

## *La compensación tributaria: antecedentes y estado actual*

GERARDO FERNÁNDEZ FUENTES  
Escuela Universitaria de Estudios Empresariales

### I. FINALIDAD Y MÉTODO.

La *finalidad* de este artículo no es otra que exponer el estado actual de la cuestión sobre la compensación tributaria. Este designio ha sido motivado, fundamentalmente, por la importancia práctica de esta materia para los obligados al pago.

Importancia que deriva, no sólo por pertenecer a la agrupación legal que la propia Ley General Tributaria describe como «*medidas que facilitan o reducen las obligaciones a cargo de los sujetos pasivos*»<sup>1</sup>, sino también por el gran uso que de la compensación han hecho recientemente las empresas españolas. Por ejemplo, según los datos facilitados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria<sup>2</sup>, hasta octubre de 1993 se solicitaron 740 compensaciones, frente a las 279 del año anterior. El importe de las solicitudes de todo el año 1993, asciende a 153.000 millones de pesetas, frente a los 53.000 de 1992. Tradicionalmente las empresas que se acogían a la compensación eran las que realizaban grandes obras públicas, en la actualidad también las empresas del sector sanitario intentan compensar su crédito (180.000 millones) con los impuestos que deben a Hacienda<sup>3</sup>.

El *método* a seguir para conseguir ese propósito consiste en el siguiente plan expositivo: primero, se trazan los antecedentes normativos de la compensación. En segundo lugar, se expone el régimen jurídico tributario de la compensación, es decir, quiénes son los sujetos y los requisitos que deben cumplir las deudas y los créditos para que sean compensables. Y por último, se debe dar cuenta de la tipología, procedimientos y efectos de la compensación.

---

<sup>1</sup> E.M., LGT apartado 7, último párrafo.

<sup>2</sup> En lo sucesivo, AEAT.

<sup>3</sup> Cfr. *Expansión*, 17 de septiembre de 1996.

## II. EVOLUCIÓN HISTÓRICA

Como es sabido, la compensación es uno de los modos de extinción de la deuda tributaria reconocidos por el ordenamiento tributario español. Sin embargo, esta aceptación es relativamente reciente.

Las primeras tendencias fueron reacias a la admisibilidad de la compensación como medio de extinción de la obligación tributaria. Las razones últimas de tal inadmisibilidad eran el principio de indisponibilidad del crédito tributario y el deber constitucional de contribuir<sup>4</sup>.

Los ordenamientos jurídicos más modernos la admiten<sup>5</sup>, aunque con diferente amplitud, y por supuesto, con diversidad de criterios.

### 1) Antecedentes normativos.

Este epígrafe comprende aquellas normas que establecían algún supuesto de compensación, y que califico como antecedentes por ser anteriores a la Ley General Tributaria. Estas son: el Decreto de 17 de junio de 1939 sobre Contribución excepcional sobre beneficios extraordinarios, el Estatuto de Recaudación de 1948 y el Reglamento del Impuesto de Derechos Reales y Transmisiones de Bienes de 15 de enero de 1959.

A) Por lo que se refiere al ordenamiento español, la primera disposición que recoge la compensación en el ámbito tributario es el *Decreto de 17 de junio de*

---

<sup>4</sup> Dice MATEO, citando a BLUMENSTEIN, que la inadmisibilidad de la compensación era «*debida a su condición de obligación de Derecho público y por entenderse que, constituyendo la misma un deber cívico del sujeto pasivo, no puede ser este liberado del mismo por referencia a relaciones de derecho patrimonial de cualquier género con el ente público*». Como se puede observar, los motivos son los mismos que los expuestos en el texto. Sólo cambia la terminología. Cfr. MATEO, I.: «Extinción de la obligación tributaria por compensación», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, libro homenaje al Prof. Dr. D. Fernando SAINZ DE BUJANDA, vol. II, Ed. IEF, Madrid, 1991, p. 1047.

<sup>5</sup> Por ejemplo, el Código Tributario Peruano (Decreto legislativo 773, de 30 de diciembre de 1993) la regula en su artículo 40 en los siguientes términos: «*La deuda tributaria podrá ser compensada, total o parcialmente, por la Administración Tributaria con los créditos por tributos, sanciones e intereses pagados en exceso o indebidamente, siempre que no se encuentren prescritos y sean administrados por el mismo Órgano.*

*Tratándose de tributos administrados por la SUNAT [Superintendencia Nacional de Administración Tributaria], los deudores tributarios o sus representantes podrán compensar únicamente en los casos establecidos expresamente por la ley, siempre que no se encuentren prescritos. Respecto de los demás pagos en exceso o indebidos, deberán solicitar a la Administración Tributaria la devolución, conforme a lo dispuesto en los Artículos 38.º y 39.º*

*Respecto de los tributos administrados por otros Órganos, los deudores tributarios o sus representantes podrán solicitar la compensación total o parcial de los créditos liquidados y exigibles por tributos, sanciones o intereses, pagados en exceso o indebidamente, siempre que no se encuentren prescritos y sean administrados por el mismo Órgano.»*

*1939 sobre Contribución excepcional sobre beneficios extraordinarios*, al permitir que el deudor de la Contribución citada, que a su vez fuese acreedor directo del Estado por servicios, obras o suministros llevados a cabo a partir del 18 de julio de 1936, pudiese efectuar el pago de dicho tributo mediante cesión a la Hacienda Pública del crédito que, por alguno de los conceptos expresados, tuviese reconocido, directa y personalmente, en certificación librada al efecto. Para llevarlo a cabo, su artículo 2.º establecía que:

«La Intervención de Hacienda remitirá, bajo factura duplicada, al organismo de su procedencia, la certificación endosada, para que en su vista disponga se expida un mandamiento de pago en formalización por la suma que represente la certificación así diligenciada, imputándolo al crédito presupuesto a que el suministro, obra o servicio afecte. Dicho organismo unirá al mandamiento de pago la certificación original del crédito contra el Estado, consignando en el cuerpo de aquél la liquidación de la Contribución excepcional sobre beneficios extraordinarios que ha de ser satisfecha.

