin previa declaración; por este motivo el marido era acreedor de la Hacienda Pública por el importe de la devolución, y al mismo tiempo era deudor por otro motivo, lo que determinó y posibilitó el embargo de dicho importe hasta cubrir la deuda que aquél tenía”, y otra del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de fecha 17 de julio de 2008, que considera que “frente a terceros no puede dividirse entre los cónyuges el importe de la cuota diferencial embargada, por lo que toda la cantidad responde de las deudas de cualquiera de ellos, sin perjuicio del derecho del no deudor para reclamar de su cónyuge la parte correspondiente”⁹¹², concluye que al “optar por la tributación conjunta el crédito y la deuda por el IRPF se convierte en solidario. (...) En cada ejercicio los contribuyentes miembros de la unidad familiar decidieron tributar conjuntamente y el resultado, en este caso un crédito frente a la Hacienda Pública es solidario y por tanto la Administración tributaria podía compensar la deuda tributaria respecto al mismo impuesto contraída por cualquiera de ellos”⁹¹³.

Admitiendo la compensación a instancias de la Administración tributaria en estos supuestos, creemos que no suscita dudas la posibilidad de que cualquiera de los miembros de la unidad familiar solicite la compensación de una deuda propia con el derecho de crédito ostentado solidariamente y ello porque, como hemos analizado, la solidaridad activa supone que cada uno de los acreedores puede exigir del deudor el

⁹¹⁰ STSJ de Madrid, Sala de lo Contencioso, de fecha 28 de mayo de 2008, Recurso 1425/2008, Fundamento de Derecho tercero.

⁹¹¹ STSJ de Castilla La Mancha, Sala de lo Contencioso, de fecha 24 de septiembre de 2013, Recurso 629/2009, Fundamento de Derecho primero.

⁹¹² STSJ de Madrid, Sala de lo Contencioso, de fecha 16 de julio de 2008, Recurso 1426/2004, Fundamento de Derecho tercero.

⁹¹³ STSJ de Canarias, Sala de lo Contencioso, de fecha 9 de diciembre de 2014, Recurso 66/2013, Fundamento de Derecho segundo.

cumplimiento íntegro de la prestación, sin perjuicio de la obligación de aquel de reintegrar a los restantes coacreedores. Así se prevé en el Código Civil en el artículo 1143.

En conclusión, en los casos de solidaridad activa entre los miembros de la unidad familiar que optaron por la tributación conjunta en el IRPF, cualquiera de los acreedores solidarios puede oponer este crédito a una deuda o sanción tributaria propia para su compensación de conformidad con la LGT. De igual manera, la Administración tributaria podrá instar la extinción de la totalidad del derecho crédito con la deuda de que sea titular uno de los miembros de la unidad familiar.

3.4.3.2.1.2. La solidaridad pasiva y la compensación de la deuda solidaria con derechos de crédito que cualquier miembro de la unidad familiar ostente frente a la Hacienda pública estatal.

No existe discusión sobre la existencia de solidaridad pasiva entre los miembros de la unidad familiar que optan por tributar en el IRPF de manera conjunta. Así lo pregona el artículo 84, 6 de la LIRPF: “Todos los miembros de la unidad familiar quedarán conjunta y solidariamente sometidos al impuesto, sin perjuicio del derecho a prorratear entre sí la deuda tributaria, según la parte de renta sujeta que corresponda a cada uno de ellos”.

Por ello, entendemos que cualquier codeudor podrá accionar un crédito propio para la extinción de la deuda solidaria. La Administración tributaria, en ejercicio del *ius variandi*, podrá dirigirse contra cualquiera de los codeudores para exigirle el cumplimiento total de la obligación y, consecuentemente, podrá instar la compensación de la deuda tributaria con cualesquiera derechos de crédito que el codeudor reclamado ostente frente a ella.

Ahora bien, dos son los problemas que se plantean ante la existencia de solidaridad pasiva en el caso de la opción por la tributación conjunta y ambos afectan a la posibilidad de compensación de la deuda tributaria solidaria. El primero de ellos nos obliga a determinar si la solidaridad pasiva alcanza a todos los miembros de la unidad familiar, independientemente de que hayan obtenido o no renta imponible; el segundo, nos lleva a plantear si cualquiera de los deudores solidarios puede accionar un crédito,

del que sea titular otro miembro de la unidad familiar, para la extinción por compensación de la deuda de la que es codeudor.

Con respecto al primero de los problemas planteados, en palabras de GUERRA REGUERA, “En efecto, todos los miembros de la unidad familiar se sujetan solidariamente, pero como es obvio, antes de ser solidarios hay que estar sujetos, y para verse en esta situación es preciso haber obtenido rentas en los términos previstos en el artículo 6 de la Ley, que define el hecho imponible. De esta forma podemos concluir que se someten en régimen de solidaridad sólo aquellos miembros de la unidad familiar que hayan sido durante el periodo impositivo perceptores de renta” ⁹¹⁴.

Esta tesis también la han defendido otros autores, entre los que podemos citar a SOLER ROCH: “La solidaridad en este caso viene determinada por la integración en una unidad económica a la que se aporta la renta obtenida, individual o conjuntamente y no se está solidariamente obligado por la mera pertenencia a la familia, sino por dicha pertenencia unida al hecho de contribuir a la formación de la renta familiar. En este sentido deben interpretarse las normas de prorrateo cuando se refieren a la “renta que corresponda a cada uno de ellos” ⁹¹⁵.

Lo cierto es que la LIRPF no anuda directamente la responsabilidad solidaria pasiva entre los miembros de la unidad familiar a la obtención de renta, aunque sí lo hace indirectamente, al prever que el derecho a prorratear entre sí la deuda tributaria dependa de la parte de renta sujeta que corresponda a cada uno de ellos ⁹¹⁶. Por otra parte, el artículo 35, 7 de la LGT considera que para la existencia de solidaridad pasiva deben concurrir varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de la obligación, siendo definido el hecho imponible en el artículo 20 de la LGT como el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal.

⁹¹⁴ GUERRA REGUERA, M.: “La tributación conjunta: ...”, ob.cit., p. 55.

⁹¹⁵ SOLER ROCH, M^a.T.: “Subjetividad tributaria y capacidad económica de las personas integradas en unidades familiares”, *Civitas REDF*, nº 66, 1990, p. 212.

⁹¹⁶ CALVO VÉRGEZ da una interpretación diferente a este último inciso del artículo: “No obstante, y puesto que el prorrateo tiene efectos puramente internos, el criterio establecido “según la parte de renta que corresponda a cada uno de ellos” no tendrá por qué ser seguido por los contribuyentes, que podrían aplicar otros.” (CALVO VERGEZ, J.: “La tributación familiar en el Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas: ...”, ob.cit., p. 10). Entendemos que esta previsión no será posible, so pena de asumir el riesgo fiscal de las traslaciones patrimoniales lucrativas u onerosas que se produzcan como consecuencia.

Entendemos que esta interpretación se compecede mejor con el principio de capacidad económica y que está más acorde con las previsiones manifestadas en la exposición de motivos de la LIRPF sobre el mantenimiento del régimen de tributación conjunta: “No obstante, se mantiene su tratamiento actual en el impuesto para evitar numerosos perjudicados en los matrimonios en los que alguno de sus miembros no puede acceder al mercado laboral, y por tanto obtiene rendimientos sólo uno de los cónyuges, como podrían ser los casos de determinados pensionistas con rentas de cuantía reducida, o de determinadas familias numerosas” ⁹¹⁷.

Ahora bien, esta interpretación supondría un recorte de las garantías que ostenta la Administración tributaria, pudiendo, incluso, dar lugar a la desaparición de la solidaridad pasiva si solamente un miembro de la unidad familiar es el que obtiene renta tributable. Por ello MERINO JARA ha afirmado que “lo lógico es que sólo quedaran solidariamente obligadas las personas físicas integrantes de la unidad familiar que obtuvieran rentas, pero no creemos que la Administración acepte esta solución, dado que la Ley no excluye de esa solidaridad a los miembros de la unidad familiar” ⁹¹⁸.

Por todas estas razones propugnamos, *de lege ferenda*, la previsión de la imposibilidad de la exigencia de la deuda a aquellos miembros de la unidad familiar que no obtengan rentas, lo que supondrá que no puedan ser considerados deudores solidarios de la deuda tributaria ni, en consecuencia, sujetos que puedan verse afectados por la compensación de deudas ⁹¹⁹.

⁹¹⁷ Tenemos muy presentes las reflexiones de GUERRA REGUERA: “Nos resistimos a dar por buena una interpretación que podría ocasionar ejecuciones patrimoniales de menores por deudas ajenas para satisfacer un crédito de la Administración, y que una vez saldado éste, se abandone la restitución del desaguado a las reglas del Derecho privado y al ejercicio de acciones de regreso. Por otra parte, si el *ius variandi* de la Administración le ha hecho fijarse en un miembro que no ha obtenido rentas, es porque los restantes presentan una situación económica no demasiado pujante, de modo que esas acciones de regreso, casi con toda seguridad, naufragarían en sus costas.” (GUERRA REGUERA, M.: “La tributación conjunta: ...”, ob.cit., p. 56).

⁹¹⁸ MERINO JARA, I.: “Tributación familiar. Regímenes especiales. Imputación de rentas e instituciones de inversión colectiva”, *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 1999, p. 283.

⁹¹⁹ Somos conscientes de que nuestra propuesta choca frontalmente con las líneas de opinión que propugnan la desaparición, sin más, de la posibilidad de tributación conjunta en el impuesto. Las críticas al sistema son muchas y variadas. Valgan las realizadas por FERRARI HERRERO y VILLOTA GIL-ESCOIN: “La unidad familiar como centro de imputación de rentas es un modelo sustentado por grandes teóricos de la Hacienda Pública y ha sido plasmado en textos que han ejercido gran influencia a nivel internacional como por ejemplo el Informe Carter. Se hace imprescindible, por tanto, una revisión en profundidad desde una nueva perspectiva de estos planteamientos, recogiendo cambios sociales de los últimos años; incorporación de las mujeres al mercado laboral, pérdida de hegemonía social de la familia tradicional (entendida ésta por la familia mononuclear con un único perceptor de rentas coincidente con el varón, o

El segundo de los problemas planteados hace referencia a la posibilidad de que uno de los codeudores solidarios pueda accionar un derecho de crédito del que es titular otro miembro de la unidad familiar y que se ostenta frente a la Administración tributaria, a los efectos de que la deuda solidaria por el IRPF y el derecho de crédito opuesto queden extinguidos por compensación en la cantidad concurrente.

Ante la existencia de solidaridad pasiva, la Administración tributaria puede dirigirse, como hemos comentado, contra cualquiera de los deudores exigiendo la totalidad de la prestación.

En el supuesto de que la deuda solidaria no se haya pagado en periodo voluntario, la Administración tributaria, en nuestra opinión, deberá dirigirse en primer lugar contra el codeudor que ostenta un derecho de crédito frente a ella, ya que la LGT determina en su artículo 73, 1 que “La Administración tributaria compensará de oficio las deudas tributarias que se encuentren en período ejecutivo”. Por lo tanto, entendemos que, necesariamente, deberá dirigirse contra el codeudor titular del derecho de crédito frente a ella, para la compensación de la deuda y el crédito en la cantidad concurrente.

Además de ser una exigencia legal también lo demanda el cumplimiento del principio de buena administración. El Tribunal Supremo, en sentencia de fecha 11 de junio de 2020, define el principio de buena administración de la siguiente manera: “(...) el principio de buena administración (...) impone a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación, sin que baste para dar cobertura a sus deberes la mera observancia estricta de procedimientos y trámites, sino que, más allá, reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente y ordena a los responsables de gestionar el sistema impositivo, a la propia Administración tributaria, observar el deber de cuidado y la debida diligencia para su

modelo breadwinner, en terminología anglosajona), aparición de uniones de hecho y familias monoparentales, etcétera. Todas estas tendencias, junto a varias décadas de reconocimiento de la igualdad legal entre hombre y mujeres, han provocado cambios sustanciales que no pueden ser pasados por alto.” (FERRARI HERRERO, I., y VILLOTA GIL-ESCOIN, P.: “La individualización de los derechos fiscales y el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Política fiscal y familia*, CARPIO GARCÍA, M. (Coord.), Argenteria, Madrid, 1999, p. 202).

efectividad y la de garantizar la protección jurídica que haga inviable el enriquecimiento injusto”⁹²⁰.

En definitiva, si la Administración es, a la vez, deudora y acreedora de uno de los codeudores, en observancia del principio de buena administración, debe procederse a la extinción de ambas obligaciones en la cantidad concurrente a través del mecanismo de la compensación.

Pero si la deuda tributaria por el IRPF se encuentra en periodo voluntario, solamente el deudor puede instar la compensación⁹²¹. La admisión de la posibilidad de que uno de los codeudores solidarios pueda solicitar la compensación aportando un derecho de crédito que ostenta otro codeudor se opone a la dicción literal del artículo 71 de la LGT: “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”. No obstante, creemos que existen razones que avalan una respuesta afirmativa a la duda planteada.

En primer lugar, por razones de protección del deudor solidario (*favor debitoris*). Reconocido por la legislación tributaria, en concreto, por la LIRPF, el derecho de todo codeudor solidario a repetir a los restantes codeudores la parte de la deuda tributaria que a cada uno corresponde, de negarse la posibilidad de accionar el crédito, se obliga al deudor solidario al pago íntegro y posterior reclamación al codeudor.

En segundo lugar, por razones de justicia tributaria en la aplicación de los tributos. “Actualmente el desarrollo de la actividad tributaria y los importantes poderes concedidos a las administraciones públicas exigen que estos sean proporcionales y respondan a criterios de necesidad, racionalidad, sin limitación de los derechos y garantías de los obligados tributarios y mínimo coste para ellos”⁹²². A este mínimo coste se da cumplimiento con la admisión de esta posibilidad.

Y, en tercer lugar, por aplicación supletoria del artículo 1148 del Código Civil que permite la compensación por parte de un deudor solidario con el contracrédito de otro

⁹²⁰ STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 11 de junio de 2020, Recurso 3887/2017, Fundamento de Derecho tercero.

⁹²¹ Recordemos que los casos en los que la Administración tributaria está legitimada para instar la compensación de deudas de oficio tratándose de deudas en periodo voluntario de ingreso están tasados en el artículo 73, 1 de la LGT.

⁹²² Cfr. CALVO ORTEGA, R.: *¿Hay un principio de justicia tributaria?*, ob.cit., p. 39.

codeudor, pero limitada a la parte de la deuda de la que internamente este responde, suponiendo una excepción del necesario requisito de reciprocidad entre acreedor y deudor en orden a la extinción de las obligaciones por compensación.

Las consecuencias de que sea el deudor solidario, titular del derecho de crédito frente a la Administración tributaria, el que lo oponga para la extinción por compensación de la deuda solidaria generada por el IRPF o sea un codeudor el que accione el citado crédito ajeno, son diferentes, ya que, en el primer caso, podrá compensarse la totalidad del importe del crédito con la deuda tributaria, mientras que, en el segundo supuesto, solamente podrá compensarse el crédito que se corresponda con el importe equivalente a la porción de deuda tributaria de la que responde internamente el titular de aquel.

