

# LA COMPENSACIÓN DE OFICIO A RAÍZ DE LA ANULACIÓN DE UN EMBARGO: RTEAC DE 19 DE ENERO DE 2023, RG 00/07892/2022, EN UNIFICACIÓN DE CRITERIO \*

---

José-Andrés Rozas Valdés

*Catedrático de Derecho financiero y tributario de la  
Universitat de Barcelona  
(España)*

## Resumen

El TEAC unifica criterio en materia de pago mediante compensación, aplicando un criterio de buena administración. Anulado un embargo en su revisión por un órgano económico-administrativo –o judicial– la Administración no puede decretar la compensación de oficio de la deuda de la que traía causa el embargo ilegal, en ejecución de dicha resolución. Arbitrar el pago de una deuda mediante su compensación con un derecho a la devolución nacido de un procedimiento ejecutivo –encaminado al cobro de esa misma deuda– anulado por mediar actuaciones ilegales en su formalización carece de lógica, y no estimula el actuar diligente de los órganos tributarios en el ejercicio de sus funciones.

## Palabras clave

Recaudación tributaria; Diligencia de embargo; Providencia de apremio; Compensación de créditos; Unificación de criterio

## Abstract

The TEAC unifies criteria in matters of payment by offsetting, applying a criterion of good administration. Once a seizure has been annulled on review by an economic-administrative –or judicial– body, the administration cannot decree the offsetting of the debt from which the illegal seizure arose, ex officio, in execution of that decision. Arbitrating the payment of a debt by offsetting it with a right to a refund arising from an enforcement procedure –aimed at collecting the same debt– annulled due to illegal actions in its formalisation lacks logic, and does not encourage the tax authorities to act diligently in the exercise of their functions.

---

\* Este comentario se enmarca en el proyecto de I+D+i PID2020-114308RB-I00, financiado por MCIN/AEI/10.13039/501100011033/.

Keywords

Tax Collection; Seizure Order; Notice of Deficiency; Compensation of Debts; Criterion Unification

Cómo referenciar: Rozas, Valdés, J.A. (2023). La compensación de oficio a raíz de la anulación de un embargo: RTEAC de 19 de enero de 2023, RG 00/07892/2022, en unificación de criterio. *Revista Técnica Tributaria* (141), 209-218.

**SUMARIO**

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

## 1. Doctrina del tribunal

Una de las ventajas de las resoluciones del TEAC en unificación de criterio es que condensan de modo preciso y riguroso en un apartado específico, «criterio», la doctrina que se sienta en las mismas; lo que en la terminología italiana al uso se llamaría «*massimario*» de la resolución: «No procede la compensación de oficio de una deuda de naturaleza pública con el crédito reconocido a favor del deudor en ejecución de la resolución de la reclamación económico-administrativa que anuló una diligencia de embargo dirigida al cobro de esa misma deuda por no resultar válida la notificación de la providencia de apremio».

En el país transalpino se viene discutiendo en tiempos recientes sobre lo que llaman «justicia predictiva» o diseño de herramientas de inteligencia artificial encaminadas a resolver con un cierto automatismo cuestiones sujetas a los órganos de revisión administrativa o judicial. A conocer, con precisión, el estado actual de la doctrina administrativa y judicial tributaria mediante aplicativos en los que se combine la consulta de distintas bases de datos.

A este propósito, una condición imprescindible para alimentar las bases de datos a las que recurrirían esas herramientas de inteligencia artificial en busca de soluciones interpretativas a los problemas planteados es la adecuada redacción de esos «*massimarios*» de las resoluciones y sentencias en los que se sintetizase la doctrina administrativa o/y judicial al uso. En este horizonte buena cosa es que el TEAC redacte con precisión, como en este caso, sus criterios.

## 2. Supuesto de hecho

El supuesto tiene que ver con el modo en el que la AEAT ejecuta una resolución de un órgano económico-administrativo. En este caso el TEAR de Navarra, en Resolución de 28 de mayo de 2022 (RG 31/00377/2019), había procedido a anular una diligencia de embargo, por un defecto en la notificación por edictos de las providencias de apremio de diversos créditos de Derecho público. En ejecución de dicha Resolución, el órgano de recaudación tuvo a bien entender que el «crédito» a favor del contribuyente nacido de la decisión del TEAR habría quedado compensado de oficio, por imperio de la ley... con las deudas –las mismas, no otras, que en el caso de autos provenían de la imposición de sanciones– de la que traía causa la diligencia de embargo que se había procedido a anular: «las gallinas que salen por las que entran».