La Delegación de Hacienda competente, en presencia del mandamiento de pago de referencia, dispondrá la expedición del mandamiento de ingreso, en formalización, por igual suma, con aplicación a la Sección primera del presupuesto de ingresos, contribuciones directas. Capítulo 3.º, art. 5.º “Contribución excepcional sobre beneficios extraordinarios. – Ley de 5 de enero de 1939”, en el que hará constar la liquidación que con dicho ingreso se cancela»<sup>6</sup>.

Las notas características de la compensación, que veo en el citado Decreto, son las siguientes:

1.º Se justifica tal modo de pago por razones de justicia pues, como reconoce el Decreto, muchas de las ganancias sometidas a tributación no habían sido satisfechas al terminar la guerra. Además de esta razón última, a nadie se le escapa que, por la situación histórica, la falta de liquidez del Estado y de los particulares era obvia.

2.º Se autoriza la compensación —o formalización en la expresión del Decreto— de una manera muy restringida. No sólo para determinados créditos y deudas, sino que se requiere que esos créditos y deudas estén íntimamente relacionados, por cuanto que las deudas son las de la Contribución excepcional sobre beneficios extraordinarios, y los créditos son, precisamente, los que tienen su origen en las relaciones que los contribuyentes tuvieron con el Estado durante la guerra, y que, por tanto, originaron esos beneficios extraordinarios.

En cuanto a la terminología de la normativa comentada, la expresión «formalización» es el equivalente de la compensación en el ámbito de la Contabilidad Pública. En efecto, es un vocablo de tal disciplina que se utiliza 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 movi-

<sup>6</sup> Cfr. art. 2.º, párrafos 2 y 3, del Decreto citado.

miento 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 los de las obligaciones»<sup>7</sup>.

Por su parte, y de acuerdo con el concepto expuesto, la doctrina entiende que el pago en formalización es un acto registrable en la contabilidad de tesorería, distinta de la contabilidad de ingresos y gastos<sup>8</sup>.

3.º Sólo se permite la formalización en el plazo de ingreso voluntario. A pesar de ello, el Ministro de Hacienda estaba autorizado para tomar las medidas oportunas que garantizaran la efectividad del beneficio reconocido a los contribuyentes, «*aún en los casos en que el plazo de ingreso voluntario hubiere vencido*»<sup>9</sup>.

B) Posteriormente, aparece un supuesto de compensación en el *Estatuto de recaudación de 1948*<sup>10</sup>, en cuyo artículo 114.2.º establecía que: «*Para el cobro de esta clase de débitos [de las Diputaciones y Ayuntamientos], tanto en período voluntario como en el ejecutivo, se aplicará en primer término el sistema de compensación establecido por los artículos 1195 y siguientes del Código Civil, siendo los Delegados de Hacienda las Autoridades competentes para acordar tal compensación*». Tenía como características fundamentales las que siguen:

1.º Se refería, exclusivamente, a las deudas de las Diputaciones y Ayuntamientos.

2.º A diferencia del Decreto de 1939, se permite la compensación tanto en período voluntario como en el ejecutivo.

3.º Se establece este modo de pago de manera preferente.

4.º La demostración de la inexistencia de normas tributarias sobre compensación, se hace palpable con la remisión a los preceptos del Código Civil en esta materia.

C) Más tarde, el *Reglamento del Impuesto de Derechos Reales y Transmisiones de Bienes de 15 de enero de 1959*<sup>11</sup>, permite la compensación para un caso de devolución de ingresos por anulación de operaciones:

<sup>7</sup> Cfr. *Economía Planeta, Diccionario Enciclopédico*, tomo V, 1.ª ed., Editorial Planeta, Barcelona, 1981, p.155.

<sup>8</sup> Cfr. CORRAL GUERRERO, L.: «Las funciones contables de la Intervención General de la Administración del Estado», en *Civitas Revista española de Derecho Financiero*, núm. 5, 1975, pp. 86-87.

<sup>9</sup> Cfr. art. 5.º del Decreto citado.

<sup>10</sup> Decreto de 29 de diciembre de 1948.

<sup>11</sup> Cfr. art. 130.2 del Reglamento citado.

«En caso de anulación de liquidaciones que deban ser sustituidas por otras de cuantía inferior, el pago podrá realizarse mediante formalización, verificándose la devolución de la diferencia, siempre que todas fuesen giradas por la misma oficina liquidadora y a cargo de las mismas personas.»

Es decir, se trata de un caso muy concreto: restringido a un sólo impuesto y a unas determinadas liquidaciones: las giradas por la misma oficina y a cargo de la misma persona en caso de anulación de aquellas.

## 2) Normativa posterior a la LGT

Una vez examinados los antecedentes, procede analizar la normativa de la compensación a partir de la promulgación de la Ley General Tributaria. Por tanto, la primera norma a estudiar será la propia Ley, examinando posteriormente el Reglamento General de Recaudación de 1968, y el de 1990.

A) Con la promulgación de la *Ley General Tributaria* la compensación se establece de manera general, con el fin de simplificar las relaciones entre la Hacienda Pública y el contribuyente. Está regulada en su artículo 68 en los siguientes términos:

«1. Las deudas tributarias podrán extinguirse total o parcialmente por compensación en las condiciones que reglamentariamente se establezcan:

a) Con los créditos reconocidos por acto administrativo firme a que tengan derecho los sujetos pasivos en virtud de ingresos indebidos de cualquier tributo.

b) Con los otros créditos reconocidos por acto administrativo firme a favor del mismo sujeto pasivo.

2. La extinción total o parcial de las deudas tributarias que las Entidades estatales autónomas, instituciones oficiales y Corporaciones locales tengan con el Estado podrá acordarse por vía de compensación cuando se trate de deudas tributarias vencidas, líquidas y exigibles.»