3.4.3.2.2. El abandono de la opción por la tributación conjunta durante el periodo reglamentario de presentación de la autoliquidación, con la consiguiente presentación de la declaración por el IRPF en la modalidad de tributación individual. Efectos sobre la eficacia de la compensación de deudas acordada con anterioridad a la modificación de la opción.

Finalmente, queremos poner de manifiesto las consecuencias que, sobre la compensación acordada por parte de la Administración tributaria, tiene el cambio de opción de la tributación conjunta a la individual por parte de uno de los miembros de la unidad familiar, dentro del plazo reglamentario de presentación de la declaración por el IRPF.

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

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

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

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

cónyuge deudor que en ningún caso constituyen el objeto del presente recurso”⁹²³. Es decir, no existe solidaridad activa y no corresponde la compensación de deudas.

En este mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura ante un caso similar: “al presentar los contribuyentes, antes de la finalización del plazo correspondiente, nuevas declaraciones del IRPF del mismo ejercicio -ahora en régimen individual- la Administración debió entender modificada la opción de tributación ejercitada -pues esta modificación se había realizado dentro del plazo legal- y considerar, en consecuencia, anulada la declaración original, que quedó sustituida por las dos individuales presentadas posteriormente por los cónyuges; y estando anulada la declaración conjunta, deben entenderse igualmente anulados todos los actos posteriores que traigan causa en la misma, como el acuerdo de compensación”⁹²⁴.

Es evidente que la inexistencia del crédito objeto de solidaridad activa impide la compensación y, por otra parte, el nacimiento del nuevo derecho de crédito del que es titular un obligado tributario distinto de aquel que es deudor de la Administración tributaria impide la compensación de deudas por falta del necesario requisito de reciprocidad, sin que pueda oponerse ninguna excepción a la regla general en esta situación.

⁹²³ STSJ de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso, de fecha 23 de enero de 2019, Recurso 133/2016, Fundamento de Derecho cuarto.

⁹²⁴ Resolución del TEAR de Extremadura, de 28 de febrero de 2020, (RG 06/268/2018), Fundamento de Derecho tercero.

CONCLUSIONES

PRIMERA. La compensación de deudas, regulada en los artículos 71 a 73 de la LGT, es el modo de extinguir, en la cantidad concurrente, las deudas tributarias de aquellos obligados al pago, que, por derecho propio, son acreedores de la Hacienda pública de la que forma parte la Administración tributaria, titular del crédito tributario.

La necesidad del reconocimiento por el ordenamiento tributario de este modo de cumplimiento de las obligaciones pecuniarias viene exigida, desde la perspectiva de la Administración tributaria, por la previsiones del artículo 103,1 de la CE, que consagra el obligado despliegue del principio de eficacia en la actuación administrativa, exigencia que lleva aparejada, indisolublemente, el cumplimiento del criterio de eficiencia, con el objeto de alcanzar sus objetivos con la mejor asignación de los recursos de los que dispone y de la manera más efectiva, es decir, de forma sostenida en el tiempo. Desde la perspectiva de los administrados, la compensación implementa el principio de buena administración, evitando el enriquecimiento injusto de la Administración y reduce en el tiempo, el máximo posible, la posición deudora de la Hacienda pública. La justicia del sistema tributario también debe proclamarse en la aplicación de los tributos, por lo que debemos afirmar que es injusto y desleal el comportamiento de quien reclama un crédito siendo a la vez deudor del demandado, pues es contrario a la buena fe reclamar aquello que debe ser restituido. A esta idea de justicia también responde la compensación de las deudas tributarias.

La Administración tributaria está investida de la potestad de compensar las deudas tributarias, potestad cuyo fin es garantizar, entendiendo tal garantía en sentido amplio, la satisfacción del crédito tributario. Desde la posición de los administrados, la compensación de sus deudas y créditos debe conceptuarse como un verdadero derecho subjetivo, y así se ha reconocido jurisprudencialmente.

En cuanto a la naturaleza jurídica de la compensación de deudas en derecho tributario español, esta está configurada como una forma de extinción de las obligaciones tributarias, de naturaleza legal, que opera automáticamente al confluir la deuda y el derecho de crédito recíprocos, siempre que cumplan, tanto ellos como los sujetos intervinientes, todos los requisitos exigidos en la LGT, no existiendo

discrecionalidad administrativa en la decisión de su declaración, conclusión que no desvirtúa la necesidad de que sea el obligado al pago el que la invoque, en determinados casos, lo que no es más que el reflejo en nuestro derecho tributario de la exigencia de excepcionarla en el derecho común.

SEGUNDA. El artículo 71 de la LGT establece la extinción por compensación de las deudas tributarias. Pero el concepto que la LGT utiliza a lo largo de su articulado para referirse a la deuda tributaria no es unívoco. Como consecuencia de ello, el concepto de deuda tributaria compensable no responde, exclusivamente, al concepto que de esta se fija en el artículo 58 de la LGT, sino que se trata de una categoría más amplia.

Serán deudas compensables la cuota o cantidad a ingresar resultante de la obligación tributaria principal, identificada como la cuota diferencial, incluso en el caso de tributos cuyo rendimiento está parcialmente cedido, cuota que, en nuestra opinión, incluye los recargos sobre bases y cuotas; también constituyen deudas compensables las cantidades a ingresar que resulten de las obligaciones de realizar pagos a cuenta.

En su calidad de obligaciones tributarias accesorias, podrá ser objeto de compensación el interés de demora exigible al obligado tributario, incluso si la obligación principal de la que trae causa es una sanción y no una deuda tributaria *strictu sensu*, ya que su naturaleza jurídica de obligación accesoria no se transmuta cualquiera que sea la obligación principal en la que tiene su origen. También los recargos por declaración extemporánea, que han sido objeto de una reciente modificación legislativa a través de la aprobación de la Ley 11/2021, de 9 de julio, serán deuda compensable. La exclusión del devengo del recargo, en determinados supuestos, ha sido considerada por una parte de la doctrina científica como una excusa absolutoria de arrepentimiento, por lo que se ha resucitado la polémica de la consideración de la naturaleza jurídica de tales recargos como sancionadora. Reconocemos, sin ambages, su naturaleza de deuda tributaria compensable, y entendemos que para la defensa de su naturaleza sancionadora debería devenir una actuación previa de la Administración en ejercicio del *ius puniendi*, que, desde nuestro punto de vista no concurre, y, por ello, negamos tal naturaleza.

Por otra parte, si bien los recargos del periodo ejecutivo, en sus tres modalidades, recargo ejecutivo, recargo de apremio reducido, y recargo de apremio ordinario, han visto desnaturalizada su naturaleza jurídica al desvincularse el devengo

del recargo ejecutivo del inicio del procedimiento de apremio, en todo caso, afirmamos su naturaleza de deuda compensable de conformidad con las normas de la LGT, tanto si la obligación principal de la que son accesorios es una deuda tributaria, como si se trata de una sanción, con excepción de los recargos del periodo ejecutivo en el supuesto de compensación de oficio de deudas entre entidades públicas, que no son deuda compensable. La distinta previsión del artículo 57 y 58 del RGR nos lleva a esta conclusión, corroborada jurisprudencialmente. Deberá acudir la Administración acreedora para obtener su satisfacción, a falta de pago por la entidad pública deudora, al procedimiento de deducción sobre transferencias o bien, continuar con las actuaciones propias del procedimiento de apremio, una vez extinguida la deuda principal por compensación.

TERCERA. El artículo 58 de la LGT excluye las sanciones tributarias del concepto de deuda tributaria. No obstante, el artículo 190 de la LGT prevé la posibilidad de extinción de las sanciones tributarias por compensación. De esta manera, la LGT vigente es el envés de la hoja cuyo haz es la LGT de 1963. En la primera, las sanciones no son consideradas deuda tributaria pero sí se admite como forma de extinción de las sanciones pecuniarias la compensación regulada en la LGT, mientras que, en la segunda, las sanciones, pese a ser consideradas deuda tributaria, no tenían expresamente previsto este medio de extinción. Concluimos, que a las sanciones pecuniarias, impuestas de conformidad con la LGT, pese a no ser deuda tributaria, sí les van a ser aplicables, para su extinción, los artículos 71 y a 73 de esta misma norma, por lo que debemos ampliar el catálogo de deudas extinguidas a través de la aplicación de esta figura también a ellas.

CUARTA. La norma fundamental de aplicación en el ámbito aduanero es el Código Aduanero de la Unión, aprobado por el Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión. El artículo 109 del CAU determina que el pago de la deuda aduanera se efectuará en metálico o por cualquier otro medio que tenga un poder liberatorio similar, incluido un “ajuste de la compensación de créditos”, de conformidad con la legislación nacional. Desde nuestro punto de vista, debió realizarse un mayor esfuerzo en la versión española del CAU en aras del cumplimiento del principio de seguridad jurídica y su derivado, el principio de claridad, con el objeto de utilizar el

término acuñado en nuestro ordenamiento jurídico de compensación de deudas y no de “ajuste de la compensación de créditos”, que es ajeno al derecho español. No obstante, concluimos que la deuda aduanera sí puede ser extinguida mediante compensación en aplicación de los artículos 71 y siguientes de la LGT, por la remisión efectuada por el artículo 109,1 del CAU.

QUINTA. Las deudas y sanciones tributarias que hemos definido como compensables de conformidad con la LGT, pueden encontrarse en cualquier fase de recaudación, tanto en periodo voluntario como en ejecutivo de pago y deben caracterizarse por una serie de cualidades, que les son inherentes. Los caracteres que, con carácter general, se predicán de tales deudas son su liquidez, vencimiento y exigibilidad, pero debemos encontrar el significado correcto de estos términos.

La deuda para ser compensable debe ser líquida, y deviene en líquida cuando se encuentra provisional o definitivamente cuantificada, bien por el sujeto pasivo en el caso de autoliquidaciones, bien por la propia Administración en los restantes supuestos.

Entendemos por exigibilidad de la deuda compensable aquella cualidad que la convierte en pagable por el obligado tributario. No podemos concebir este concepto en el sentido de entender que es el transcurso del periodo voluntario de recaudación el que convierte la deuda en exigible, porque tal construcción doctrinal haría imposible la compensación de deudas en periodo voluntario de pago, posibilidad admitida por la LGT. Ahora bien, la deuda exigible pierde tal condición por razón de la suspensión de su ejecución: la deuda deja de ser exigible y, por ende, compensable, mientras subsista tal circunstancia.

Afirmamos que una deuda tributaria está vencida cuando no ha sido satisfecha en el periodo voluntario de pago. El requisito de vencimiento no es predicable de todas las deudas compensables de conformidad con la LGT, ya que esta admite la extinción por compensación, tanto de deudas vencidas como no vencidas. Esta característica de la deuda, el vencimiento, será fundamental para determinar, en la mayoría de los casos, la forma de inicio del procedimiento de compensación, de oficio o a instancias del deudor de la Administración tributaria. La iniciación de oficio afectará a deudas vencidas, con las excepciones previstas en el artículo 73, 1 de la LGT, relativas 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 o a las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de la ejecución de la resolución a la que se refieren los artículos 225.3 y 239.7 de la LGT. Siendo estas las únicas excepciones legalmente previstas, denunciamos que, ante la solicitud en periodo voluntario, del fraccionamiento o del aplazamiento en el pago de una deuda, se exija del obligado tributario una “solicitud presunta” de compensación, a los efectos de encubrir una verdadera compensación de deudas de oficio, no permitida por la LGT, actuación que entendemos realizada con desviación de poder. Finalmente, las deudas compensables de conformidad con la LGT no tienen porqué ser firmes, ni en vía administrativa ni en vía judicial, cualquiera que sea la situación recaudatoria en la que se encuentren.

SEXTA. Las deudas y sanciones tributarias que cumplen todas las características exigibles para su compensación pueden llegar a estar afectadas por un procedimiento concursal, por lo que debemos analizar su viabilidad para ser extinguidas por aplicación de esta figura.

Concluimos que las deudas y sanciones tributarias, una vez aportadas a un procedimiento concursal, podrán compensarse con créditos en favor del concursado de conformidad con las normas de la LGT si, habiendo sido calificadas como créditos concursales, las condiciones para tal compensación existían con anterioridad al momento de declaración del concurso, o bien si tal medio de extinción se pacta a través de un acuerdo singular de pago que afecte a créditos concursales calificados como privilegiados (con privilegio general). En el caso de que aquellas sean calificadas como créditos contra la masa sí podrán ser objeto de compensación de conformidad con las normas de la LGT con créditos en favor del concursado nacidos con posterioridad a la declaración de concurso, siempre y cuando no haya sido puesto de manifiesto por parte de la administración concursal la insuficiencia de masa activa para cubrir todos los créditos contra la masa. En cualquier otra circunstancia, la compensación tributaria no será posible como forma de extinción de las deudas tributarias o sanciones aportadas a un proceso concursal.

SÉPTIMA. Respecto de los derechos de crédito oponibles a las deudas y sanciones tributarias para su extinción por compensación, el concepto recogido en la LGT es amplio, por lo que se admiten cualesquiera créditos.

Tales derechos de crédito, en primer lugar, pueden nacer como consecuencia del cumplimiento de las de las obligaciones de contenido económico impuestas a la Administración tributaria en la LGT. No son créditos tributarios, ya que reservamos tal denominación para referirnos al derecho de crédito a favor de un Ente público derivado de una obligación tributaria, principal o a cuenta, e incluyendo, en su caso, el que derive de las correspondientes obligaciones accesorias, así como el crédito por sanciones.

En primer lugar, podemos concluir que las devoluciones propias de cada tributo generan créditos compensables, que son cedibles a terceros, ya que la LGT no contiene ninguna norma que impida que los particulares puedan disponer de los eventuales derechos de crédito que ostenten frente a la Administración tributaria, sin que tal derecho de crédito suponga una obligación tributaria, aunque su origen sí se encuentre en esta. Ahora bien, también las deducciones reembolsables reguladas en la LIRPF, en su modalidad de pago anticipado, son susceptibles de compensación como crédito independiente a la propia devolución del impuesto, si bien, en este caso propugnamos una modificación legislativa a los efectos de que les sean aplicables, tanto en su modalidad de cobro anticipado como en su modalidad de deducción del impuesto, las limitaciones propias de las prestaciones inembargables para poder dar cumplimiento a los fines para los que fueron establecidas. En el IS, el derecho de crédito compensable correspondiente a la propia cuota a devolver por el impuesto incluye el importe de la monetización de las deducciones de I+D+i y de la deducción prevista en el artículo 36, 2 de la LIS. Sin embargo, la conversión de activos por impuesto diferido en créditos fiscales, prevista en el artículo 130 de la LIS, generará un derecho de crédito compensable, independiente de la propia cuota del impuesto y que no se corresponde con una devolución propia del tributo.