Por decirlo en román paladino, tanto me da que me da lo mismo. Aun cuando la diligencia de embargo se haya dictado mediando un vicio formal o sustantivo –en este caso en la notificación de la providencia de apremio– que ha comportado su anulación, la AEAT permanece impassible al respecto. ¿Verdad que estamos ante deudas vencidas, líquidas, exigibles y, en la mayoría de los supuestos, apremiadas? Aparentemente se extinguieron, ciertamente, cuando a su satisfacción se aplicó la cantidad embargada. Pero, al anularse el embargo por el

TEAR, reviven. ¿Y cómo se procede entonces a atender su pago? Mediante un sencillo expediente de «compensación de oficio» de créditos —el nacido de la resolución del órgano económico-administrativo que anuló el embargo— con la deuda tributaria que motivó la susodicha diligencia (ahora anulada) que al ser esta expulsada del ordenamiento ha revivido «resultando indiferente a estos efectos que dichas deudas sean las mismas o distintas a las que trataban de hacerse efectivas con la diligencia de embargo anulada» (Antecedente de hecho, en adelante AH, 5º.2).

Al final de la partida, y aun mediando la declaración de nulidad de una diligencia de embargo, un acto contrario a Derecho, la AEAT habría logrado hacer efectivo el cobro de la deuda, mediante una ingeniosa compensación formal: lo comido por lo servido. Sin despeinarse en exceso, mediando un defecto formal o sustantivo en lo actuado, y sin coste en términos de intereses de demora derivados de la devolución de un ingreso indebido. ¿Dónde está la bolita?

Entre tanto, por el contrario, el contribuyente habría visto vulnerado sus derechos a un procedimiento ejecutivo respetuoso con la legalidad, y se habría visto obligado a presentar un recurso —para lo que habrá contratado, con toda probabilidad a un profesional— en el que aun habiéndose estimado sus pretensiones no se habrá logrado darles satisfacción con un efecto práctico.

Todo ello con fundamento en una hábil y sugestiva lectura literal del precepto legal que prevé la denominada «compensación de oficio» que, tal y como de forma rígida se venía defendiendo por el Departamento de Recaudación de la AEAT, y por los órganos económico-administrativos y judiciales que así lo consideran, se trata de una «expresión tajante e imperativa que excluye cualquier opción entre alternativas equivalentes en sus resultados, o sea, la extinción de la deuda» (AH, 4º).

Esta lectura de la ley concibe la compensación como un instituto que «opera con automatismo» (AH 4º) cuyo efecto es «la extinción de *crédito* y deuda en la cantidad concurrente» (*ibidem*), a imagen y semejanza de la compensación civil (arts. 1196 y sigs. del CCivil), sin que a la Administración le corresponda hacer cosa distinta al respecto más allá de declararla por imperativo legal —ayuno de cualquier excepción— sin margen alguno de discrecionalidad o ponderación en su aplicación. Dictar, en definitiva, «un acuerdo declarativo de compensación que supone la declaración de la extinción ya producida por la compensación» (*ibidem*); «la Administración ‘compensará’, de manera tal que no cabe ninguna opción» (*ibidem*).

El único requisito que exigiría la compensación sería el mero inicio del período ejecutivo, al día siguiente de la finalización del voluntario, que no, necesariamente, del procedimiento ejecutivo, al dictarse la providencia de apremio. Lo que, por otra parte, corroboran numerosas resoluciones del TEAC (*vid.* por todas la de 23/07/2017, RG 00/6035/2014).

Así las cosas, aun cuando la providencia de apremio hubiera resultado aquejada de un defecto en su notificación, en lo sustantivo dicha circunstancia no afectaría a su validez, sino a su eficacia procedimental, no vendría a enturbiarse la condición de las deudas como vencidas, exigibles e impagadas, lo que comporta su carácter ejecutivo. En ese preciso instante el nacimiento de un derecho

a la devolución a favor del contribuyente que comporta la anulación del embargo ya practicado completaría los presupuestos legales de la compensación de oficio de las cantidades concurrentes que la Administración se limitaría a declarar, por imperio de la ley.

La Administración habría ejecutado la resolución económico-administrativa al anular la diligencia de embargo y generar el sedicente crédito a favor del contribuyente, que de forma inmediata, automática y consecutiva se habría aplicado, en el marco de un concomitante procedimiento declarativo de la compensación de oficio, a la extinción de las deudas de cuyo impago traía causa el procedimiento de recaudación tributaria en el que el órgano económico-administrativo había advertido un defecto formal de tramitación. Se habría ejecutado correctamente la resolución administrativa, ya que «la Administración ha cuantificado y reconocido el derecho a la devolución, sin perjuicio de que el pago material no se haya producido por mediar compensación de oficio» (AH 4°).