Como ha quedado dicho, la principal característica de este artículo es la admisión con carácter general de la compensación como causa de extinción de la deuda tributaria, pues con anterioridad a la Ley General Tributaria, la compensación sólo aparecía regulada en ámbitos muy concretos. De cualquier forma, la doctrina considera que ello no impedía una aplicación general de este modo de extinción, pues si bien no se recogía en el Derecho positivo con ese carácter, sí era de aplicación a través de los principios generales del Derecho<sup>12</sup>.

Es necesario destacar que, desde la promulgación de la Ley en 1963, el artículo citado no ha sido modificado. La razón fundamental es que dicha norma legal

<sup>12</sup> Cfr. MARTÍN TIMÓN, M.: «La extinción de las deudas tributarias por compensación», en la obra colectiva *Estudios de Derecho Tributario*, I. IEF, Madrid, 1979, p. 883.

regula los elementos esenciales de la compensación, iguales en sustancia a los de Derecho Común, remitiéndose para otras cuestiones al desarrollo reglamentario de la materia<sup>13</sup>. Regulación que, por el contrario, ha sufrido dos importantes reformas, como expongo a continuación.

B) En desarrollo del precepto citado, el antiguo *Reglamento General de Recaudación de 1968*<sup>14</sup> dedicó a esta materia los artículos 65 a 69. En ellos se establecían tres formas de la compensación:

1.º Compensación de oficio: referida a las obligaciones tasadas en el propio Reglamento, y a las existentes entre el Estado y las Entidades estatales autónomas, *Instituciones oficiales y Corporaciones Locales*.

2.º Compensación a instancia de parte: procedía respecto de las mismas obligaciones, siempre que estuviesen referidas a la misma Delegación de Hacienda.

3.º Compensación automática: era necesario que estuviese prevista por la norma reguladora de cada tributo. Se producía sin necesidad de acuerdo administrativo, respecto de deudas tributarias a ingresar mediante declaración-liquidación, y de derechos de crédito del sujeto pasivo frente a la Administración, por devoluciones del mismo tributo que se ingresa.

C) La primera *reforma* de la compensación se produjo en 1990, como consecuencia de la nueva redacción del texto reglamentario. En el actual *Reglamento de Recaudación de 1990*<sup>15</sup>, se regula la institución que nos ocupa en los artículos 63 a 68, alguno de los cuales ha sido reformado recientemente<sup>16</sup>. Junto con la Ley General Tributaria, estos artículos conforman el grupo normativo básico de la compensación<sup>17</sup>, cuyo contenido expongo en los epígrafes III a V de este trabajo.

### 3) Cuadro-resumen cronológico

Todo lo que antecede se puede resumir en el siguiente cuadro cronológico:

<sup>13</sup> Cfr. art. 68.1, párrafo primero, LGT.

<sup>14</sup> Decreto 3154/1968, de 14 de noviembre.

<sup>15</sup> Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre. En adelante, RGR.

<sup>16</sup> En concreto ha sido modificado el artículo 67, que más adelante veremos. La reforma se ha llevado a cabo por el Real Decreto 448/1995, por el que se modifican determinados artículos del RGR.

<sup>17</sup> Califico como básico el grupo normativo porque existen otros preceptos legales que recogen supuestos en que procede la compensación. Entre ellos destacan, por su importancia, el artículo 101.2.c) del propio RGR, que establece la suspensión del procedimiento de apremio si la deuda ha sido compensada, o el artículo 12 del Reglamento de Devolución de Ingresos Indevidos y los apartados 3.2.d) y 9 de la Orden que desarrolla el mencionado Reglamento.

Norma	Observaciones
Decreto sobre Contribución excepcional sobre beneficios extraordinarios de 17 de junio de 1939 (art. 2.º).	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Se acepta la compensación por razones de justicia.</li> <li>- Ámbito muy restringido: créditos y deudas relacionados con los beneficios extraordinarios obtenidos por razón de la guerra.</li> <li>- Sólo en período voluntario de pago.</li> </ul>
Estatuto de recaudación de 1948 (art. 114.2.º).	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Exclusivamente deudas de Diputaciones y Ayuntamientos.</li> <li>- Se permite compensar también en período ejecutivo.</li> <li>- Modo de pago preferente.</li> </ul>
Reglamento del Impuesto de Derechos Reales y Transmisiones de Bienes de 15 de enero de 1959 (art. 130.2.º).	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Supuesto muy restringido: liquidaciones del impuesto giradas en la misma oficina y a cargo de la misma persona.</li> </ul>
Ley General Tributaria, de 28 de diciembre de 1963 (art. 68).	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Se establece como modo de extinción de manera general.</li> <li>- Su fundamento es la simplificación de las relaciones entre la Hacienda Pública y el contribuyente.</li> <li>- No define la compensación.</li> </ul>
Reglamento General de Recaudación, Decreto 3154/1968, de 14 de noviembre (arts. 65-69).	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Regula tres formas de compensación: de oficio, a instancia de parte, y automática.</li> </ul>
Real Decreto 4486/1995, de 24 de marzo, que reforma determinado artículos del RGR (art. 7.º).	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Obligación de abono de intereses de demora, por quienes habiendo solicitado la compensación se les hubiera denegado y realicen sus pagos fuera de plazo.</li> <li>- Motivación de las denegaciones de compensación, expresando las causas por las que no se conceden. Hasta entonces eran discrecionales.</li> <li>- Las solicitudes de compensación deben ser resueltas en un plazo máximo de seis meses. Transcurrido dicho plazo se entenderán denegadas.</li> <li>- La solicitud de compensación paraliza el procedimiento de recaudación ejecutiva por parte de la Administración.</li> </ul>

### III. RÉGIMEN JURÍDICO ACTUAL

#### 1. Sujetos de la compensación

Del concepto de compensación se infiere que la misma implica dos relaciones obligatorias previas y distintas, siendo la condición de los sujetos doble y recíproca, es decir, cada uno es deudor y acreedor respecto del otro.