También serán compensables los derechos de crédito correspondientes a las devoluciones de ingresos indebidos. En este sentido, las consecuencias de la declaración de inconstitucionalidad de leyes, o disposiciones con fuerza de ley, por parte del Tribunal Constitucional o de los pronunciamientos del TJUE declarando la incompatibilidad de una norma tributaria con el derecho de la Unión, ofrecen claras dificultades para la afirmación del nacimiento de derechos de crédito, en los supuestos en que los actos administrativos resultantes de la aplicación de las citadas normas sean firmes, hayan sido abonados, estén afectados temporalmente por aquellas sentencias y no hubieran

sido objeto de recurso jurisdiccional con efecto de cosa juzgada (dejando al margen aquellos actos de naturaleza sancionadora). Los recientes pronunciamientos del Tribunal Supremo en orden a la inaplicabilidad de las causas de nulidad previstas en la LGT en estos casos, así como la falta de concreción jurisprudencial del concepto de “infracción manifiesta de la ley”, requisito habilitante para la revocación de los actos dictados con fundamento en tales normas, no nos dejan espacio para el optimismo. Por ello propugnamos la creación de un nuevo procedimiento extraordinario de revisión, cuyo objeto sea dar respuesta al derecho de los obligados tributarios a ser resarcidos por los ingresos efectuados en el tesoro público en cumplimiento de actos administrativos de aplicación de los tributos, en estos supuestos. Por otra parte, la anulación de las normas reglamentarias no generará créditos oponible a la Administración tributaria nacidos como consecuencia del cumplimiento de actos firmes con fundamento en tales normas, con excepción del supuesto de nulidad de ordenanzas fiscales, si así lo prevé la propia sentencia declaratoria del citado vicio, y a salvo de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente.

El derecho de crédito en favor del obligado tributario, correspondiente al reembolso de los costes de las garantías prestadas para la suspensión, aplazamiento o fraccionamiento de pago de un acto, que deviene improcedente por resolución o sentencia firme, será apto para concurrir con deudas y sanciones tributarias, al objeto de su extinción de conformidad con la LGT. Empero esta aseveración no nos debe llevar a afirmar que cualquier coste que se genere por la prestación de una garantía ante la Administración tributaria es susceptible de generar un crédito por reembolso. El apartado 3 del artículo 33 de la LGT determina que no serán objeto de reconocimiento los costes relativos a las garantías establecidas por la normativa propia de cada tributo para responder del cumplimiento de las obligaciones tributarias. Se refiere el citado precepto, *verbi gratia*, a la exigencia de garantía prevista en el artículo 118 de la LIVA para la obtención de la devolución solicitada por el impuesto.

Los créditos por intereses de demora exigibles a la Administración tributaria van a ser aptos para su aportación a un procedimiento de compensación de deudas y sanciones tributarias, al objeto de su extinción, independientemente de sus peculiaridades en cuanto a su fundamento (sean intereses moratorios o corresponsivos)

y, también, de que su importe líquido pueda diferir, por tener su origen en obligaciones de contenido económico distintas.

Finalmente, en el supuesto de que una ley determine la condonación, total o parcial, de una deuda o sanción tributaria que, previamente, hayan sido satisfechas, se generará un crédito a favor del obligado tributario por el importe condonado y satisfecho, crédito que será hábil para su aportación con el objeto de la extinción, por compensación, de deudas y sanciones tributarias. La aprobación de la Ley 11/2021, de 9 de julio, en cuanto modifica el artículo 3 de la LGT, entendemos que no va a impedir en el futuro que puedan seguir estableciéndose mediante ley supuestos de condonación de deudas tributarias y sanciones. Respecto de las sanciones porque no están afectadas por la dicción de la norma. Respecto de la deuda tributaria porque la dicción literal del artículo 3, 1 de la LGT impide el establecimiento de cualquier mecanismo extraordinario que suponga la reducción de la deuda tributaria “devengada”. Y, desde nuestro punto de vista, mediante la condonación no se reduce la deuda devengada, sino que se extingue, en todo o en parte, tal deuda.

OCTAVA. La búsqueda de la identificación de los derechos crédito compensables nos lleva a afirmar, a la vista del concepto amplio de derecho de crédito oponible a las deudas y sanciones tributarias para su extinción por compensación, que, además de las obligaciones anteriores, nacerán otras obligaciones a cargo de la Hacienda pública en virtud de la ley, de cualquier negocio jurídico entablado por la administración y de cualquier acto o hecho que las genere, de conformidad con el ordenamiento jurídico que generarán derechos de crédito susceptibles de aportación a un procedimiento de compensación de deudas y sanciones tributarias.

De esta forma surgirán derechos de crédito como consecuencia de la reclamación de la responsabilidad patrimonial al Estado legislador. No obstante, la Ley 40/2015, que regula los requisitos y exigencias para poder acudir a este mecanismo de indemnización, impone unos condicionantes tales para su eficacia que, en la práctica, su obtención es enormemente dificultosa. En este sentido, la Comisión Europea interpuso el 24 de junio de 2020 Recurso por Incumplimiento ante el TJUE (asunto C-278/20), de conformidad con el artículo 258 TFUE, solicitando que se declare que con la aprobación de los artículos 32, apartados 3 a 6 , el artículo 34, apartado 1, segundo párrafo y artículo 67, apartado 1, tercer párrafo de la Ley 40/2015, el Reino de España incumple los

principios de efectividad y equivalencia que deben presidir el establecimiento de las condiciones de fondo y de forma que rigen su responsabilidad por daños causados a los particulares como consecuencia de la violación del Derecho de la Unión, recurso pendiente de resolución.

También podrán oponerse derechos de crédito derivados de certificaciones de obra pública, o derivados de subvenciones concedidas e, incluso, serán compensables los créditos por retribuciones de los funcionarios públicos y por salarios del personal laboral de la Administración tributaria, pero en este caso deberá respetarse el límite establecido legalmente para la embargabilidad de tales retribuciones, incluso en el supuesto de solicitud de compensación por el particular, todo ello con fundamento en el principio de indisponibilidad de derechos, incluido el derecho al salario mínimo.

NOVENA. Los derechos de crédito oponibles a las deudas y sanciones tributarias para su extinción por compensación deben cumplir una serie de condiciones.

Este derecho de crédito debe ser líquido, ser exigible y, en algunos casos, también podrá estar vencido, pero, además, deberá tener la característica de reconocido, en el sentido de “pagable”, término al que equiparamos la exigibilidad a que se refiere el artículo 21,1 de la LGP, es decir, debe haber nacido la obligación de pago del crédito por la Hacienda pública para que este sea compensable.

La LGT exige el reconocimiento del crédito por acto administrativo, pero, en nuestra opinión, no en todo caso será necesaria la existencia de este para entender reconocido el crédito compensable. No lo será, *verbi gratia*, en el supuesto de las autoliquidaciones a devolver, ya que la exigencia de un acto administrativo de reconocimiento del crédito no resultará necesaria al producirse su reconocimiento *ex lege*, por el mero transcurso del plazo de seis meses previsto en la normativa del tributo para la emisión de liquidación provisional. En consecuencia, transcurrido el citado plazo sin que esta se produzca, podrá instar el contribuyente la extinción por compensación del crédito por devolución. Tampoco será necesario el acto administrativo de reconocimiento en caso de que la devolución de ingresos indebidos haya sido reconocida por resolución o sentencia, siempre y cuando el derecho de crédito se cuantifique en aquella, sin que sea necesaria actuación alguna de liquidación por la Administración.

Finalmente los créditos a aportar al procedimiento de compensación de deudas regulado en la LGT tampoco deben ser necesariamente firmes, como no lo deben de ser las deudas y sanciones con las que concurren para su extinción, lo cual ha sido corroborado por la doctrina del Tribunal Supremo.

Empero, los derechos de crédito que se ostentan frente a la Administración tributaria pueden ser objeto de retención cautelar, de conformidad con el artículo 81, 4, a) de la LGT, y mientras esta medida esté vigente decae la exigibilidad de tal crédito, por lo que no será posible su compensación. Una vez finalizado el periodo voluntario de pago de la deuda cuyo cobro se pretende garantizar mediante la adopción de la medida cautelar, la Administración tributaria debe proceder, por un lado, al levantamiento de la medida cautelar para, por otro lado, acordar la compensación de oficio de la deuda, con el recargo del periodo ejecutivo que corresponda y el derecho de crédito que fue retenido. Entendemos que el procedimiento de compensación es, en todo caso, preferente al procedimiento de apremio.

A diferencia de la medida cautelar consistente en la retención de la devolución, también aplicable a las devoluciones generadas en el IVA, en el supuesto de la presentación de las garantías que hayan sido exigidas con fundamento en el artículo 118 de la LIVA, la Administración tributaria procede a liberar el abono del crédito. Empero, nos planteamos cuales son las consecuencias sobre el crédito de la falta de prestación de las garantías solicitadas en aplicación de la potestad concedida a la Administración tributaria en el artículo 118 de la LIVA, ya que no existe regulación positiva alguna sobre este extremo. En nuestra opinión, el crédito por devolución de IVA afectado de tal condición no será apto para su compensación con deudas y sanciones tributarias, todo ello durante el tiempo que persistan las circunstancias que llevaron a la adopción de la decisión de exigencia de tales garantías, no pudiendo quedar el crédito como no exigible *sine die*.

DÉCIMA. En los supuestos de concurrencia de varios derechos de crédito con varias deudas, no coincidiendo las cuantías de unos con la de las otras, deben determinarse cuales de ellos deben ser considerados extinguidos, ya que los sobrantes seguirán su régimen propio.

Consideramos que, en el caso de la solicitud de compensación por parte del obligado al pago, será este en su escrito de solicitud el que señale las deudas y créditos a extinguir.

Sin embargo, en el supuesto de compensación de oficio por parte de la Administración tributaria detectamos que la normativa no ha previsto regla alguna que responda a esta cuestión. Entendemos que debe acudirse al artículo 63 de la LGT que establece las reglas de imputación de pagos, y ello porque tanto el pago como la compensación producen la extinción de las deudas afectadas. En definitiva, en el caso de que la compensación de oficio deba producir la extinción de uno o varios créditos con varias deudas, siendo el importe de los primeros insuficiente para producir la extinción completa de las segundas, si no se ha iniciado el procedimiento de apremio, deberá ser el obligado al pago el que determine qué deudas deben ser declaradas extinguidas por compensación. En el supuesto de que sí se hubiera iniciado la ejecución forzosa del patrimonio del obligado tributario, procederá la Administración a declarar extinguidas aquellas deudas que sean más antiguas según su exigibilidad, debiendo entender que la deuda deviene en exigible en el momento del inicio del periodo voluntario de pago o cumplimiento de la obligación. En el supuesto de la existencia de varios créditos cuyo importe es superior al de la deuda o deudas con las que se compensan, la posición deudora la ostenta la Administración tributaria que, entendemos, debe ser la que determine el crédito a extinguir (deuda para ella), como hemos entendido que debe ser el obligado tributario el que, en caso contrario, determine su deuda a compensar.

UNDÉCIMA. La cuenta corriente tributaria es un sistema de compensación diferente al que denominamos procedimiento general de compensación, aunque su finalidad es la misma: la extinción de deudas y créditos recíprocos entre el obligado y la Administración tributaria, en la cantidad concurrente. Está regulado en los artículos 138 a 143 del RGAGI.

El funcionamiento del sistema es el siguiente. Los créditos y las deudas se anotan en la cuenta corriente, de la que se determina un saldo trimestral que será, o bien una cantidad a devolver, o bien una cantidad a ingresar, que deberá hacer efectiva el obligado tributario acogido al sistema, en los plazos del artículo 62, 2 de la LGT. Los derechos de crédito y las deudas afectadas por este sistema están restringidos respecto

a los propios del sistema general de compensación. Los derechos de crédito anotables en la cuenta corriente deben estar reconocidos y corresponderse con devoluciones tributarias derivadas de la normativa del tributo y correspondientes a autoliquidaciones por el IRPF, IS, IRNR, cuando se trate de obligados tributarios que obtengan rentas en España mediante establecimiento permanente, y/o IVA. Las deudas anotables serán, en todo caso, derivadas de las autoliquidaciones por el IRPF, IS, IRNR, cuando se trate de obligados tributarios que obtengan rentas en España mediante establecimiento permanente, IVA, y pagos a cuenta del IRPF, del IS o del IRNR cuando se trate de obligados tributarios que obtengan rentas mediante establecimiento permanente, cuyo plazo de declaración o ingreso finalice durante el periodo en que resulte aplicable el sistema, a imagen y semejanza de los créditos admisibles. Estas deudas deberán ser líquidas y exigibles, pero no podrán tener el carácter de vencidas.

La aplicación de este sistema de cuenta corriente es incompatible, durante el periodo de duración de la cuenta, en relación con los créditos y débitos acogidos al mismo, con el procedimiento establecido para la compensación en el RGR, procedimiento que hemos denominado general. Ahora bien, esta incompatibilidad, a nuestro entender, se extiende a las deudas y créditos adscritos al sistema de cuenta corriente, pero no debe afectar al crédito o deuda correspondiente al saldo trimestral de la cuenta y que es liquidado provisionalmente por la Administración tributaria que, entendemos, será susceptible de compensación mediante el procedimiento general.

DUODÉCIMA. Centrando nuestro análisis en los sujetos titulares de deudas y créditos a extinguir, afirmamos que la reciprocidad entre acreedor y deudor es una característica inherente a la compensación de deudas. La reciprocidad pone en evidencia que los sujetos intervinientes son a la vez acreedor y deudor principales el uno del otro.

Esta exigencia de reciprocidad también se contiene en las normas tributarias que regulan la compensación de deudas y nos exige determinar quién es el sujeto titular de los créditos y las deudas a extinguir mediante este mecanismo. Y ello porque será únicamente la Administración tributaria titular del crédito tributario, sujeto activo de la obligación tributaria, la que podrá promover su extinción por compensación en aquellos casos en que el procedimiento se inicie de oficio y, por otra parte, el titular del derecho de crédito que quiera promover la extinción de su deuda o sanción tributaria por compensación deberá ejercitar su derecho frente a la Administración titular de estos.

DECIMOTERCERA. Tanto la Administración tributaria estatal como la autonómica y local están investidas de la potestad de compensar. Para ello todas ellas aplican las normas de la LGT y sus normas de desarrollo, tal y como prevé el artículo 1 de la LGT y ha determinado el Tribunal Constitucional en sentencia 65/2020, de 18 de junio, en la que ha concretado el concepto de Hacienda general y las materias sobre las que se despliega la competencia normativa exclusiva del Estado, entre ellas, las formas de extinción de la obligación tributaria.

Para la determinación de la Administración tributaria investida de la potestad de compensar es fundamental tener en cuenta que las Administraciones tributarias colaboran entre sí para la recaudación de sus ingresos tributarios mediante distintas fórmulas. Tanto la delegación como la encomienda de gestión recaudatoria no suponen ningún cambio en el ente titular del crédito tributario, no existe una transmisión del crédito, y así identificaremos a la Administración tributaria investida de la potestad de compensar como aquella que es titular originaria de tal crédito y no aquella Administración destinataria de la delegación o encomienda. Por otra parte, en los supuestos de ejercicio de la potestad recaudatoria derivados de la asistencia mutua en la recaudación, en ningún caso, la AEAT, ni el Estado español, podrá compensar las deudas cuya recaudación se le encomienda, con derechos de crédito que ostente el deudor frente a ella, porque no se cumple la exigencia de reciprocidad entre acreedor y deudor y su posición como tal por derecho propio.