La compensación operaría *ope legis* de modo que perviviendo la validez y ejecutividad de las deudas (circunstancia ésta fuera de toda duda), el único y exclusivo efecto que la anulación de la diligencia de embargo traería consigo sería el del nacimiento de un supuesto crédito en el patrimonio del contribuyente ante lo que la Administración actuante no puede si no limitarse a declarar la compensación, que actuaría de forma imperiosa y automática por tajante prescripción legal. Este acto declarativo de la compensación sería conceptualmente diferente de un eventual acto de ejecución del patrimonio del deudor que no llegaría a activarse, al haberse extinguido las deudas por mor del automatismo con el que operaría la compensación de oficio.

La cobertura de este mandato legal vendría sustentada, a su vez, por las Leyes 39/2015 y 40/2015, de cita, curiosamente, no del todo frecuente en los actos administrativos tributarios, y menos aún en cuanto a sus principios generales de Derecho público: eficacia, eficiencia, celeridad, racionalización y agilidad de los procedimientos.

Principios que jugarían, a juicio de quienes tal interpretación sostienen, incluso en beneficio del contribuyente, pues se impediría con la compensación de oficio la consecución de toda una serie de actuaciones ejecutivas –con sus correspondientes costes de gestión administrativa, y de obligaciones accesorias para el contribuyente– que se evitan mediante el automatismo de la compensación.

### 3. Fundamentos de derecho

Son diversos los argumentos que el TEAC aduce para decantarse por poner freno a dicha práctica administrativa. Por una parte se invoca un brocardo jurídico clásico «*nemo auditur propriam turpitudinem allegans* (nadie puede ser escuchado invocando su propia torpeza) que últimamente es de cita frecuente –tanto por el TEAC como por el TS y los órganos judiciales ordinarios del contencioso-administrativo– para desautorizar argumentaciones sostenidas por el

Servicio Jurídico de la AEAT, en su noble afán por tratar de justificar comportamientos y prácticas de la Administración tributaria puestas en entredicho por los contribuyentes en sus reclamaciones y recursos.

«El mecanismo de la compensación de oficio ha permitido, en definitiva, en los casos examinados por los TEAR, que un embargo contrario al ordenamiento jurídico produzca el mismo efecto de extinción de la deuda que el que derivaría de un embargo ajustado a Derecho» (FJ 3º). Y esto, no es necesario ser jurista para advertir que carece de lógica. Que actuar de forma contraria a Derecho en el desarrollo del procedimiento tenga, en definitiva, el mismo efecto que el sujetarse a Derecho.

A estos mismos efectos trae a colación el TEAC, a título de ejemplo, una Sentencia del Tribunal Supremo, de 31 de octubre de 2017 (rec. cas. 572/2017) en la que se afirmaba que ordenada la retroacción de actuaciones, se habrán de considerar éstas enmarcadas en el ámbito de un procedimiento de gestión, que no de ejecución. Pero, eso sí, que, para calcular el plazo disponible para llevarlas a cabo, se ha de aplicar por analogía –criterio de integración perfectamente aplicable en el ámbito del Derecho procesal tributario, pues únicamente está proscrito para tres casos especificados en el art. 14 LGT– el 150.7 LGT, que prevé para las de inspección que no se extiendan más allá del plazo que restase para culminar su duración máxima. ¿Por qué? Pues porque nadie puede obtener ventaja de sus propios errores.

En otro sentido, y en términos de simple lógica formal, se enfatiza por el TEAC que carece de sentido el que la anulación del embargo «de una deuda produzca, por el mecanismo de la compensación de oficio, la extinción de dicha deuda». Como apuntaba el TEAR de Galicia en su Resolución al respecto, se trata de una interpretación que conduce al absurdo pues «implicaría de facto la posibilidad de dejar de ejecutar cualquier resolución que decidiese anular una diligencia de embargo». «Dicho con otras palabras, la deuda fue compensada con el crédito generado en un procedimiento de recaudación ejecutiva de esa misma deuda» (FD 1º) en cuya tramitación se ha identificado una actuación digna de reproche por su vulneración de la normativa legal, lo que, a todas luces es, cuando menos, singular, si no aberrante en términos de mera lógica aristotélica. Que ofende a la razón, vaya.