Por tanto, en puridad no se puede hablar de una posición acreedora y de una posición deudora en la compensación, pues los sujetos de las obligaciones principales previas ostentan ambas. Sin embargo, para simplificar la exposición, y en base al texto legal, podemos referirnos a un acreedor y a un deudor de la compensación.

### A) *Acreedor: el Estado*

De acuerdo con lo dicho, podemos calificar a la Hacienda Pública como acreedora. No es una denominación arbitraria pues así se desprende del RGR, al decir que pueden ser objeto de compensación tributaria «*las deudas a favor de la Hacienda Pública*»<sup>18</sup>.

El término Hacienda Pública debe entenderse sinónimo de Estado como ente territorial, que sólo puede compensar aquellos créditos de los que es titular, y nunca aquellos de los cuales sólo tiene atribuida su gestión<sup>19</sup>.

### B) *Deudores: Entidades Públicas y obligados al pago*

Los artículos 65 y 66 del RGR se dedican, respectivamente, a la compensación de oficio de deudas de Entidades Públicas y a la de deudas de otros acreedores a la Hacienda Pública. De esta división se deduce que el deudor frente a la Hacienda Pública puede ser una Entidad Pública o, por exclusión de éstos, cualquier obligado al pago de la deuda tributaria.

a) El término *Entidad Pública* engloba a los Entes territoriales y a los institucionales, en concreto, Organismos autónomos, Seguridad Social, y Entidades de Derecho público cuya actividad no se rija por el ordenamiento privado<sup>20</sup>.

b) Bajo el epígrafe *obligados al pago* se recogen todos aquellos deudores no comprendidos en el término Entidad Pública<sup>21</sup>. Es decir, en principio, deudor de la compensación es el contribuyente, sin embargo, la legitimación para pedir la compensación es extensible al retenedor, al infractor, a los responsables solidarios y subsidiarios, y a los sucesores<sup>22</sup>.

Del mismo modo, el retenido en determinados casos puede solicitar la devolución de una retención indebidamente ingresada. Así se establece en el Reglamento de Devoluciones de Ingresos Indevidos, al decir que «*cuando la retención sea declarada excesiva se realizará la devolución en favor de la persona o entidad que la haya soportado, a menos que ésta, tratándose de una retención a cuenta, hubiese deducido su importe en una declaración- liquidación posterior, en cuyo caso no procederá restitución alguna*»<sup>23</sup>. La mencionada devolución podrá hacerse efectiva por compensación a instancia del interesado o de oficio<sup>24</sup>.

<sup>18</sup> Cfr. art. 63.1, RGR.

<sup>19</sup> MARTÍNEZ LAFUENTE pone en relación el término Hacienda Pública con el artículo 2 de la Ley General Presupuestaria. Considero que el mencionado artículo da una definición de la Hacienda Pública desde el punto de vista patrimonial. Cfr. MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: «La compensación tributaria en la nueva normativa recaudatoria», en *Impuestos*, núm. 12, 1991, pp. 8.

<sup>20</sup> Cfr. art. 65, RGR.

<sup>21</sup> Cfr. art. 66, RGR.

<sup>22</sup> Cfr. art. 10, RGR.

<sup>23</sup> Cfr. art. 9.1, último párrafo, RD 1163/1990, de 21 de septiembre, sobre procedimiento de devolución de ingresos indevidos de naturaleza tributaria.

<sup>24</sup> Cfr. art. 12, RD 1163/1990.

## 2. Deudas tributarias compensables. Requisitos

En el Ordenamiento jurídico español, las deudas compensables vienen establecidas en el RGR, por remisión del artículo 68.1 LGT al decir que «*las deudas tributarias podrán extinguirse total o parcialmente por compensación en las condiciones que reglamentariamente se establezcan*». Estas son:

1. «*Las deudas a favor del Hacienda Pública que se encuentren en fase de gestión recaudatoria, tanto voluntaria como ejecutiva*»<sup>25</sup>. Es decir, como mínimo es necesario que se haya abierto el período voluntario de pago. Respecto al Reglamento General de Recaudación de 1968, los principales cambios son la inclusión de las deudas en período de recaudación ejecutiva y la inexistencia de la firmeza del acto administrativo que reconociese y liquidase la deuda.

2. «*Las deudas no comprendidas en el apartado anterior cuando lo prevean las normas reguladoras de los tributos y demás recursos de derecho público*»<sup>26</sup>. CASTILLO cree que se trata de una norma en blanco que permite que, en el futuro, las normas a que hace referencia puedan establecer deudas compensables no incluidas en el RGR<sup>27</sup>.

3. «*Cuando una liquidación cuyo importe haya sido ingresado sea anulada y sustituida por otra, se podrá disminuir ésta en la cantidad previamente ingresada*»<sup>28</sup>. Se refiere a las deudas cuya primera liquidación haya sido sustituida por otra, al proceder la devolución del importe de la primera, y el deudor haya optado por su compensación de acuerdo con lo establecido en el Reglamento de Devolución de Ingresos Indebidos<sup>29</sup>. Es decir, el importe de una liquidación ingresada y luego modificada se considera «a cuenta» de la definitiva.

## 3. Créditos tributarios compensables. Requisitos

En este ámbito también se ha producido un cambio normativo<sup>30</sup>, señalando el actual RGR que serán compensables las deudas antes vistas con los «*créditos reconocidos por la Hacienda Pública a favor del deudor*»<sup>31</sup>. Es decir, no se establece un origen determinado del crédito. Pese a la novedad y ampliación que

<sup>25</sup> Art. 63.1, RGR.

<sup>26</sup> Art. 63.2, RGR.

<sup>27</sup> Cfr. CASTILLO CASTILLO, J: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, obra colectiva dirigida por Narciso AMORÓS RICA, Tomo XVI-B-I, Procedimiento Recaudatorio, EDERSA, Madrid, 1991, pp. 324.