La búsqueda del titular del crédito tributario en los supuestos de cesión del tributo y en los supuestos de cesión parcial del rendimiento del tributo nos lleva por caminos diversos: si en el primer caso debemos reconocer que el titular del tributo es distinto al titular del crédito tributario, entendido como la Administración beneficiada por la cesión del tributo, y que es esta última el sujeto en el que debemos buscar la reciprocidad con el titular de los derechos de crédito opuestos, a efectos de la viabilidad de la compensación de deudas, en el segundo caso, en el que lo que se cede es únicamente parte del rendimiento, el titular del tributo y el titular del crédito tributario coinciden en la misma Administración tributaria y será esta la que ostentará la potestad de compensar el crédito tributario generado, de conformidad con la LGT. En el supuesto del IP, el artículo 54,3 de la LSF determina que los Servicios de Inspección de Tributos del Estado podrán incoar las oportunas actas de investigación y comprobación por este

impuesto con ocasión de las actuaciones inspectoras que lleven a cabo en relación con el IRPF. Afirmamos que, aun cuando sea la Administración tributaria estatal la que, en virtud de tal autorización, desarrolle el procedimiento inspector, es la Administración tributaria autonómica la única que puede proceder a la liquidación del tributo, por lo que será esta última la titular, en todo caso, del crédito tributario o la deudora de la devolución resultante de tales actuaciones y, consecuentemente, la que estará investida de la potestad de compensar la deuda o el crédito resultante de tal liquidación.

DECIMOCUARTA. En cuanto a la contraparte de la Administración tributaria en la aplicación del mecanismo extintivo de la compensación de deudas y sanciones tributarias, queda definida como aquel obligado tributario que es, a su vez, obligado al pago de las deudas y sanciones tributarias. Pero debido a la exigencia de reciprocidad debe ostentar, a su vez, una posición acreedora. El amplio concepto de derecho de crédito que admite la LGT para su confrontación con las deudas y sanciones tributarias para su extinción por compensación en la cantidad concurrente, conlleva que pueda ser acreedor de la Hacienda pública estatal, autonómica o local, pudiendo oponer estos derechos de crédito frente a la Administración tributaria que forme parte de la Hacienda pública correspondiente, a los efectos de su compensación, de conformidad con las previsiones de la LGT.

Este obligado al pago, titular del derecho subjetivo a la compensación, podrá ocupar cualquiera de las distintas posiciones subjetivas que reconoce la norma, incluyendo a los infractores. Destacamos que en aquellos supuestos de grupos de sociedades, que tributan en el IS a través del sistema de consolidación fiscal, o de los grupos de entidades acogidas al régimen especial en el IVA, el sujeto que podrá instar la compensación o podrá ser destinatario de la actividad administrativa en esta materia, será la entidad representante del grupo y no el grupo mismo, que, pese a carecer de personalidad jurídica, no seguirá en este punto las previsiones de las entidades sin personalidad jurídica a las que se refiere el artículo 35 de la LGT, que sí serán sujetos titulares del derecho subjetivo a la compensación, en cuanto obligadas al pago de tributos y sanciones.

El responsable tributario, subsidiario o solidario, como obligado al pago, es titular del derecho subjetivo a la compensación. Ahora bien, afirmamos que, en todo caso, será imposible que inste la compensación de su deuda tributaria con un derecho de crédito

que el deudor principal ostente frente a la Hacienda pública, porque, antes de producirse el acto de derivación, en el supuesto de exigencia de responsabilidad subsidiaria, o antes de exigir el cumplimiento al responsable solidario, en cumplimiento de lo previsto en el artículo 73 de la LGT, la Administración tributaria debe haber declarado extinguida la deuda y el crédito del deudor principal en la cantidad concurrente.

El cesionario de un derecho de crédito que se ostenta frente a la Hacienda pública puede oponerlo a sus propias deudas o sanciones tributarias para su extinción por compensación. En el caso en el que la Administración tributaria, concedora de la cesión realizada, se oponga formalmente a ella, podrá hacer valer las previsiones del artículo 1198 del Código Civil, e instar la compensación de tal crédito con las deudas y sanciones tributarias del cedente, anteriores a la cesión. Si no fuera notificada la cesión del crédito a la Administración tributaria, esta estaría en disposición de instar, de oficio, la compensación de este crédito del cedente con las deudas y sanciones tributarias de este generadas hasta el momento en que tuviera noticia de tal cesión, aunque tal disposición suponga la ruptura del necesario requisito de reciprocidad.

En derecho tributario existen obligaciones solidarias, tanto en su aspecto activo como pasivo; es el supuesto, *verbi gratia*, de la tributación conjunta en el IRPF. En los casos de solidaridad activa entre los miembros de la unidad familiar que optaron por la tributación conjunta en el IRPF, cualquiera de los acreedores solidarios puede oponer este crédito a una deuda o sanción tributaria propia para su compensación de conformidad con la LGT. De igual manera, la Administración tributaria podrá instar la extinción de la totalidad del derecho crédito de titularidad solidaria con la deuda de que sea titular uno de los miembros de la unidad familiar. En el supuesto de solidaridad pasiva propugnamos que se limite la responsabilidad solidaria a aquellos miembros de la unidad familiar que obtengan renta gravable, ya que consideramos que esta interpretación se compadece mejor con el principio de capacidad económica y, en consecuencia, afirmamos que solamente estos sujetos serán titulares del derecho subjetivo a la compensación de deudas. Consideramos que, en estos casos de solidaridad pasiva, si la Administración es, a la vez, deudora y acreedora de uno de los codeudores, en observancia del principio de buena administración, debe proceder a la extinción de ambas obligaciones en la cantidad concurrente a través del mecanismo de la

compensación. Además, entendemos que el codeudor podrá oponer, para la extinción de la deuda, el derecho de crédito que ostente frente a la Hacienda pública cualquier otro codeudor. Las consecuencias de que sea el deudor solidario, titular del derecho de crédito frente a la Administración tributaria, el que lo oponga para la extinción por compensación de la deuda de titularidad solidaria generada por el IRPF o sea un codeudor el que accione el citado crédito ajeno, son diferentes, ya que, en el primer caso, podrá compensarse la totalidad del importe de crédito con la deuda tributaria, mientras que, en el segundo supuesto, solamente podrá compensarse el crédito que se corresponda con el importe equivalente a la porción de deuda tributaria de la que responde internamente el titular de aquel.

BIBLIOGRAFÍA

- AGUALLO AVILÉS, A.: "La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero. Hacia un Derecho Financiero Constitucional", *Civitas REDF*, nº 109-110, 2001, p. 45-109.
- AGULLÓ AGÜERO, A.: "Legitimidad del pago por tercero de la deuda tributaria y régimen jurídico de la devolución de ingresos indebidos", *Crónica Tributaria*, nº 35, 1981, p. 263-271.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: "¿Las sentencias judiciales engendran créditos presupuestarios?", *Presupuesto y Gasto público*, nº 2, 1979, p. 49-54.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: "Formas especiales de extinción de la deuda tributaria", en la obra colectiva *Conferencias sobre Recaudación*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1970, p. 61-76.
- ALEXY, R.: *Teoría de la argumentación jurídica. La teoría del discurso racional como teoría de la fundamentación jurídica*, Centro de estudios Constitucionales, Madrid, 1989.
- ALONSO ALONSO, R.: "Modificaciones introducidas en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 46/2002 y otras normas)", *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, nº 240, 2003, p. 3-66.
- ALONSO GONZÁLEZ, L.M. y PAGÈS I GALTÉS, J.: "La aplicación de la LGT a las Haciendas locales", *Revista de hacienda autonómica y local*, nº 68, 1993, p. 247-261.
- ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: "Aspectos fiscales de la Ley Concursal", *Consell obert: Recull informatiu del Consell General de Col.legis de Graduats Socials de Catalunya*, nº 179, 2003, p. 33-42.
- ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: "Las deudas de la Administración y el principio de estabilidad presupuestaria", *Revista española de derecho administrativo*, nº 124, 2004, p. 533-552.
- ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: "La reforma fiscal pendiente: la lucha contra el fraude fiscal", *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, nº 1, 2014, p. 1-30.
- ÁLVAREZ ARROYO, F.: *El impuesto municipal sobre construcciones, instalaciones y obras*, Aranzadi Thomson Reuters, Madrid, 1996.
- ÁLVAREZ GARCÍA, S. y GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A.I.: "Descentralización y corresponsabilidad fiscal: balance y perspectiva de futuro", *La economía regional en el marco de la nueva*

- economía*, RUBERT NEBOT, J.J. y FUERTES EUGENIO, A.M^a. (Coords.), Universitat Jaume I, Servei de Comunicació i Publicacions, Castellón, 2003.
- APARICIO PÉREZ, A.: “Ética fiscal y jurisprudencia”, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. Núm. 16/04, Madrid, 2004, p. 25-47.
- ARAGONÉS BELTRÁN, E.: “Devolución de ingresos tributarios indebidos por los entes locales”, *Cuadernos de Derecho Local*, nº 30, 2012, p. 7-36.
- ARIAS LÓPEZ, R.: “La compensación tributaria en el concurso de acreedores”, <https://elderecho.com/la-compensacion-tributaria-concurso-acreedores>.
- ARIAS VELASCO, J. y CARRAL LARRAURI, N.: *Manual de procedimientos tributarios*, Santillana, Madrid, 1968.
- ARNAU MOYA, F.: *Lecciones de Derecho Civil II. Obligaciones y contratos 2008/2009*, Col.lecció Sapientia, Publicacions de la Universitat Jaume I, Castelló de la Plana, 2009.
- BAENA DEL ALCÁZAR, M.: “Artículo 103”, *Comentarios a la Constitución*, dirigidos por F. GARRIDO FALLA, Civitas, Madrid, 1985, p. 383-403.
- BÁEZ MORENO, A. y RUIZ ALMENDRAL, V.: “La compensación de créditos y deudas tributarias a través del mecanismo de cuenta corriente”, *Estudios financieros: revista de contabilidad y tributación*, nº 211, 2000, p. 3-74.
- BALLESTEROS SOLER, M^a.C.: *La extinción de la deuda tributaria mediante compensación*, Marcial Pons, Madrid, 1997.
- BARRACHINA JUAN, E.: “La sanción como concepto de la deuda tributaria: su posible inconstitucionalidad”, *Gaceta Fiscal*, nº 155, 1997, p. 30-41.
- BARRIOS ALVÁREZ, J. y FUGARDO ESTIVAL, J. M^a.: *Derechos de crédito derivados de contratos administrativos. Las certificaciones de obra*, Cuadernos Civitas, Madrid, 1996.
- BAS SORIA, J.: “La cuenta corriente tributaria”, *Crónica tributaria*, nº 90, 1999, p. 11-22.
- BASOZABAL ARRUE, X.: “Claves para entender la compensación en Europa”, *InDret: Revista para el Análisis del Derecho*, nº 4, 2009, p. 1-27.

- BASOZABAL ARRUE, X.: "Artículos 1195 a 1202, de la compensación", *Comentarios al Código Civil*, DOMINGUEZ LUELMO, A. (Dir), Lex Nova, Valladolid, 2010.
- BAYONA DE PEROGORDO, J.J.: "Notas para la construcción de un derecho de los gastos públicos", *Presupuesto y gasto público*, nº 2, 1979, p. 65-80.
- BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M^a.T.: *Compendio de Derecho Financiero*, Ed. Librería Compás, Alicante, 1991.
- BELMONTE MARTÍN, I.: "La gestión tributaria local en España: algunas propuestas solidarias del Estado del bienestar ante la crisis global", *Revista Castellano-Manchega de Ciencias Sociales*, nº 15, 2013, p. 39-53.
- BELMONTE MARTÍN, I., ABELLÁN LÓPEZ, M.A., ALDEGUER CERDÁ, B. y PARDO BENEYTO, G.: "La gestión tributaria local: una propuesta de indicadores para su evaluación", <https://aecpa.es>
- BELTRÁN BRIONES, S.: "Basilea III y los activos por impuestos diferidos", *Nota técnica 23*, Instituto de Estudios Financieros, 2016, p. 1-5 https://www.iefweb.org/wp-content/uploads/2019/01/basilea_3_activos_impuestos_diferidos.pdf.
- BERLIRI, A.: *Principios de Derecho Tributario*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1971.
- BLAZQUEZ LIDOY, A.: "Obligados tributarios", *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, Coordinador PALAO TABOADA, C., Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004.
- BUENO ARMIJO, A.: *El reintegro de subvenciones de la Unión Europea: especial referencia a las ayudas de la política agrícola común*, Instituto Andaluz de Administración pública, Sevilla, 2011.
- CALATRAVA ESCOBAR, M^a.J.: "Sanciones: extinción", en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Libro homenaje a Fernando Sainz de Bujanda, Instituto de Estudios Fiscales, vol. II, Madrid, 1991, p. 1267-1290.
- CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero I, Derecho Tributario (Parte General)*, Civitas, Madrid, 2001.

- CALVO ORTEGA, R: "Hacia un nuevo derecho tributario", *Foro: Revista de ciencias jurídicas y sociales*, nº 0, 2004, p. 59-74.
- CALVO ORTEGA, R.: *¿Hay un principio de justicia tributaria?*, Editorial Aranzadi, SA, Cizur Menor, 2012.
- CALVO VÉRGEZ, J.: "La tributación familiar en el Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas: principales cuestiones conflictivas", *Diario La Ley*, nº 7169, 2009, p. 1-15.
- CALVO VÉRGEZ, J.: "El llamado procedimiento de cuenta corriente tributaria en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos", *Crónica tributaria: Boletín de Actualidad*, nº 6, 2011, p. 17-28.
- CALVO VÉRGUEZ, J.: "El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos tributarios indebidos", *Aranzadi doctrinal*, nº 5, 2012, p. 165-180.
- CALVO VÉRGUEZ, J.: "Los nuevos "impuestos negativos" aplicables en el IRPF", *Revista Aranzadi doctrinal*, nº 5, 2015, p. 45-64.
- CALVO VÉRGUEZ, J.: "La revocación de actos dictados al amparo de normas tributarias no conformes al derecho de la Unión Europea a la luz de las recientes reformas normativas", *Documentación administrativa: Nueva época*, nº 5, 2018, p. 139-152.
- CANGA ARGÜELLES, J.: "Artículo remitido en respuesta a unos ataques de Joaquín Caamaño", *El tribuno del pueblo español*, Cádiz, nº 40, 16 de marzo de 1813, p.230-231.
- CANTÓN VÁZQUEZ, R., CARMONA RUIZ, R., y GONZÁLEZ POL, E.: "la política de subvenciones de las Administraciones públicas", *Auditoría pública: revista de los órganos Autónomos de Control Externo*, nº 8, 1997, p. 23-28.
- CARRASCO PERERA, A.: "Pignoraciones de la devolución del IVA y derecho de hacienda a compensar", *Diario La Ley*, nº 7818, 2012, p. 1-5.
- CARRETERO PÉREZ, A.: *Derecho Financiero*, Santillana, Madrid 1968.
- CARRILLO DE ALBORNOZ, A.: *Derecho privado romano*, Promotor Cultural Malagueño, Málaga, 1999.