Todo ello sin perjuicio de que no se considere ajustada a Derecho la pirueta ensayada por el TEAR de Galicia para justificar lo improcedente de la compensación llevada a cabo. Y es que, aunque, por otras razones, no hubiera lugar a la compensación de oficio tal y como se ejecutó, el fundamento legal utilizado por el Regional no se ajustó a Derecho, dado que, sí o sí, las deudas estaban al momento de la compensación en período ejecutivo de pago, que no en período voluntario. Siendo la conclusión acertada, el recorrido argumentativo y la base legal para adoptarla no resultaban técnicamente aceptables.

El TEAC ha tomado de la STJ de Navarra de 14 de marzo de 2019 (rec. con. 341/2018) un argumento verdaderamente original. En realidad, no se estaría ante un supuesto, propiamente dicho, de concurrencia de «dos créditos autónomos y reconocidos que se compensan entre sí, sino que uno de ellos deriva de un procedimiento anulado, con obligación de devolución. El art. 58.1 (RGR) permite

la compensación de deudas, pero se refiere a créditos reconocidos, y en este caso no existen, pues el crédito que alega la administración no es tal, ya que deriva de una actuación administrativa anulada» (FD 3º).

Pero es, quizás, el argumento, que bien podría ser tildado de deber de buena administración, el que, a mi parecer, resulta más convincente entre los que en la Resolución se manejan. Dar carta de naturaleza a tan singular modo de proceder «podría llegar a favorecer el que la Administración no se viera incentivada para notificar con arreglo a Derecho las providencias de apremio, en cuanto tal circunstancia no iba a tener consecuencias para la extinción de la deuda» (FD 3º).

Podríamos decir que advierte el Tribunal un conflicto entre toda la retahíla de principios de Derecho público que el TEAR de Navarra –con el beneplácito de Recaudación y Tributos– había traído a colación para justificar el automatismo de la compensación de oficio –«eficacia, eficiencia, celeridad y agilidad de la actividad administrativa a cualquier precio» (FD 3º, subrayado del autor)– y el principio de buena administración (art. 103 Ce).

Para resolver esa colisión de principios se podría decir que subyacen en la argumentación del TEAC las clásicas reglas de ponderación tan magistralmente elaboradas por Robert Alexy, y concluye que ha de prevalecer una visión holística del supuesto y, por lo tanto, resulta preminente el de tratar de estimular que la Administración actúe siempre conforme a Derecho. No sólo cuando compensa de oficio sino, también, cuando dicta diligencias de embargo.

Trae a colación, por último, en este orden de cosas, una Resolución del TEAR de Madrid, de 17 de septiembre de 2020 (RG 28/11362/2018) que aplica la misma lógica a la anulación de un embargo efectuado en una cuenta bancaria en la que se ingresaba una pensión, inferior al salario mínimo interprofesional: «Y es que constituiría realmente un sinsentido que el embargo de una cantidad inembargable por ley para el cobro de una deuda produzca, por el mecanismo de la compensación de oficio, la extinción de dicha deuda» (FD 3º, subrayado del autor).

En definitiva, el criterio al respecto, como con absoluta claridad y torrencial sintaxis afirma el TEAC, resulta indubitable: «No procede la compensación de oficio de una deuda de naturaleza pública con el crédito reconocido a favor del deudor en ejecución de la resolución de la reclamación-administrativa que anuló una diligencia de embargo dirigida al cobro de esa misma deuda por no resultar válida la notificación de la providencia de apremio».

#### 4. Análisis

---

Las resoluciones del TEAC en unificación de criterio que se instan de oficio por acuerdo de su Vocal Coordinadora (art. 229.1.d) LGT) siempre resultan de particular interés. Tratan de poner orden ante resoluciones contradictorias de los órganos periféricos, los TEAR-L, y concitan en su contenido la opinión de los organismos directivos involucrados en el particular. En este caso, el Departamento de Recaudación de la AEAT y, siempre, la Dirección general de tributos (DGT).



Si hay disparidad de criterios en los Regionales, lo habitual es que el asunto tenga su enjundia, y las opiniones de los organismos directivos –no siempre coincidentes entre sí, ni con el sentir del TEAC– vienen a aportar argumentos y puntos de vista casi nunca carentes de interés.

Evidentemente, la resolución no trasciende a los supuestos de los que trae causa, desde el momento en el que su único objetivo y sentido es de orden interpretativo. Entre tanto, por otra parte, la resolución de entuertos semejantes habrá podido presentar soluciones diversas en los distintos Tribunales Superiores de Justicia que conviven en el territorio. Lo que, con frecuencia, complica la interpretación homogénea de los asuntos *sub iudice* y, lo que es peor, decidir qué criterio se ha de seguir por los contribuyentes al colaborar con la Administración en la autoliquidación de sus deudas tributarias, o por los distintos órganos administrativos responsables de la aplicación del ordenamiento tributario.