<sup>28</sup> Art. 63.3, RGR.

<sup>29</sup> Cfr. art. 12, RD 1163/1990.

<sup>30</sup> El antiguo art. 65 RGR exigía, además del reconocimiento del crédito, que éste estuviese liquidado y notificado, enumerando a continuación algunos posibles orígenes del mismo, para terminar con una cláusula de cierre que se refería a «*otros créditos que deba pagar el Estado al mismo sujeto pasivo*».

<sup>31</sup> Cfr. art. 63, RGR.

supuso tal modificación, para el deudor particular, los créditos compensables suelen tener un origen muy concreto, como son la devolución de ingresos indebidos, la de ingresos excesivos, o la de multas, bien sea por condonación graciable o por muerte del infractor antes de haber ganado firmeza el acto de imposición de la sanción<sup>32</sup>.

Además de la devolución de ingresos, el crédito que tiene el particular frente a la Administración puede provenir de cualquier relación jurídica, por ejemplo, un contrato entre el particular y la Administración. Estos casos son, posiblemente, los que representan un mayor volumen de créditos a compensar. Piénsese en las certificaciones de obras, o en los suministros de material sanitario y farmacéutico a las entidades hospitalarias de gestión pública.

Por lo que se refiere a los *requisitos*, por la reciprocidad existente, los créditos compensables deben cumplir las mismas condiciones que las deudas. Es decir, deben estar reconocidos pero, respecto a la antigua redacción del RGR, se elimina el término «firmes», lo que no implica que no sea exigible el requisito de la firmeza del acto administrativo de reconocimiento. CASTILLO entiende que «esta eliminación puede deberse a que la expresión «créditos reconocidos» que emplea el precepto, presupone la firmeza del crédito que se compensa, ya que el reconocimiento, necesariamente, se deriva de la conformidad de la Administración con el servicio prestado o el bien recibido del deudor»<sup>33</sup>. La jurisprudencia también considera requisito imprescindible para poder llevar a cabo la compensación de oficio que los créditos a favor del sujeto pasivo hayan sido reconocidos por acto administrativo firme<sup>34</sup>.

Además de los casos a que se refiere el autor citado (contratos con el Estado), según MARTÍNEZ LAFUENTE<sup>35</sup>, tampoco es necesaria la firmeza del acto de reconocimiento del crédito en las siguientes situaciones:

a) Si el crédito tiene su origen en la devolución de ingresos indebidos, una vez reconocido el crédito, se notifica la resolución al interesado y se extiende mandamiento de pago, no siendo necesario esperar a la firmeza de aquélla<sup>36</sup>. Es decir, el reconocimiento del crédito por parte de Hacienda tiene carácter constitutivo<sup>37</sup>.

b) Si el crédito tiene su origen en una devolución de ingresos excesivos, el reconocimiento no precisa de pronunciamientos constitutivos, pues ya han existi-

<sup>32</sup> Cfr. MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *o.c.*, p. 11.

<sup>33</sup> CASTILLO CASTILLO, J.: *o.c.* pp. 323.

<sup>34</sup> Sentencia del TSJ de Murcia, de 15-2-1995.

<sup>35</sup> MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *o.c.*, pp. 13 y ss.

<sup>36</sup> Cfr. art. 10, RD 1163/1990.

<sup>37</sup> En este sentido *vid.* resolución de 24-6-1993 del TEAC que en su considerando 4.º establece que «para que fuese procedente tal compensación hubiese sido precisa la existencia de un crédito frente al Tesoro reconocido, liquidado y notificado al interesado, supuesto éste que no se da ya que, según el expediente, el interesado se limitó a formular una petición de devolución de ingresos indebidos que no consta que fuese acordada».

do actuaciones tributarias que han originado el ingreso excesivo<sup>38</sup>. Lo cual no impide la oportuna comprobación.

Por otro lado, cuando el deudor es un Ente público, los créditos de la Hacienda Pública han de ser créditos vencidos, líquidos y exigibles respecto de los cuales haya transcurrido el plazo de ingreso en período voluntario, circunstancia que quedará acreditada mediante la expedición de la correspondiente certificación de descubierto por el órgano competente. Respecto de estas deudas no se dictará providencia de apremio ni se liquidará el recargo correspondiente.

Además, cuando se trate de compensación de créditos de Ayuntamientos que deba hacerse efectiva mediante la retención de los pagos con cargo a la participación de los municipios en los tributos del Estado<sup>39</sup>, las deudas habrán de ser firmes. Por lo tanto, no debe existir, en relación con la liquidación o el acto de determinación de la deuda, recurso administrativo ordinario o reclamación económico-administrativa pendiente de resolución, ni posibilidad ya de interponerlos.

#### IV. TIPOLOGÍA Y PROCEDIMIENTOS

El RGR ofrece una *tipología* de la compensación atendiendo a la forma de inicio del procedimiento compensatorio. De este modo podemos decir que existen dos tipos de compensación:

1. *Compensación de oficio*. A su vez hay que distinguir dos clases, según sea el deudor tributario un Ente público o no<sup>40</sup>.

2. *Compensación a instancia del sujeto pasivo o rogada*. Con esta modalidad se pretende regular un sistema de extinción de deudas tributarias aún no vencidas, es decir, antes de que finalice el plazo de ingreso voluntario. Es decir, se configura como una compensación «de futuro», justificada por el principio constitucional de eficacia.

Explico a continuación los *procedimientos* que originan los anteriores tipos de compensación.

##### 1. **Compensación de oficio de deudas de Entes públicos**

Aparece recogido en el artículo 65 del RGR, y detallado en una Circular del Departamento de Recaudación de la AEAT<sup>41</sup>. Sus fases son las siguientes:

<sup>38</sup> Por ejemplo, la repercusión obligatoria o la actuación del retenedor.