- CARBAJO VASCO, D.: "Comentarios a la regulación de la tributación conjunta en el actual IRPF español", *Impuestos, Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, nº 9, 2011, p. 1-17.
- CARBAJO VASCO, D., *Algunas cuestiones tributarias en los concursos de acreedores*, séptima edición, Documentos de trabajo 4/2020, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2020.
- CASADO OLLERO, G.: "Deducciones y reembolsos en el Impuesto sobre el Valor Añadido adoptado por la C.E.E.", *Crónica Tributaria*, nº 32, 1980, p. 127-148.
- CASADO OLLERO, G.: "De la imposición de producto al sistema de retenciones y fraccionamiento de pago en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I). La retención a cuenta", *Civitas REDF.*, nº 21, 1979, p. 69-83.
- CASADO OLLERO, G., FALCÓN TELLA, R., LOZANO SERRANO, C., SIMÓN ACOSTA, E.: *Cuestiones Tributarias prácticas*, 2ª ed., Ed. La Ley, Madrid, 1990.
- CASANA MERINO, F.: *La devolución de ingresos indebidos en materia tributaria*, Ed. La Ley, Madrid, 1992.
- CASTÁN VÁZQUEZ, J. M^ª: "El "favor debitoris" en el Derecho español", *Anuario de derecho civil*, vol. 14, nº 4, 1961, p. 835-850.
- CASTILLO BLANCO, F.: "La ejecución propia e impropia de sentencias en el ámbito contencioso-administrativo", *Revista Andaluza de Administración Pública*, nº 100, 2018, Monográfico Conmemorativo, p. 87-129.
- CAYÓN GALIARDO, A.: "Las obligaciones económicas del Estado en la Ley General Presupuestaria", *Presupuesto y Gasto Público*, nº 3, 1979, p. 61-78.
- CERVERA TORREJÓN, F. y MAGRANER MORENO, F.J.: *La comprobación de valores: causas de impugnación*, Ed. Tecnos, Madrid, 1994.
- CHECA GONZÁLEZ, C.: "Delimitación, elementos del Impuesto y procedimiento de gestión", en obra colectiva *El IVA en España*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1987, p. 21-130.
- CHICO DE LA CÁMARA, P.: "La relación jurídico-tributaria y las obligaciones tributarias", *Comentario sistemático a la nueva Ley general Tributaria*, Coordinador PALAO TABOADA, C., Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004.

- CORCUERA TORRES, A.: *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1998.
- CORDERO GONZÁLEZ, E.M^a.: *La compensación como forma de extinción de la deuda tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2002.
- CORRAL GUERRERO, L.: "Potestad tributaria de recaudación", *Cuadernos de Estudios Empresariales*, nº 4, 1994, p. 57-84.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. y MARTÍN DELGADO, J.M.: *Ordenamiento tributario español*, Civitas, Madrid, 1977.
- COSCULLUELA MONTANER, L.: *Manual de Derecho Administrativo, Parte general*, vigésimo segunda edición, Civitas- Thomson Reuters, Cizur Menor, 2011.
- DE ÁNGEL YÁGÜEZ, R.: "Una obra jurídica monumental de nuestros días: El *Marco Común de referencia*. Breve descripción y modesta valoración", <http://www.forulege.com>
- DE LA PEÑA VELASCO, G.: "La ejecución separada del crédito tributario en el Concurso de acreedores", *Quincena Fiscal*, nº 11, 2010, p. 15-45.
- DEL BARCO FERNÁNDEZ-MOLINA, J., PANIZO GARCÍA, A., SILVA URIEN, I. y ARELLANO PARDO, P., *Comentarios prácticos a la nueva Ley general de subvenciones*, Lex Nova, Valladolid, 2004.
- DEL VALLE VILLAR. J.M.: *La protección legal de la suficiencia del salario*, Ed. Dykinson, Madrid, 2002.
- DEZA VILLASANZ, R.: *Derecho Aduanero, Vertiente tributaria y penal*, Universidad Internacional de Andalucía, Sevilla, 2019.
- DÍEZ ALEGRÍA, M.: "La extinción de la obligación tributaria", *R.D.F.H.P.*, nº 68, 1967, p. 9-68.
- DÍEZ-PICAZO, L.: *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, Ed. Tecnos, Madrid, 1972.
- DÍEZ-PICAZO, L.: *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial II. Las relaciones obligatorias*, Civitas, cuarta edición, Madrid, 1993.
- DÍEZ-PICAZO, L.: "La extinción de la deuda tributaria". *R.D.F.H.P.*, nº 54, 1964, p. 467-488.
- DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A.: *Sistema de Derecho Civil*, vol. II, Tecnos, Madrid, 1995.

- DÍEZ-PICAZO, L.: *Fundamentos del derecho civil patrimonial, II*, quinta edición, Civitas, Madrid, 1996.
- DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, G.: "Derecho propio y reciprocidad en la compensación legal de créditos", *Revista crítica de derecho inmobiliario*, nº 645, 1998, p. 393-482.
- DUVERGER, M.: *Finances Publiques* (9ª Ed.), P.U.F., París, 1978.
- EISSA, N. y HOYNES, H.: "Redistribution and tax expenditures: The earned income tax credit", *NBER Working paper series*, Working Paper 14307, Cambridge, 2008, www.nber.org.
- ERICE ECHEGARAY, M.A.: "Reflexiones acerca del carácter discrecional de las subvenciones públicas: la importancia del reglamento de procedimiento para su concesión (Real Decreto 2225/1993, de 17 de diciembre)", *Revista jurídica de Navarra*, nº 18, 1994, p. 181-194.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F.: "La Hacienda Local en el seno del ordenamiento tributario: unidad y diversidad", *Palau 14*, nº 15, 1991, p. 219-239.
- ESCUÍN PALOP, V.: "La Administración del Estado en la Constitución", en *Estudios sobre la Constitución española de 1978*, Universidad de Valencia, Valencia, 1980, p. 285-299.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: "Devoluciones y reembolsos", *Estatuto del contribuyente, Manual Práctico Francis Lefebvre*, Madrid, 1999.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: "Nulidad de actos y normas tributarias por efecto del Derecho de la UE: retroacción de actuaciones y devolución de ingresos indebidos", *Jornadas sobre mercado interior y derecho de la Unión Europea*, Documento nº 15, Instituto de Estudios Fiscales, 2013, p. 9-27.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E., LÓPEZ MARTÍNEZ, J., PÉREZ LARA, J.M. y DAMAS SERRANO, A.: *Manual práctico de Derecho Tributario, Parte General*, 4ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.
- ESPINOSA DE RUEDA JOVER, M.: "Suspensión de los actos tributarios", *Quincena Fiscal*, nº 19, 1998, p. 11-20.
- ESPINOSA DE RUEDA JOVER, M.: "Ejecución de Sentencias en el Orden Jurisdiccional Contencioso-Administrativo", *Repertorio de jurisprudencia Aranzadi*, volumen VI, nº 6, 1999.

- EZCURRA, M.: *Secretarios Interventores de la Administración Local, volumen II*, Ed. Ezcurrea Hermanos SL, 2021, Madrid.
- EZQUERRA HUERVA, A.: "Artículo 106", en obra colectiva *Comentarios a la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, Tomo II, directores EZQUERRA HUERVA, A. y OLIVÁN DEL CACHO, J., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2021, p. 1755-1772.
- FALCÓN Y TELLA, R.: *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992.
- FENELLÓS PUIGSERVER, V.: *El Estatuto del contribuyente: (comentarios a La Ley 1/1998 de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes)*, Editorial Tro, Valencia, 1998.
- FERNÁNDEZ FARRERES, G.: "Las encomiendas de gestión", *Informe Comunidades Autónomas*, nº 1995, 1995, p. 667-685.
- FERNÁNDEZ FARRERES, G.: *La contribución del Tribunal Constitucional al Estado autonómico*, Iustel, Madrid, 2005.
- FERNÁNDEZ-FONTECHA TORRES, M.: "La responsabilidad del Estado legislador y el artículo 106 de la Constitución", *Revista de las Cortes Generales*, nº 104, 2018, p. 221-264.
- FERNÁNDEZ FUENTES, G.: "La compensación tributaria: antecedentes y estado actual", *Cuadernos de Estudios Empresariales*, nº 7, 1997, p. 99-116.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, E.: "Compensación de oficio de deudas tributarias", *Crónica Tributaria*, nº 27, 1978, p. 278-290.
- FERNÁNDEZ MARÍN, F. y FORNIELES GIL, A.: "Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras", en obra colectiva *Derecho Tributario Local*, CARRASCO PARRILLA, P.J. (director), Atelier, Barcelona, 2008.
- FERRARI HERRERO, I., y VILLOTA GIL-ESCOIN, P.: "La individualización de los derechos fiscales y el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *Política fiscal y familia*, CARPIO GARCÍA, M. (Coord.), Argentería, Madrid, 1999.
- FERREIRO LAPATZA, J.J.: "La extinción de la obligación tributaria", *R.D.F.H.P.*, nº 77, 1968, p. 1015-1076.
- FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho financiero español*, 3ª Edición, IEF, Madrid, 1978.

- FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero español*, ed. 19ª, Marcial Pons, Madrid, 1997.
- FIGUEIRA LOURO, M.: "Las subvenciones y los planes de inversiones", *Revista de Estudios de la Vida local*, nº 123, 1962, p. 371-376.
- FLORES MATÍES, J.: "Procedimiento concursal. Antecedentes y principios generales de la Ley Concursal. Naturaleza del concurso. El órgano judicial: competencia objetiva y territorial. Líneas generales de procedimiento", <https://editorial.tirant.com/es/actualizaciones/Tema52procesalcivilll%20septiembre2015.pdf>.
- FONT DE MORA RULLÁN, J.: "¿Pueden embargarse las deducciones por maternidad o familiares del IRPF que correspondan al ejecutado? Una reflexión al hilo del Real Decreto-Ley 9/2015", <https://www.legaltoday.com/practica-juridica/derecho-fiscal/fiscal/pueden-embargarse-la-deducciones-por-maternidad-o-familiares-del-irpf-que-correspondan-al-ejecutado-una-reflexion-la-hilo-del-real-decreto-ley-92015-2017-07-17/>
- FRIEDMAN. M.: *Capitalismo y libertad*, Rialp, Madrid, 1966.
- FUENMAYOR FERNÁNDEZ, A. y GRANELL PÉREZ, R.: "Implantación de un impuesto negativo sobre la renta. Microsimulación de su coste neto y efectos sobre la pobreza y la desigualdad", *Papeles de Trabajo del IEF*, nº 1/2017.
- GALAPERO FLORES, R.: "Interés de demora y recargos tributarios. Regulación en la Ley General Tributaria y en el Reglamento General de Recaudación", *Impuestos, Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, nº 5, 2008, p. 1-17.
- GALLEGO LÓPEZ, J.B.: "Acerca de la naturaleza tributaria de las cuotas de urbanización derivadas de la ejecución del planeamiento urbanístico", *Crónica Tributaria*, nº 127, 2008, p. 59-86.
- GARCÍA AÑOVEROS, J.: "Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales", *Civitas REDF*, nº 90, 1996, p. 213-236.
- GARCÍA ARANDA, A.: "La compensación de deudas y créditos tributarios", *R.D.F.H.P.*, nº 140-141, 1979, p. 267-274.

- GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: “Un paso importante para el desarrollo de nuestra justicia constitucional: la doctrina prospectiva en la declaración de ineficacia de la Leyes inconstitucionales”, *Revista española de Derecho Administrativo*, nº 61, 1989, p. 5-18.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.-R.: *Curso de Derecho Administrativo*, tomo II, Civitas-Thomson Reuters, Cizur Menor, 2000.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.-R.: *Curso de Derecho Administrativo*, primer volumen, 15ª edición, Civitas-Thomson Reuters, Cizur Menor, 2011.
- GARCÍA GÓMEZ, A.J.: *La compensación de las deudas tributarias: régimen general y cuenta corriente fiscal*, Aranzadi Thomson-Reuters, Elcano, 2000.
- GARCÍA GÓMEZ, A.J.: “La posición de las Administraciones tributarias en el concurso a propósito de la reforma de la Ley 38/2011”, *Quincena Fiscal*, nº 12, 2012, p. 33-61.
- GARCÍA MARTÍNEZ, A.: “La colaboración interadministrativa en la recaudación ejecutiva de los tributos locales”, *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*, nº 28, 2013, p. 67-90.
- GARCÍA NOVOA, C.: “Comentarios al art. 11, LDGC”, *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1999.
- GARCÍA NOVOA, C.: “Elementos de cuantificación de la obligación tributaria”, en la obra colectiva *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, p. 213-376.
- GARCÍA NOVOA, C.: “El principio de Buena Administración como regla de control de los actos administrativos en materia tributaria”, *Taxlandia: Blog Fiscal y de Opinión Tributaria*, 20 de agosto de 2019. <https://www.politicafiscal.es/cesar-garcia-novoa/el-principio-de-buena-administracion-como-regla-de-control-de-las-actos-administrativos-en-materia-tributaria>.
- GARCÍA NOVOA, C.: “Algunas novedades de la Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal. Software de doble uso, lista de morosos y prohibición de amnistías fiscales”, *Quincena Fiscal*, nº 17, 2021, p. 21-52.
- GARCÍA NOVOA, C.: “El resurgimiento de la revocación”, *Taxlandia: Blog Fiscal y de Opinión Tributaria*, 22 de febrero de 2022, <https://www.politicafiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/el-resurgimiento-de-la-revocacion>.
- GARCÍA NÚÑEZ, D.: *Efectos del proceso concursal en los tributos*, Aranzadi, Cizur Menor, 2021.

- GARCÍA PRATS, F.A.: “La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria”, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. nº 24, 2001, p.1-98.
- GARCÍA TORRES, J.: “Análisis constitucional de algunos problemas en torno a las fuentes del derecho en la LGT”, *Crónica Tributaria*, nº 61, 1992, p. 37-45.
- GARCÍA-OVIES SARANDESES, I., PEDREIRA MENÉNDEZ, J. Y SESMA SÁNCHEZ, B. (directores), CORDERO GONZÁLEZ, E.M^a. (coordinadora), *Conflictos actuales en derecho tributario, Homenaje a la profesora Doctora MANUELA FERNÁNDEZ JUNQUERA*, Aranzadi SAU, Cizur Menor, 2017.
- GARRIDO FALLA, F.: “Artículos 97 a 112”, en la obra colectiva *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, dirigidos por O. ALZAGA VILLAAMIL, Edersa, Madrid, 1998, Tomo VII, p. 1422-1427.
- GOMAR SÁNCHEZ, J.I.: “La devolución de ingresos indebidos: algunas observaciones desde la perspectiva local”, *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, nº especial II, junio, 2021, p. 177-190.
- GÓMEZ GARCÍA, M.: “Incorporación de la mujer al mercado de trabajo y medidas fiscales de ayuda”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 14, 2003, p. 1-21.
- GÓMEZ LIGÜERRE, C.: *Solidaridad y responsabilidad. La responsabilidad conjunta en el derecho español de daños*, director: Pablo Salvador Coderch, Tesis doctoral, Universitat Pompeu Fabra de Barcelona, Facultad de Derecho, 2005.
- GÓMEZ MERLO DE LA FUENTE, L.: “Efectos de la nulidad de una ordenanza fiscal sobre actos de liquidación”, *Cuadernos de Derecho Local (QDL)*, nº 32, 2013, p. 156-166.
- GÓMEZ POMAR, F. y GILI SALDAÑA, M.: “El futuro instrumento opcional del Derecho contractual europeo: una breve introducción a las cuestiones de formación, interpretación, contenido y efectos”, *InDret, Revista para el análisis del derecho*, nº 1, 2012, p. 1-27.
- GÓMEZ PUENTE, M.: “Un apunte sobre la dimensión regional de la responsabilidad del Estado por incumplimiento del Derecho Comunitario Europeo”, *Informe Comunidades Autónomas*, 2004, p. 780-799.
- GONZÁLEZ ORTÍZ, D.: *La responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español*, Dykinson, Madrid, 2003.