De hecho, así podrá continuar ocurriendo. En este caso concreto, por ejemplo, el TEAR de Navarra se limitó a aplicar el criterio jurisprudencial más reciente del TSJ de dicho territorio foral que, sin embargo, entraba en contradicción con el del TEAR de Galicia de 15 de julio de 2016 (RG 15/3331/2016 y 15/3334/2016 ac.) –finalmente acogido por el TEAC– pero alineado con el que se había venido siguiendo por la DGT y por el Departamento de Recaudación de la AEAT.

Era necesaria, pues, la unificación de criterio por el TEAC. El TEAR de Navarra se había separado de los criterios de otros TEAR, y de los órganos directivos de la Administración tributaria, para acoger una jurisprudencia reciente del TSJ de Navarra que, por cierto, cambió de criterio al respecto, entre 2012 y 2019. Pero que, tal vez, no sea uniforme en todo el territorio nacional. O que llegase a ser casada –e incluso «re-casada» como en los últimos meses viene ocurriendo más de lo que sería deseable– por el Tribunal Supremo.

Mientras tanto, al menos, los órganos de Recaudación habrán de estar al criterio que con toda claridad ha sentado el TEAC al que –con el debido respeto y consideración por los argumentos esgrimidos en contra por los órganos directivos de la Hacienda pública, el económico-administrativo de Navarra y su correspondiente órgano contencioso-administrativo en sus sentencias de 2012 sobre el particular (no carentes, por cierto, de miga y enjundia)– deben, en lo sucesivo, acomodar sus actuaciones.

Los argumentos a favor de la compensación se construyen a partir de una lectura puntillosa y formalista de los preceptos que regulan el instituto de la compensación de oficio. Apoyándose en la literalidad de la normativa aplicable a este modo de extinción de las deudas tributarias los órganos que sostienen esta interpretación restringen su análisis, en buena medida, a una reproducción de los preceptos, en su desnudo tenor y rigorismo formal. ¿Verdad que la compensación se produce por imperio de la ley y que su aplicación es meramente declarativa, que no constitutiva? Pues eso, el intérprete no puede declarar sino lo que ya establece la ley: que coincidiendo el importe de las deudas con el del crédito surgido de la anulación de la diligencia de embargo, procede su pago mediante compensación de oficio. Lástima que, como se afirma por el TEAC, no sea tan indubitable que lo que nace de la estimación de la pretensión sea cali-

ficable como «crédito compensable», aunque sí como derecho a la devolución de lo que, mira por dónde, se había embargado de forma improcedente.

En un ejercicio encomiable de filigrana interpretativa la DGT arguyó en sus alegaciones que no se había producido ninguna incidencia digna de reseñar en la ejecución de la resolución del órgano económico-administrativo por cuanto «tanto se ejecuta la devolución por su pago como por su compensación, Por lo que, si la resolución del órgano revisor no expresa en sus términos que la devolución se ejecute mediante su pago, entra en juego la compensación de oficio» (AH 6°).

Sin embargo, el TEAC ha levantado la cabeza de la gramática parda y ha enjuiciado el supuesto en categorías de estímulo del deber de buena administración y aplicando una impecable lógica jurídico formal. Una interpretación que conduce al absurdo no es admisible en buena técnica jurídica. Para concluir que actuar de forma contraria a la legalidad formal en la tramitación de un procedimiento no tiene coste ninguno para quien así se comporta, la Administración tributaria, es absurdo, porque supondría alentar la perpetuación de prácticas procedimentales patológicas, espurias y contrarias al buen hacer, el deber de diligencia, que ha de presidir el actuar administrativo. Bienvenido sea.

Más allá de la estrecha literalidad de las normas, en su interpretación se ha de estar, también, a su finalidad y sentido, a un resultado de su aplicación que sea congruente con lo que dicta la lógica, no ya tanto jurídica, sino meramente formal. Y no es razonable sostener lo que no tiene sentido alguno: que sí o sí, se ejecuten los créditos bien, mal o regular, la banca, al final del cuento, siempre gana, si no es mediante el embargo ilegal, será por la compensación a marcha-martillo. A Recaudación siempre le toca, si no un pito, una pelota. Pues va a ser que no. El TEAC ha contribuido a poner orden y calidad en el actuar ejecutivo: El hacer las cosas «malamente» ha de tener sus consecuencias.