<sup>39</sup> Cfr. Disposición Adicional 14, LHL.

<sup>40</sup> Cfr. arts. 65 y 66, RGR.

<sup>41</sup> Circular 10 diciembre 1993, 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.

A) Tras la incorporación de las deudas al Sistema Informático de Recaudación, el procedimiento se *inicia* de oficio, notificándose al interesado, junto con la certificación de descubierto.

B) La *instrucción*, que corresponde a la dependencia de recaudación de la Delegación de la AEAT, se abre con las alegaciones del deudor. Una vez comprobada la procedencia de la compensación, se investiga la existencia de créditos en la propia Delegación de la AEAT, a favor del deudor. Si existen, el Jefe de recaudación hará una propuesta de compensación al Delegado de la AEAT. En caso contrario, será el mismo Delegado quién formule la propuesta de compensación al Director del Departamento de Recaudación.

C) La *terminación* puede producirse de dos formas: si existen los créditos en la misma Delegación, se acuerda su compensación, por el propio Delegado. Si no existen, el acuerdo de compensación corresponde al Director del Departamento de Recaudación, en cuyo caso se procederá a la aplicación de ingresos. El acuerdo será comunicado a la Entidad deudora y a otros posibles interesados<sup>42</sup>.

## 2. **Compensación de oficio deudas de sujetos que no sean ente público**

Recogido en el artículo 66, se trata de un procedimiento muy parecido al anterior, pues la diferencia fundamental radica en que el deudor es un particular. Sus fases son las siguientes:

A) En cuanto al *inicio*, dice el RGR que «*transcurrido el período voluntario, se expedirá certificación de descubierto y se compensará de oficio la deuda, más el recargo de apremio, con el crédito*». La compensación debe ser notificada al interesado.

B) La *instrucción* es igual que en el procedimiento anterior: la compensación se realizará, en primer lugar, con los créditos existentes en la propia Delegación de Hacienda, en cuyo caso el acuerdo de compensación se adoptará por el Delegado a propuesta del Jefe de dependencia de recaudación. En defecto de esos créditos, se remite todo lo actuado al Director General de Recaudación, el cual dictará la resolución pertinente.

C) El procedimiento termina con la *resolución*, que se comunica a la Delegación de Hacienda correspondiente, que a su vez lo notifica al interesado. Si aprueba la compensación, se comunica además al Departamento proponente, a la

---

<sup>42</sup> Así, cuando se trate de deudas de las Corporaciones Locales o Comunidades Autónomas, la resolución acordando la compensación se comunicará a la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales. Si las deudas pertenecen a los Organismos Autónomos, Seguridad Social u otros Entes de derecho público, se comunicará al Ministerio u Organismo que deba aprobar la transferencia. A su vez, éstos deben comunicar a la Delegación de Hacienda correspondiente las retenciones efectuadas.

Dirección General del Tesoro y Política Financiera, o la Delegación de Hacienda en que deba hacerse efectivo el crédito para su cumplimiento.

Por otro lado, la Entidad que retenga el pago deberá comunicar las retenciones efectuadas a la Delegación de Hacienda.

### 3. **Compensación a instancia del obligado al pago**<sup>43</sup>

A) *Se inicia* el procedimiento por solicitud del interesado dirigida al órgano de la AEAT competente para su tramitación, comprensiva de los siguientes extremos:

- a) *Datos identificativos: nombre y apellidos, razón social o denominación, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del obligado al pago.*
- b) *Datos de la deuda cuya compensación se solicita: importe, concepto y la fecha de vencimiento del plazo de ingreso voluntario*<sup>44</sup>.
- c) *Datos del crédito reconocido contra el Estado cuya compensación se ofrece: importe, concepto y órgano gestor*<sup>45</sup>.
- d) *Declaración expresa de no haber cedido o transmitido el crédito a otra persona.*
- e) *Lugar, fecha y firma del solicitante.*

Con la solicitud hay que acompañar como documentos el modelo oficial de la declaración-liquidación o autoliquidación por el que se haya determinado la deuda, y el certificado que haga constar el reconocimiento del crédito. Si el crédito tiene su origen en un ingreso indebido se debe adjuntar copia del acto, resolución o sentencia firme que lo reconozca y declaración escrita del solicitante de que dicho acto no está recurrido.

B) En cuanto a la *instrucción*, si la solicitud se presenta en período voluntario, y antes de terminar éste no se ha resuelto el procedimiento, no se puede expedir certificado de descubierto. Si se presenta en período ejecutivo, aunque no suspende el procedimiento, puede paralizar los trámites del embargo.

<sup>43</sup> Cfr. art. 7, Real Decreto 448/1995, por el que se modifican determinados artículos del RGR.

<sup>44</sup> Por este último requisito, algunos autores entienden que la deuda todavía no ha vencido y que es una compensación de futuro.

<sup>45</sup> Respecto a la determinación del importe del crédito, puede ser implícita. Así lo estima la sentencia del TSJ de Galicia de 22-2-1995 al decir que: «[...] no puede compartirse la tesis hiperformalista que sostiene el Decreto recurrido, pues si bien es cierto que el art. 67.1.c) del RGR exige que la solicitud del deudor instando la compensación contendrá, además de los otros dos requisitos que aparecen cumplimentados por la recurrente, la expresión del crédito reconocido contra el Estado cuya compensación se ofrece, indicando su importe y naturaleza, también lo es que la recurrente identificó la clase de crédito que tenía contra el Ayuntamiento demandado, y aunque no fijó, de forma expresa, el importe del justiprecio que fijara el Jurado Provincial, es lo cierto que su importe resultaba del propio expediente de contribuciones especiales, como se infiere del complemento de expediente remitido por el Ayuntamiento, al que se acompaña informe en el que se hace constar la cuantía del justiprecio».

En caso de que la solicitud no reúna los requisitos señalados o no esté acompañada de los documentos necesarios, se concede un plazo para su subsanación. De estar en período voluntario de pago y no subsanarse antes de su terminación, se exigirá la deuda por la vía de apremio.