- GONZÁLEZ PÉREZ, J.: *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Ley 29/1998, de 13 de julio)*, octava edición, Editorial Aranzadi SA, Cizur Menor, 2016.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: *La sucesión en la deuda tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1993.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: “Comentarios al artículo 68 de la LGT”, *Comentarios a las leyes Tributarias y Financieras, Comentarios a la Ley General Tributaria, Artículos 1 a 90*, Edersa, Tomo I, 1983, p. 600 y ss.
- GOROSPE OVIEDO, J.I.: “Hacia un nuevo concepto de deuda tributaria”, *Revista de derecho financiero y hacienda pública*, vol. 49, nº 253, 1999, p. 757-820.
- GOROSPE OVIEDO, J.I.: “La tributación de la maternidad en el IRPF”, en la obra colectiva *Tratado sobre la igualdad jurídica y social de la mujer en el siglo XXI*, Coord. FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, M^a.B., Dykinson, Madrid, 2019.
- GUERRA REGUERA, M.: “La tributación conjunta: reflexiones y comentarios”, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, nº 223, 2001, p. 3-80.
- HERMIDA JUSTO, P. y NOGUERA, J.A.: “Integración de impuestos y prestaciones: una vía innovadora para la reforma de la protección social”, *Documentación social*, nº 169, 2013, p.105-126.
- HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, J.: “¿Estado de derecho?”, *Taxlandia: Blog Fiscal y de Opinión Tributaria*, 23 de noviembre de 2021, <https://www.politicafiscal.es/equipo/joaquin-huelin-martinez-de-velasco/estado-de-derecho>
- IBÁÑEZ GARCÍA, I.: “El régimen de responsabilidad patrimonial de la Ley 40/2015 ante el TJUE (recurso por incumplimiento C-278/20)”, *WP IDEIR*, nº 39, 2021, p. 1-14.
- IBÁÑEZ LÓPEZ, F.: “La superación de la doctrina constitucional contenida en la Sentencia 166/1998, de 15 de julio, por lo que se refiere a la inembargabilidad del dinero y ciertos bienes patrimoniales de las administraciones públicas”, *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, nº 4, 2016, p. 424-436.

- IGLESIAS CASAIS, J.M. y GONZÁLEZ MÉNDEZ, A.: “La evasión fiscal y su “amnistía”. La justicia tributaria en un contexto de crisis económica”, *Dereito, Revista xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, Vol.22, 2013, p. 195-223.
- JIMÉNEZ MANCHA, J.R.: *La compensación de créditos*, Edersa, Madrid, 1999.
- JORDANA DE POZAS, L.: “Ensayo de una teoría del fomento en el Derecho administrativo”, *Revista de estudios políticos*, nº 48, 1949, p. 41-54.
- JORDANO BAREA, J.B.: “Las obligaciones solidarias”, *Anuario de Derecho Civil*, vol. 45, nº 3, 1992, p. 847-874.
- LAGOS RODRÍGUEZ, M^a G., IGLESIAS SUÁREZ, A., ALAMO CERRILLO, R. y GARCÍA NICOLÁS, C.: “Familia y fiscalidad directa en España”, *Crónica tributaria*, nº 137, 2010, p. 93-116.
- LITAGO LLEDÓ, R.: “La acción de responsabilidad patrimonial del Estado legislador de la Ley 40/2015 aplicada a la materia tributaria o el incremento de la litigiosidad con respaldo legal”, VII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “Una estrategia global al servicio de la reducción de la conflictividad en materia tributaria”, Documento de Trabajo 11, Instituto de Estudios Fiscales, 2019, p. 208-222.
- LÓPEZ DÍAZ, A.: “Algunas cuestiones en relación al aplazamiento y fraccionamiento del pago en el nuevo RGR”, *Impuestos, Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, tomo I, 1992, p. 101-124.
- LÓPEZ DÍAZ, A.: “Las modificaciones del IRPF para 2003”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 1, 2003, p. 27-44.
- LÓPEZ LÓPEZ, H. y CAMPIONE, R.: “la regularización tributaria prevista en el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo: Una amnistía fiscal contraria a la justicia distributiva y manifiestamente ineficaz”, *Eunomía. Revista en Cultura de la Legalidad*, nº 3, 2012-2013, p. 103-124.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: “Los responsables de las deudas tributarias y el procedimiento de gestión”, *Civitas REDF*, nº 74, 1992, p. 247-282.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: “El Derecho tributario frente a las uniones de hecho”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada*, nº 4, 2001, p. 507-523.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: “El estatuto patrimonial del discapacitado: una necesidad”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada*, nº 5, 2002, p. 195-227.

- LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: “Un ejemplo más de la impericia del legislador: la prescripción tributaria frente a la potestad de comprobación y a las denominadas obligaciones conexas”, *Quincena fiscal*, nº 15-16, 2017, p. 83-126.
- LÓPEZ PÉREZ, M. y BRYANT CANO, A.: “El tratamiento de los activos fiscales diferidos en el sector financiero”, *Cuadernos de información económica*, nº 249, 2015, p. 27-34.
- LÓPEZ RAMÓN, F.: “Los límites constitucionales de la autotutela administrativa”, *Revista de Administración Pública*, nº 115, enero-abril 1988, p. 57-97.
- LÓPEZ VILAS, R.: “De la compensación”, *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, dirigidos por ALBADALEJO, M. y DIAZ ALABART, S., Tomo XVI, Vol. 1, Editorial Revista de Derecho Privado Edersa, Madrid, 1991.
- LOZANO SERRANO, C.: “Participaciones y Subvenciones”, *Palau 14, RVHP*, nº 8, 1989, p. 59-84.
- MAGRANER MORENO, F.J.: *La comprobación tributaria de los órganos de gestión. Naturaleza y alcance*, Aranzadi, Pamplona, 1995.
- MAGRANER MORENO, F.J.: “Panorama actual de la responsabilidad patrimonial de la Administración pública: en especial, en el ámbito tributario”, *Revista española de Derecho Financiero*, nº 180, 2018, p. 13-50.
- MAGRANER MORENO, “Reserva de ley en materia tributaria local y prohibición de analogía: en especial, respecto de beneficios fiscales”, *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, nº especial de septiembre, 2019, p. 35-50.
- MAGRANER MORENO, F.J.: “El recurso indirecto contra las ordenanzas fiscales”, *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, nº especial II, junio, 2021, p. 200-214.
- MALVÁREZ PASCUAL, L.: “La deuda tributaria”, *Comentario sistemático a la nueva Ley general Tributaria*, Coordinador PALAO TABOADA, C., Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004.
- MALVÁREZ PACUAL, L.: “Comentarios al Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal (II)”, *Quincena fiscal*, nº 4, 2021, p. 133-158.

- MANTECA VALDELANDE, V.: "Las potestades administrativas: régimen general", *Actualidad administrativa*, nº 18, quincena del 16 al 31 oct., 2011, p. 5.
- MARÍN SANTAMARÍA, A. y GÓMEZ-FERRER BAYO, L.: "Compensación de deudas entre Administraciones Públicas. Particularidades en el ámbito autonómico valenciano", *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, nº 9, 2020, p. 1-6.
- MÁRQUEZ SILLERO, C. y MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A.: "Los intereses de demora en el Impuesto sobre Sociedades: gastos financieros fiscalmente deducibles (análisis de la STS de 8 de febrero de 2021, recurso 3071/2019)", *Carta Tributaria, Revista de Opinión*, nº76, 2021, p. 1-10.
- MARTÍN BARAHONA, F.: "Regularización de deudas tributarias correspondientes a pensiones procedentes del extranjero y condonación de las sanciones, recargos e intereses liquidados por este concepto", *Revista CEF Gestión*, nº 201, 2015, p. 23-40.
- MARTÍN QUERALT, J.: "Ley de Presupuestos y reformas tributarias: Comentarios a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de julio de 1981", *Presupuesto y Gasto Público*, nº 11, 1981, p. 91 y ss.
- MARTÍN QUERALT, J.: "La suspensión de los procedimientos recaudatorios", *Civitas REDF*, nº 13, 1977, p. 81-115.
- MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 5ª ed., Ed. Tecnos, Madrid, 1994.
- MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, C., y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 8ª ed., Tecnos, Madrid, 1997.
- MARTÍN TIMÓN, M.: "La extinción de las deudas tributarias por compensación", en la obra colectiva *Estudios de Derecho tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, vol. I, Madrid, 1979, p. 879-905.
- MARTÍNEZ GINER, L.A.: *La Hacienda pública deudora (Un análisis de Derecho Financiero, con especial referencia al cumplimiento de las obligaciones públicas)*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002.

- MARTÍNEZ GINER, L.A.: "Responsabilidad del Estado y demora en las devoluciones tributarias", 2010, <https://rua.ua.es>, p. 451-462.
- MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: "Procedencia y cuantía de la compensación tributaria", *Impuestos, Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, vol. II, 1989, p. 33-43.
- MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: "La compensación tributaria en la nueva normativa recaudatoria", *Impuestos, Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia* vol. I, 1991, p. 3-18.
- MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: " La extinción de las sanciones tributarias", *Crónica Tributaria*, nº 53, 1985, p. 107-121.
- MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: "Comentarios de jurisprudencia", *Impuestos, Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia* nº 18, 1995, p. 74-79.
- MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: "En torno a la literatura jurídica", *Carta Tributaria*, nº 75, 2021, p. 1-11.
- MÁS BADÍA, M^a.D.: "Alcance temporal de la declaración de inconstitucionalidad de las leyes civiles. Especial referencia a las valencianas", *Derecho Privado y Constitución*, nº 31, 2017, p. 317-386.
- MATEO RODRÍGUEZ, L.: "Extinción de la obligación tributaria por compensación", en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, libro homenaje a FERNANDO SAÍNZ DE BUJANDA, Instituto de estudios Fiscales, vol. II, Madrid, 1991, p. 1045-1077.
- MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: *Los responsables tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A., Madrid, 1994.
- MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: "La exigibilidad de los Tributos", *Civitas REDF*, nº 30, 1981, p. 219-264.
- MERINO JARA, I.: "Reembolso de las garantías aportadas para suspender la ejecución de los actos tributarios", *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura*, nº 16, 1998, p. 75-86.

- MERINO JARA, I.: "Tributación familiar. Regímenes especiales. Imputación de rentas e instituciones de inversión colectiva", *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 1999.
- MERINO JARA, I.: "Aplazamiento y fraccionamiento de pago en el Reglamento General de Recaudación", *Nueva fiscalidad*, nº 11, 2006, p. 9-66.
- MÍGUEZ MACHO, L.: "Autotutela administrativa y tutela judicial efectiva: nuevas perspectivas para el proceso contencioso-administrativo", *Revista General del Derecho Administrativo*, nº 38, 2015, p. 231-268.
- MÍGUEZ MACHO, L.: "Ejecución forzosa de los actos administrativos, recursos de alzada y derecho a la tutela judicial efectiva", en *Derecho Administrativo e integración europea, Tomo II: El actuar de la Administración pública y garantías de su efectiva legalidad- Estudios homenaje al profesor JOSÉ LUÍS MARTÍNEZ LÓPEZ MUÑIZ*, Editorial Reus, Madrid, 2018, p. 1435-1450.
- MONEDERO MONTERO DE ESPINOSA, J.L.: "La extinción de la deuda tributaria. Análisis especial de la compensación", en la obra colectiva *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre). Homenaje a D. PEDRO LUIS SERRERA CONTRERAS, MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (director)*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, p. 433-448.
- MORELL OCAÑA, L.: *Curso de derecho administrativo*, Tomo II, Aranzadi, Pamplona, 1997.
- MORENO FERNÁNDEZ, J.L.: *El estado actual de los Derechos y de las Garantías de los contribuyentes en las Haciendas Locales*, Civitas, Madrid, 2007, p. 363-369.
- MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: *La responsabilidad patrimonial del Estado-legislador en materia tributaria y vías para reclamarla*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor, 2009.
- MORENO SERRANO, B.: "Devolución de ingresos indebidos versus devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo", *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, nº 4, 2013.
- MORENO SERRANO, B.: "¿Por qué nos resistimos a apremiar a otras Administraciones Públicas?", *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, nº 9, 2019.

- MORENO SERRANO, B.: "El Tribunal Supremo zanja la polémica sobre la revocación del IIVTNU", *La Ley 1436/2022*, <https://www.elconsultor.laley.es>.
- MUÑOZ DE JUAN, E.: "Las ayudas y subvenciones en el Derecho Comunitario", *Auditoría pública: revista de los órganos Autónomos de Control Externo*, nº 13-14, 1998, p. 72-77.
- NAVARRO FAURE, A.: "Procedimiento de concesión y gestión presupuestaria de subvenciones" en obra colectiva *Régimen jurídico-financiero de las subvenciones públicas*, Tirant lo Blanc, Valencia, 2010.
- NICOLAU, N. y ÁLVAREZ, I.: "Aplazamiento del pago de la deuda aduanera", <https://www.diariodelpuerto.com/aplazamiento-del-pago-de-la-deuda-aduanera>.
- OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, Versión abreviada de 21 de noviembre de 2017*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2019.
- OLIVERA MASSÓ, P.: *El régimen de las certificaciones de obra tras la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas*, Cuadernos Civitas, Madrid, 1996.
- PADILLA RUÍZ, P.: "Los principios de eficacia y eficiencia en la actuación del empleado público y su conexión con la evaluación del desempeño", *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 10, noviembre de 2018.
- PAGÈS I GALTÉS, J.: "Doctrina del TS sobre la devolución de ingresos y las causas de nulidad basadas en la declaración de inconstitucionalidad del IIVTNU", *Tributos locales*, nº 147, 2020, p. 19-49.
- PALAO TABOADA, C.: *Derecho Financiero y Tributario*, vol. I, Colex, Madrid, 1985.
- PALAO TABOADA, C.: "La LGT desde la perspectiva constitucional: crisis y reforma", *Civitas REDF*, nº 100, 1998, p. 533-548.
- PAREJO ALFONSO, L.: "La eficacia como principio jurídico de la actuación de la Administración pública", *Revista de Documentación Administrativa*, nº 218-219, 1989, p. 15-66.
- PAREJO ALFONSO, L.: "Valores Superiores. Derecho Constitucional", *Enciclopedia Jurídica Básica*, Vol. IV., Civitas, Madrid, 1995.
- PARRA LUCÁN, M^a.A.: "La compensación en Derecho Español y en los Principios del Derecho Contractual Europeo. Una comparación", en obra colectiva *La tercera parte de los*

Principios de Derecho Contractual Europeo. The Principles of European Contract Law Part III, Tirant lo Blanch, Valencia, 2005, p. 301-433.

PEDROSA LÓPEZ, J.C.: “Los trabajos de la OCDE y las medidas de la Unión Europea en materia de cooperación administrativa e intercambio de información”, *Carta Tributaria, Revista de Opinión*, nº 52, 2019, p. 1-22.

PÉREZ DE AYALA, J.L.: “La estructura del impuesto”, *Reflexiones en torno al nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1999.

PÉREZ BERNABEU, B.: “La responsabilidad patrimonial del estado legislador en el ámbito tributario”, *Quincena Fiscal*, nº 3, 2016
https://proview.thomsonreuters.com/title.html?redirect=true&titleKey=aranz%2Fperiodical%2F108139532%2Fv20160003.3&titleStage=F&titleAcct=i0adc419b0000014fdc07e785606abd1d#sl=e&eid=2fdbba53b22a3d5e8918b12f6b112a8b&eat=BIB_2016_165&pg=&psl=&nvgS=false

PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario, parte general*, 4ª ed., Ed. Civitas, Madrid, 1994.

PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la reforma de la Ley general Tributaria*, Aranzadi Thomson Reuters, Pamplona, 1996.

PONT MESTRES, M.: “Acerca de la condonación graciable de sanciones tributarias”, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, nº 205, 2000, p. 3-34.

PUIG I FERRIOL, LL.: “Régimen jurídico de la solidaridad de deudores”, *Libro homenaje a Ramón María Roca Sastre*, vol. II, Junta de Decanos de los Colegios Notariales, Madrid, 1976.

RALLO JULIÁN, J.R.: *Contra la renta básica*, Deusto, Barcelona, 2015.

RALLO JULIÁN, J.R.: “La inútil prohibición legal de las amnistías fiscales”, https://blogs.elconfidencial.com/economia/laissez-faire/2018-07-17/inutil-prohibicion-legal-amnistias-fiscales_1593843/

RAMALLO MASSANET, J.: “Estructura constitucional del Estado y LGT”, *Crónica Tributaria*, nº 67, 1993, p. 101-121.

- RAMOS PRIETO, J.: “Las relaciones de colaboración financiera de las Comunidades Autónomas con las entidades locales”, *Anuario aragonés del gobierno local*, nº 3, 2011. p. 303-367.
- RASTROLLO SUÁREZ, J.J.: “La evolución del principio de eficacia y su aplicación en el ámbito de la Función Pública: la evaluación del desempeño”, *Revista General de Derecho Administrativo*, nº 45, 2017, p. 1-38.
- REQUERO IBÁÑEZ, J.L.: “Ejecución de sentencias en la Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa”, *Cuadernos de derecho local*, nº 8, 2005, p. 33-49.
- RINCÓN GONZÁLEZ-ALEGRE, A.: “Revisión de la plusvalía municipal y responsabilidad patrimonial”, Tribuna 12 de diciembre de 2018, <https://elderecho.com/revision-plusvalia-municipal-responsabilidad-patrimonial>
- RIOS SALMERÓN, B.: “La inembargabilidad del salario”, discurso leído el día 4 de diciembre de 1986 en el acto de recepción como Académico de Número de la Real Academia de Legislación y Jurisprudencia de Murcia, <http://www.ralyjmurcia.es/sites/default/files/Número%2010.1986.Don%20%20Bartolome%20Rios%20Salmeron.pdf>.
- RODRIGUEZ BEREIJO, A.: *El presupuesto del Estado. Introducción al Derecho Presupuestario*, Tecnos, Madrid, 1970.
- RODRIGUEZ BEREIJO, A.: “Jurisprudencia constitucional y derecho presupuestario. Cuestiones resueltas y temas pendientes”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 44, 1995, p. 9-64.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: “La Carta de los derechos Fundamentales de la Unión Europea”, *Revista de derecho de la Unión Europea*, nº 1, 2001, p. 45-57.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: “Las garantías del crédito tributario”, *Civitas REDF*, nº 30, 1981, p. 181-218.
- RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M.: “Las medidas cautelares de aseguramiento en los procedimientos tributarios”, *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*, nº 26, 2012-II, p. 17-38.

- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: "El interés de demora exigible por la Administración en el Proyecto de Ley General Tributaria: luces y sombras", *Quincena Fiscal*, nº 15, 2003, p. 11-24.
- RODRÍGUEZ-TOUBES MUÑIZ, J.: "El criterio histórico en la interpretación jurídica", *Dereito, Revista xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, Vol.22, nº 1, 2013, p. 599-632.
- ROLDÁN CENTENO, E. y MEÑO GALINDO, S.: "Régimen jurídico de la revocación de los actos tributarios", *Crónica Tributaria*, nº 137, 2010, p. 221-258.
- ROSSY, H.: *Instituciones de Derecho Financiero*, Bosch, Barcelona, 1959.
- ROVIRA FERRER, I.: "Análisis de la imputación de pagos entre deudas del ámbito tributario", *Nueva fiscalidad*, nº 4, 2014, p. 9-36.
- ROVIRA FERRER, I.: "Las nuevas deducciones en el IRPF para las familias numerosas, los familiares a cargo de personas con discapacidad y determinadas familias monoparentales", *Quincena Fiscal*, nº 10, 2015, p. 57-74.
- RUIZ OJEDA, A.: *La ejecución de créditos pecuniarios contra entes públicos: la responsabilidad contractual de la administración y el embargo de dinero público*, Civitas, Madrid, 1993.
- SAÍNZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, Universidad Complutense, Madrid, 1979.
- SAÍNZ DE BUJANDA, F.: "Elementos y razones que pueden justificar una reforma de la Ley General Tributaria", *Crónica Tributaria*, nº 62, 1992, p. 103-112.
- SAÍNZ MORENO, F.: *Constitución española. Trabajos parlamentarios*, Cortes Generales, Madrid, 1980.
- SAÍNZ MORENO, J.: *Elementos de Derecho Financiero*, Tomo I, Parte general, Ed. Rafael Castellanos, Madrid, 1982.
- SALINAS GIMÉNEZ, R.: "Comentarios sobre el Sistema de Cuenta Corriente en materia tributaria y su posible aplicación a la Administración Local (Real Decreto 1108/1999, de 25 de junio (LA LEY 2841/1999))", *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, nº 5, 2002, p. 883-885.

SÁNCHEZ HUETE, M.A.: “Medidas tributarias anticrisis en España. Análisis específico de la amnistía fiscal”, *Revista de Derecho*, Vol. 26, nº 1, 2013, versión On-line, <http://dx.doi.org>

SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., BAS SORIA, J. y MOYA CALATAYUD, F.: *Estudio concordado y sistemático de la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012.

SANTOLAYA BLAY, M.: “Comentarios a la Cuenta Corriente en materia tributaria en el decimotercer año de su vigencia”, *Tribuna fiscal: revista tributaria y financiera*, nº 260, 2012, p. 36-39.

SARTORIO ALBALAT, S.: “La aplicación de la Ley General Tributaria a las Comunidades Autónomas”, *Revista catalana de dret públic*, nº 50, 2015, p. 57-74.

SESMA SÁNCHEZ, B.: *Las subvenciones públicas*, Lex Nova, Valladolid, 1998.

SIMÓN ACOSTA, E.: “Cámaras de comercio sin recursos: inconstitucionalidad de la reforma”, artículo de opinión en *Legal Today*, <https://www.legaltoday.com/opinion/articulos-de-opinion/camaras-de-comercio-sin-recursos-inconstitucionalidad-de-la-reforma-2011-03-29/>.

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

SOLER ROCH, M^a.T.: “Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas”, *Civitas REDF*, nº 25, 1980, p.5-50.

SOLER ROCH, M^a.T.: “Subjetividad tributaria y capacidad económica de las personas integradas en unidades familiares”, *Civitas REDF*, nº 66, 1990, p. 193-219.

SOLER ROCH, M^a.T.: “Deuda tributaria”, *Enciclopedia Jurídica Básica*, director MONTOYA MELGAR, A., vol. II, Civitas, Madrid, 1995.

SOLER ROCH, M^a.T.: “La ordenación de la Hacienda Pública estatal en el Título I de la Ley General Presupuestaria”, *Revista Española de Control Externo*, Vol. 6, nº 18, 2004, p. 71-84.

- SOLER ROCH, M^a.T.: “Reflexiones en torno a la Ley General Tributaria”, *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007.
- TATO GONZÁLEZ, G.: “La existencia de descubrimiento en el momento del pago de subvenciones públicas”, *Revista da Asesoría Xurídica da Xunta de Galicia REXUGA*, nº 7, 2017, p. 136-154.
- TESO GAMELLA, M^a.P.: “La impugnación de los reglamentos: los efectos de la declaración de nulidad”, *Revista de Administración Pública*, nº 210, 2019, p. 69-90.
- TIPKE, K.: *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, traducción española de HERRERA MOLINA P.M., Marcial Pons, Madrid, 2002.
- TRIANA REYES, B.: “Efectos de las sentencias del TC tras la nueva Ley del Sector Público: al hilo de la reciente anulación parcial del impuesto de plusvalías que cobran los Ayuntamientos”, *Diario La Ley*, nº 8961, 2017, p.1-3.
- URANGA COGOLLOS, C.: “El principio de eficacia en la organización administrativa: hacia una Administración por sistemas”, *Revista de Documentación Administrativa*, nº 218-219, 1989, p. 97-110.
- URIOL EGIDO, C.: Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de aplicación del tributo, directores: Juan Martín Queralt y Antonio Aparicio Pérez, Tesis doctoral, Universidad de Oviedo, Facultad de Derecho, 2012.
- VAQUER ALOY, A.: “El *Soft Law* europeo en la jurisprudencia española: doce casos”, *Ars Iuris Salmanticensis*, volumen 1, 2013, p. 93-115.
- VAQUER CABALLERO, M.: “El criterio de la eficiencia en el Derecho Administrativo”, *Revista de Administración Pública*, nº 186, 2011, p. 91-135.
- VAQUERA GARCÍA, A. y FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, R.: “La deducción por maternidad en el impuesto sobre la renta de las personas físicas: Un enfoque multidisciplinar”, *Nueva fiscalidad*, nº 9, 2004, p. 65-119.
- VARGAS RESTREPO, C.M.: “El principio de justicia en la tributación”, *Económicas CUC*, nº 33, 2012, p. 205-224.

- VARONA ALABERN, J.E.: *Extinción de la obligación tributaria. Novación y confusión*, Lex Nova, Valladolid, 1998.
- VARONA ALABERN, J.E.: “Compensación de deudas tributarias entre entes públicos”, <https://www.legaltoday.com/practica-juridica/derecho-fiscal/fiscal/compensacion-de-deudas-tributarias-entre-entes-publicos-2008-01-30/>.
- VELASCO CABALLERO, F: “Nuevo Régimen Jurídico-Organizativo de los Municipios de gran población” <https://www.madrid.es>.
- VERDA BEAMONTE, J.R. y CHAPARRO MATAMOROS, P.: “Algunas notas sobre el pago y la compensación en clave jurisprudencial”, *Actualidad jurídica iberoamericana*, nº 4, 2016, p. 250-273.
- ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A. y LLOPIS GINER, F.: *Recaudación. Aspectos sustantivos y procedimentales. Comentarios al R.D. 1684/1990*, 1ª ed., Ed. Ciss, Valencia, 1991.
- ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A. y LLOPIS GINER, F.: *Recaudación. Aspectos sustantivos y procedimentales. Comentarios al R.D. 1684/1990*, 2ª ed., Ed. Ciss, Valencia, 1993.
- ZALAKAIN, J.: “La fiscalización de las políticas sociales: funcionamiento e impacto de las deducciones fiscales reembolsables”, *ZerbitzuanGizarte zerbitzuetarako aldizkaria = Revista de servicios sociales*, nº 68, 2019, p. 111-141.

RELACIÓN DE LAS SENTENCIAS Y RESOLUCIONES DE LOS TRIBUNALES CITADAS.

Tribunal Constitucional

- STC 32/1982, de 7 de junio.
- STC 22/1984, de 17 de febrero.
- STC 67/1984, de 7 de junio.
- STC 63/1986, de 21 de mayo.
- STC 19/1987, de 17 de febrero.
- STC 27/1987, de 24 de marzo.
- STC 45/1989, de 20 de febrero.
- STC 178/1989, de 2 de noviembre.
- STC 76/1990, de 26 de abril.
- STC 169/1993, de 27 de mayo.
- STC 206/1993 de 17 de junio.
- STC 164/1995, de 13 de noviembre.
- STC 185/1995, de 14 de diciembre.
- STC 198/1995, de 21 de diciembre.
- STC 44/1996 de 14 de marzo.
- STC 107/1996, de 12 de junio.
- STC 182/1997, de 28 de octubre.
- STC 199/1998, de 13 de octubre.
- STC 233/1999, de 16 de diciembre.
- STC 194/2000, de 19 de julio.
- STC 276/2000, de 16 de noviembre.
- STC 206/2001, de 22 de octubre.
- STC 63/2003, de 27 de marzo.
- STC 121/2005, de 10 de mayo.
- STC 20/2012, de 16 de febrero.
- STC 136/2012, de 19 de junio.
- STC 130/2013, de 4 de junio.
- STC 83/2014, de 29 de mayo.
- STC 62/2015, de 13 de abril.
- STC 41/2016, de 3 de marzo.
- STC 139/2016, de 21 de julio.
- STC 167/2016, de 6 de octubre.
- STC 188/2016, de 14 de noviembre.
- STC 196/2016, de 28 de noviembre.
- STC 197/2016, de 28 de noviembre.
- STC 198/2016, de 28 de noviembre.
- STC 27/2017, de 16 de febrero.
- STC 63/2019, de 9 de mayo.

- STC 126/2019, de 31 de octubre.
- STC 65/2020, de 18 de junio.
- STC 182/2021, de 26 de octubre.

Tribunal General

- Tribunal General, (Sala octava), en sentencia de fecha 23 de septiembre de 2020, (T-515/2013).

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

- STJUE, de fecha 15 de septiembre de 1988, asunto C-231/96.
- STJUE, de fecha 11 de agosto de 1995, asuntos acumulados C-367/93, C-368/93, C-369/93, C-370/93, C-371/93, C-372/93, C-373/93, C-374/93, C-375/93, C-376/93 y C-377/93.
- STJUE, de fecha 18 de diciembre de 1997, asuntos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96
- STJUE de fecha 15 de septiembre de 1998, asunto C-231/96.
- STJUE, de fecha 1 de diciembre de 1998, asunto C-326/96.
- STJUE, de fecha 16 de mayo de 2000, C-78/98.
- STJUE, de fecha 17 de junio de 2004, asunto C-30/02.
- STJUE de fecha 19 de septiembre de 2006, asunto C-392/04 y C-422/04.
- STJUE, de fecha 12 de febrero de 2009, asunto C-138/07.
- STJUE, de fecha 27 de enero de 2022, asunto C-788/19.

Tribunal Supremo

- STS, Sala de lo Civil, de fecha 25 de octubre de 1985.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 28 de octubre de 1986, Recurso 746/1984.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 26 de julio de 1990, RJ 1990, 6512.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 27 de mayo de 1994, Recurso 443/1993.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 15 de septiembre de 1995, Recurso 5090/1992.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 10 de julio de 1996, Recurso 366/1995.
- STS, Sala de lo Civil, de fecha 19 de abril de 1997, Recurso 1147/1993.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 28 de mayo de 1997, Recurso 7139/1991.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 19 de junio de 1997, Recurso 9716/1991.
- STS, Sala de lo Civil, de fecha 24 de marzo de 1998, Recurso 168/1994.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 6 de mayo de 1998, Recurso 4325/1992.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 11 de febrero de 1999, Recurso 410/1997.

- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 5 de octubre de 1999, recurso 81/1995.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 28 de febrero de 2000, Recurso 3602/1995.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 29 de febrero de 2000, Recurso 49/1998.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 13 de junio de 2000, Recurso 567/1998.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 15 de julio de 2000, Recurso 736/1997.
- STS, Sala de lo Civil, de fecha 26 de marzo de 2001, Recurso 826/1996.
- STS, Sala de lo Civil, de fecha 12 de diciembre de 2002, Recurso 967/1997.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 8 de febrero de 2003, Recurso 619/1998.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 7 de abril de 2003, Recurso 4949/1998.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 18 de abril de 2003, Recurso 4963/1998.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 30 de junio de 2003, Recurso 8485/1998.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 19 de diciembre de 2003, Recurso 4474/1998.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 22 de diciembre de 2003, Recurso 8270/1998.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 29 de enero de 2004, Recurso 521/2002.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 30 de enero de 2004, Recurso 8746/1998.
- STS, sala de lo Contencioso, de fecha 27 de febrero de 2004, Recurso 9744/1998.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 27 de abril de 2004, Recurso 3478/1999.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha de 24 de mayo de 2004, Recurso 1441/2000.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 28 de mayo de 2004, Recurso 5929/1999.
- STS, Sala Especial, de fecha 19 de octubre de 2004, Recurso 2/2005.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 3 de febrero de 2005, Recurso 402/1999.
- STS, Sala de lo Civil, de fecha 15 de febrero de 2005, Recurso 1008/1999.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 18 de febrero de 2005, Recurso 24/2003.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 5 de abril de 2005, Recurso 6796/2000.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 19 de abril de 2005, Recurso 6560/1999.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 24 de mayo de 2005, Recurso 73/2003.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 2 de junio de 2005, Recurso 8002/2000.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 12 de julio de 2005, Recurso 7525/2000.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 28 de septiembre de 2005, Recurso 6522/2000.
- STS, Sala de lo Civil, de fecha 30 de septiembre de 2005, recurso 138/2000.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 30 de septiembre de 2005, Recurso 6241/2000.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 21 de octubre de 2005, Recurso 1979/2001.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 26 de octubre de 2005, Recurso 3935/2000.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 1 de marzo de 2006, Recurso 3793/2001.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 30 de marzo de 2006, Recurso 5690/2002.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 30 de marzo de 2006, Recurso 5163/2002.
- STS, Sala de lo Civil, de fecha 3 de abril de 2006, Recurso 3122/1999.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 9 de mayo de 2006, Recurso 6649/2000.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 12 de julio de 2006, Recurso 5600/2001.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 12 de julio de 2006, Recurso 3598/2001.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 17 de octubre de 2006, Recurso 3847/2001.

- STS, Sala de lo Contencioso de fecha 6 de noviembre de 2006, Recurso 4343/2001.
- STS, Sala de lo Civil, de fecha 5 de enero de 2007, Recurso 169/2006.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 1 de marzo de 2007, Recurso 163/2001.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 27 de marzo de 2007, Recurso 1792/2002.
- STS, Sala de lo Civil, de fecha 30 de marzo de 2007, Recurso 672/2000.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 30 de mayo de 2007, Recurso 6766/2001.
- STS, Sala de lo Civil, de fecha 20 de junio de 2007, Recurso 3034/2000.
- STS, Sala Especial, de fecha 25 de junio de 2007, Recurso 3/2007.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 5 de diciembre de 2007, Recurso 3664/2002.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 12 de diciembre de 2007, Recurso 115/2003.
- STS, Sala de lo Civil, de fecha 11 de enero de 2008, Recurso 2033/2015.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 30 de enero de 2008, Recurso 68/2003.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 2 de abril de 2008, Recurso 5682/2002.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 29 de abril de 2008, Recurso 6070/2002.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 30 de abril de 2008, Recurso 3553/2003.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 17 de abril de 2009, Recurso 10981/2004.
- STS, Sala Especial, de fecha 22 de junio de 2009, Recurso 7/2008.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 16 de julio de 2009, Recurso 787/2009.
- STS, Sala de lo Civil, de fecha 1 de septiembre de 2009, Recurso 253/2007.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 14 de diciembre de 2009, Recurso 3/2008.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 4 de marzo de 2010, Recurso 2630/2008.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 22 de abril de 2010, Recurso 6320/2008.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 20 de mayo de 2010, Recurso 1086/2005.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 17 de septiembre de 2010, Recurso 153/2007.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 12 de diciembre de 2010, Recurso 60/2009.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 22 de diciembre de 2010, Recurso 44/2006.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 4 de julio de 2011, Recurso 4326/2008.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 11 de julio de 2011, Recurso 3539/2007.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 21 de septiembre de 2011, Recurso 1965/2007.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 19 de diciembre de 2011, Recurso 2884/2010.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 2 de febrero de 2012, Recurso 2337/2007.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 29 de febrero de 2012, Recurso 140/2011.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 12 de julio de 2012, Recurso 5950/2010.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 21 de diciembre de 2012, Recurso 5521/2010.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 19 de mayo de 2014, Recurso 3775/2010.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 2 de junio de 2014, Recurso 3251/2012.
- STS, Sala de lo Civil, de fecha 17 de julio de 2014, Recurso 2275/2012.

- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 30 de septiembre de 2014, Recurso 3619/2012.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 23 de marzo de 2015, Recurso 956/2013.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 5 de julio de 2015, Recurso 2304/2015.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 17 de abril de 2017, Recurso 785/2016.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 5 de diciembre de 2017, Recurso 1727/2016.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 5 de junio de 2018, Recurso 634/2017.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 5 de diciembre de 2018, Recurso 129/2017.
- STS, Sala de lo Civil, de fecha 17 de octubre de 2018, Recurso 3099/2015.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 19 de febrero de 2019, Recurso 128/2016.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 25 de junio de 2019, Recurso 5108/2017.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 10 de julio de 2019, Recurso 4540/2017.
- STS, Sala de lo Civil, de fecha 17 de julio de 2019, Recurso 713/2016.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 18 de mayo de 2020, Recurso 1665/2019.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 18 de mayo de 2020, Recurso 2596/2019.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 20 de mayo de 2020, Recurso 1268/2019.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 11 de junio de 2020, Recurso 3887/2017.
- STS, sala de lo Contencioso, de fecha 19 de junio de 2020, Recurso 825/2020.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 19 de junio de 2020, Recurso 3412/2017.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 14 de septiembre de 2020, Recurso 2486/2019.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 21 de septiembre de 2020, Recurso 2820/2019.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 5 de octubre de 2020, Recurso 3626/2019.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 7 de octubre de 2020, Recurso 4216/2019.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 15 de octubre de 2020, Recurso 1652/2019.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 17 de octubre de 2020, Recurso 5694/2019.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 22 de octubre de 2020, Recurso 6717/2019.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 23 de noviembre de 2020, Recurso 491/2019.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 26 de noviembre de 2020, Recurso nº 4264/2018.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 11 de diciembre de 2020, Recurso 1046/2019.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 11 de diciembre de 2020, Recurso 5656/2018.
- STS, Sala de lo Civil, de fecha 15 de diciembre de 2020, Recurso 1763/2018.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 28 de enero de 2021, Recurso 2434/2019.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 28 de enero de 2021, Recurso 3010/2018.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 8 de febrero de 2021, Recurso 3071/2019.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 15 de febrero de 2021, Recurso 3220/2019.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 4 de marzo de 2021, Recurso 789/2020.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 4 de marzo de 2021, Recurso 809/2020.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 11 de marzo de 2021, Recurso 6647/2019.

- STS, sala de lo Contencioso, de fecha 11 de marzo de 2021, Recurso 6978/2019.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 23 de marzo de 2021, Recurso 3688/2019.
- STS, Sala de lo contencioso, de fecha 16 de julio de 2021, Recurso 3699/2020.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 20 de julio de 2021, Recurso 1182/2020.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 28 de septiembre de 2021, Recurso 782/2020.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 15 de diciembre de 2021, Recurso 4494/2019.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 9 de febrero de 2022, Recurso 126/2019.
- STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 27 de enero de 2022, Recurso 3767/2020.
- ATS, Sala de lo Contencioso, de fecha 25 de junio de 1996, Recurso 5398/1992.
- ATS, Sala de lo Contencioso, de fecha 11 de abril de 2019, Recurso 126/2019.
- ATS, Sala de lo Contencioso, de fecha 9 de mayo de 2019, Recurso 442/2019.
- ATS, Sala de lo Contencioso, de fecha 23 de julio de 2020, Recurso 7052/2019.

Audiencia Nacional

- SAN, Sala de lo Contencioso, de fecha 3 de marzo de 1998, Recurso 686/1995.
- SAN, Sala de lo Contencioso, de fecha 7 de mayo de 1998, Recurso 896/2016.
- SAN, Sala de lo Contencioso, de fecha 28 de enero de 2002, recurso 422/2001.
- SAN, Sala de lo Contencioso, de fecha 2 de enero de 2007, Recurso 9/2002.
- SAN, Sala de lo Contencioso, de fecha 22 de abril de 2008, Recurso 280/2004.
- SAN, Sala de lo Contencioso, de fecha 15 de marzo de 2010, Recurso 254/2009.
- SAN, Sala de lo Contencioso, de fecha 26 de julio de 2011, Recurso 712/2009.
- SAN, Sala de lo Contencioso, de fecha 25 de junio de 2021, Recurso 285/2018.

Tribunales Superiores de Justicia

- STSJ de Andalucía, Sala de lo Contencioso, de fecha 15 de septiembre de 2014, Recurso 121/2009.
- STSJ de Andalucía, Sala de lo Contencioso, de fecha 15 de septiembre de 2014, Recurso 633/2009.
- STSJ Aragón, Sala de lo Contencioso, de fecha 5 de diciembre de 2005, Recurso 120/2003.
- STSJ de Aragón, Sala de lo Contencioso, de fecha 17 de mayo de 2017, Recurso 99/2016.
- STSJ de Aragón, Sala de lo Contencioso, de fecha 24 de octubre de 2018, Recurso 137/2018.
- STSJ de Asturias, Sala de lo Contencioso, de fecha 30 de septiembre de 2005, Recurso 1565/1999.

- STSJ de Asturias, Sala de lo Contencioso, de fecha 21 de enero de 2009, Recurso 2465/2006.
- STSJ de Asturias, Sala de lo Contencioso, de fecha 29 de enero de 2009, Recurso 208/2007.
- STSJ de Asturias, Sala de lo Contencioso, de fecha 6 de febrero de 2009, Recurso 212/2007.
- STSJ de Asturias, Sala de lo Contencioso, de fecha 13 de febrero de 2009, Recurso 209/2007.
- STSJ de Asturias, Sala de lo Contencioso, de fecha 20 de febrero de 2009, Recurso 207/2007.
- STSJ de Asturias, Sala de lo Contencioso, de fecha 20 de febrero de 2009, Recurso 211/2007.
- STSJ de Asturias, Sala de lo Contencioso, de fecha 26 de febrero de 2009, Recurso 210/2007).
- STSJ de Asturias, Sala de lo Contencioso, de fecha 30 de noviembre de 2009, Recurso 1848/2007.
- STSJ de Asturias, Sala de lo Contencioso, de fecha 24 de marzo de 2010, Recurso 53/2008.
- STSJ de Asturias, Sala de lo Contencioso, de fecha 26 de abril de 2010, Recurso 670/2008.
- STSJ de Asturias, Sala de lo Contencioso, de fecha 26 de abril de 2010, Recurso 671/2008.
- STSJ de Canarias, Sala de lo Contencioso, de fecha 9 de diciembre de 2014, Recurso 66/2013.
- STSJ de Cantabria, Sala de lo Contencioso, de fecha 21 de septiembre de 2007, Recurso 334/2006.
- STSJ de Castilla La Mancha, Sala de lo Contencioso, de fecha 24 de septiembre de 2013, Recurso 629/2009.
- STSJ de Castilla y León, Sala de lo Contencioso, de fecha 20 de noviembre de 1997, Recurso 2172/1994.
- STSJ de Castilla y León, Sala de lo Contencioso, de fecha 29 de noviembre de 2013, Recurso 60/2013.
- STSJ Castilla y León, Sala de lo Contencioso, de fecha 19 de septiembre de 2014, Recurso 450/2011.
- STSJ de Castilla y León, Sala de lo Contencioso, de fecha 20 de julio de 2015, Recurso 181/2015.
- STSJ de Cataluña, Sala de lo Contencioso, de fecha 12 de marzo de 2004, Recurso 337/1999.
- STSJ de Cataluña, Sala de lo Contencioso, de fecha 27 de diciembre de 2004, Recurso 17/2004.
- STSJ de Cataluña, Sala de lo Contencioso, de fecha 16 de enero de 2006, Recurso 1320/2001.
- STSJ de Cataluña, Sala de lo Contencioso, de fecha 5 de julio de 2017, Recurso 370/2016.

- STSJ de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso, de fecha 14 de septiembre de 2004, Recurso 1079/2001.
- STSJ de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso, de fecha 22 de marzo de 2017, Recurso 35/2016.
- STSJ de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso, de fecha 15 de diciembre de 2017, Recurso 363/2016.
- STSJ de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso, de fecha 23 de enero de 2019, Recurso 133/2016.
- STSJ de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso, de fecha 19 de junio de 2020, Recurso 2429/2018.
- STSJ de Extremadura, Sala de lo Contencioso, de fecha 27 de marzo de 2000, Recurso 137/1997.
- STSJ de Galicia, Sala de lo Contencioso, de fecha 25 de septiembre de 2009, Recurso 7400/2005.
- STSJ de Galicia, Sala de lo Contencioso, de fecha 13 de noviembre de 2013, Recurso 15031/2013.
- STSJ de Galicia, Sala de lo Contencioso, de fecha 16 de febrero de 2017, dictada en el Recurso 4507/2016
- STSJ de Madrid, Sala de lo Contencioso, de fecha 28 de mayo de 2008, Recurso 1425/2008.
- STSJ de Madrid, Sala de lo Contencioso, de fecha 16 de julio de 2008, Recurso 1426/2004.

Audiencias Provinciales

- SAP Barcelona, de fecha 26 de junio de 2014, nº 225/2014.
- SAP de Córdoba, de fecha 24 de abril de 2020, Recurso 439/2019.
- SAP Madrid, de fecha 31 de mayo de 2012, Recurso 318/2011.

Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central

- Resolución del TEAC de 6 de abril de 2000 (RG 2115/1999).
- Resolución del TEAC de 23 de junio de 2000 (RG 3463/1999).
- Resolución del TEAC de 28 de octubre de 2004 (RG 804/2003).
- Resolución del TEAC de fecha 24 de julio de 2007 (RG 1000/2005).
- Resolución del TEAC de 10 de febrero de 2009 (RG 00428/2007).
- Resolución del TEAC de 4 de octubre de 2012 (RG 04259/2010).
- Resolución del TEAC de 2 de abril de 2013 (RG 4031/2012).
- Resolución del TEAC de 23 de marzo de 2017 (RG 6035/2014).
- Resolución del TEAC de 26 de febrero de 2019 (RG 217/2018).
- Resolución del TEAC de 20 de marzo de 2019 (RG 2494/2017).

- Resolución del TEAC de 8 de junio de 2020 (RG 4219/2017).
- Resolución del TEAC de 4 de junio de 2020 (RG 5491/2019).
- Resolución del TEAC de 30 de junio de 2020 (RG 03817/2017).
- Resolución del TEAC de 18 de octubre de 2021 (RG 1877/2021).

Resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales

- Resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana de 27 de octubre de 2011 (RG 46/11787/2010).
- Resolución del TEAR de Extremadura, de 28 de febrero de 2020, (RG 06/268/2018).