C) Por lo que respecta a la *resolución*, se acordará la compensación cuando «*concurran los requisitos establecidos con carácter general en la normativa tributaria y civil o, en su caso, en la legislación aplicable con carácter específico*»<sup>46</sup>. La compensación no perjudica la concesión de aplazamientos o fraccionamientos de la deuda tributaria restante quedando sometida al procedimiento establecido en los artículos correspondientes del RGR.

Si se deniega la compensación, se exigirá el pago con los intereses devengados hasta la fecha de la resolución, o en su caso continuará el procedimiento de apremio. En ambos casos el acuerdo debe ser motivado.

El plazo que tiene la Administración para resolver es de seis meses. Este plazo empieza el día en que la solicitud tuvo entrada en el Registro del órgano administrativo competente para su resolución. Transcurrido el mismo sin que haya recaído resolución se puede entender desestimada la solicitud de compensación, por lo que se puede recurrir desde ese momento<sup>47</sup>.

## V. EFECTOS DE LA COMPENSACIÓN

El *efecto principal* se establece en el RGR, al decir que «*acordada la compensación se declararán extinguidas las deudas y créditos en la cantidad concurrente*»<sup>48</sup>.

Sin embargo, el momento preciso en que comienza a surtir efecto la compensación difiere según sea civil o tributaria. En Derecho común la compensación produce efectos «*aunque no tengan conocimiento de ella los acreedores y deudores*»<sup>49</sup>, es decir, tiene efectos automáticos, por ministerio de la ley, desde que concurren los requisitos para que se dé, y no desde que la pide el acreedor o el deudor.

Respecto a la compensación tributaria no se plantea la situación anterior, pues señala el RGR que el efecto extintivo se produce «*acordada la compensación*»<sup>50</sup>. Es decir, es consecuencia del acto de terminación —denominado acuerdo de compensación— del procedimiento administrativo seguido.

Sin embargo, la doctrina se plantea si ese momento es el que hay que tener en consideración para apreciar la situación de crédito y la deuda a extinguir, o hay que

<sup>46</sup> Cfr. art. 67, RGR, en su nueva redacción dada por el RD 448/1995. Nótese la remisión a la regulación civil como subsidiaria.

<sup>47</sup> Cfr. art. 67.7, RGR.

<sup>48</sup> Cfr. art. 68 párrafo primero, RGR.

<sup>49</sup> Cfr. art. 1202, CC.

<sup>50</sup> Cfr. art. 68, RGR.

estimar un momento anterior. En otras palabras, el acuerdo de compensación contiene un reconocimiento de que se dan todas las condiciones necesarias para que aquella se produzca, sin embargo, la existencia de esas condiciones es anterior al acuerdo que las reconoce.

De esta manera, dice MATEO, 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 todos los requisitos exigidos*»<sup>51</sup>. Es decir, apunta una retroacción al momento en que efectivamente se dan dichas condiciones, aunque el reconocimiento sea posterior en el tiempo.

Además de la extinción del crédito y la deuda en la cantidad concurrente, existen *otros efectos*<sup>52</sup> de índole administrativa y contable, que pueden clasificarse en internos y externos:

Los principales efectos *externos* son los que siguen:

- a) Entregar al interesado justificante de la extinción de la deuda.
- b) Si el crédito es inferior a la deuda, y se trata de deudas de particulares, «*la parte de deuda que exceda del crédito seguirá el régimen ordinario*»<sup>53</sup>. Es decir, si no es ingresada puede ser apremiada, y si ya lo estaba continua el procedimiento.
- c) Si el crédito es superior a la deuda tributaria, se abona el remanente a favor del interesado.
- d) Paralización del procedimiento de apremio, previa solicitud del interesado<sup>54</sup>.

Por su parte los efectos *internos* son:

- a) Practicar las operaciones contables precisas para reflejar la compensación.
- b) Si se trata de deudas de Entidades Públicas y el crédito es inferior a la deuda, acordar compensaciones sucesivas del exceso con créditos reconocidos posteriormente.

## VI. CONCLUSIONES

*Primera.* Las primeras tendencias fueron reacias a la *admisión* de la compensación como medio de extinción de la obligación tributaria justificándose, fundamentalmente, en la indisponibilidad del crédito tributario. Sin embargo, los orde-

<sup>51</sup> MATEO, L.: *o.c.*, pp. 1072.

<sup>52</sup> Cfr. art. 68. RGR.

<sup>53</sup> Cfr. art. 68.3, apartado a), RGR.

<sup>54</sup> Cfr. art. 101.2.c), RGR.

namientos jurídicos más modernos la aceptan para facilitar el cumplimiento de las obligaciones a los contribuyentes. Nuestro ordenamiento tributario la ha acogido, en distinto grado, desde el primer tercio de siglo, como detallo en la siguiente conclusión.

*Segunda.* La diversa graduación de la compensación puede observarse siguiendo un criterio cronológico. Es decir, el ámbito de aplicación de la misma va aumentando de acuerdo con la *evolución normativa* de la compensación<sup>55</sup>:

a) Así, en un primer momento se regula un supuesto de compensación con unas características muy excepcionales, como son las derivadas de la guerra civil.

b) Más tarde, todavía «recelando» de los particulares, se permite compensar las deudas únicamente a las Diputaciones y Ayuntamientos.

c) En un estadio posterior, se permite a los particulares compensar unas deudas y unos créditos muy concretos.

d) Por último, se regula la compensación en la Ley General Tributaria de manera universal. Este criterio es el que siguen los Reglamentos de Recaudación, tanto el de 1968 como el de 1990, que han desarrollado esta materia.

*Tercera.* El grupo normativo básico de la compensación tributaria está formado por los artículos 68 de la Ley General Tributaria y 63 a 68 del Reglamento General de Recaudación. Utilizo el adjetivo básico porque, además de los mencionados, existen otros preceptos que al regular diversas materias, o bien permiten la aplicación de la compensación, por ejemplo el artículo 12 del Reglamento de Devolución de Ingresos Indebidos, o bien establecen aspectos particulares de la misma, por ejemplo el artículo 101.2.c) del propio RGR, que establece la posibilidad de suspender el procedimiento de apremio si la deuda ha sido compensada.

*Cuarta.* El sujeto *acreedor* de la compensación es el Estado, que sólo puede compensar aquellos créditos de los que es titular, y nunca aquellos de los cuales sólo tiene atribuida su gestión. Los *deudores* pueden ser, o bien Entes territoriales o institucionales, o bien los obligados al pago, es decir, el contribuyente, el retenedor, el infractor, los responsables solidarios y subsidiarios, y los sucesores.

*Quinta.* Las *deudas* tributarias compensables son<sup>56</sup>:

a) las que se encuentren en fase de recaudación, voluntaria o ejecutiva;

b) las que no encontrándose en tal fase se permita su compensación por la norma reguladora del tributo o recurso de derecho público en cuestión; y

c) las deudas cuya primera liquidación haya sido sustituida por otra, cuando el importe de la primera haya sido ingresado y sea inferior al importe de la segunda.

<sup>55</sup> Véase el cuadro-resumen cronológico del apartado II.3 de este trabajo.

<sup>56</sup> Cfr. art. 63, RGR.

*Sexta.* Los créditos tributarios compensables son los reconocidos por la Hacienda Pública a favor del deudor, independientemente de su origen. Normalmente, para el deudor particular, suelen tener su origen en la devolución de ingresos, indebidos o excesivos. Cuando el deudor es un Ente público, han de ser créditos vencidos, líquidos y exigibles respecto de los cuales haya transcurrido el plazo de ingreso en período voluntario, acreditado mediante certificación de descubierto por el órgano competente.

*Séptima.* Sería deseable dar mayor celeridad al procedimiento compensatorio, sin perjuicio de mantener las correspondientes garantías en su tramitación. Ello conduciría a una mayor comodidad, tanto para la Administración como para los contribuyentes.

## BIBLIOGRAFÍA

- ALBALADEJO, M.: *Derecho civil, t. II: Derecho de Obligaciones, vol. 1.º: La obligación y el contrato en general*, Ed. Bosch, Barcelona, 1989, 8.ª ed., pp. 330–333.
- ALBIÑANA GARCÍA–QUINTANA, C.: «Formas especiales de extinción de la deuda tributaria», en la obra colectiva *Conferencias sobre recaudación*, Servicio de Publicaciones, Ministerio de Hacienda, Secretaría General Técnica, Madrid, 1970, pp. 61–76.
- ALLER, C.: *Recaudación de Tributos*, Servicio de Publicaciones, Ministerio de Hacienda, Secretaría General Técnica, Madrid, 1981, pp. 197–201.
- BAYONA DE PEROGORDO, J.J.; Y SOLER ROCH, M.T.: *Compendio de Derecho Financiero*, Librería COMPÁS, Alicante, 1991, 1.ª ed., pp. 343 y ss.
- CASTILLO CASTILLO, J.: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, obra colectiva dirigida por Narciso AMORÓS RICA, tomo XVI–B–I, Procedimiento Recaudatorio, EDERSA, Madrid, 1991, pp. 321–346.
- CORRAL GUERRERO, L.: «Las funciones contables de la Intervención General de la Administración del Estado», en *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, núm. 5, 1975, pp. 69–106.
- *El derecho del contribuyente a la devolución de impuestos*, EDERSA, Madrid, 1977, pp. 144–146.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: *Ordenamiento tributario español*, Ed. Civitas, Madrid, 1985, 4.ª ed., pp. 504–510.
- DÍEZ–ALEGRÍA FRAX: «La extinción de la obligación tributaria», en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 68, 1967, pp. 9–68.
- DÍEZ–PICAZO, L.: «La extinción de la deuda tributaria», en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 54, 1964, pp. 467–488.
- *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial, vol. II. Las relaciones obligatorias*, 4.ª ed., Civitas, Madrid, 1993, pp. 536–555.
- FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, Madrid, 1993, 15.ª ed., pp. 411–436.
- «La extinción de la obligación tributaria», en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 77, 1968, pp. 1015–1076.
- GARCÍA–ARANDA LÓPEZ, A.: «La compensación de deudas y créditos tributarios», en *Revista de Derecho Financiero Hacienda Pública*, núms. 140–141, 1979, pp. 267–274.

- GONZÁLEZ MÉNDEZ, A.P.: *El pago de la obligación tributaria*, Ministerio de Economía y Hacienda – Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1988, pp. 17–44.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, obra colectiva dirigida por Narciso AMORÓS RICA, tomo I, Ley General Tributaria (arts. 1 a 89), EDESA, Madrid, 1982, pp. 600–611.
- HUESCA BOADILLA, R.: «Los entes públicos como sujetos pasivos de los tributos», en *Impuestos*, tomo II, 1989, pp. 284 y ss.
- IBÁÑEZ GARCÍA, I.: «El significado de la expresión «crédito reconocido administrativamente» a los efectos de la compensación de deudas tributarias con certificaciones de obras», en *Actualidad Tributaria*, núm. 48, 1993, pp. 925–928.
- MARTÍN QUERALT, J.; Y LOZANO SERRANO, C.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 1991, ed. 2.<sup>a</sup>, pp. 488–491.
- MARTÍN TIMÓN, M.: «La extinción de las deudas tributarias por compensación», en la obra colectiva *Estudios de Derecho Tributario*, I, IEF, Madrid, 1979, pp. 879–905.
- MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: «La compensación tributaria en la nueva normativa recaudatoria», en *Impuestos*, núm. 12, 1991, pp. 3–18.
- «Compensación Tributaria y otras técnicas compensatorias», en *Crónica Tributaria*, núm. 50, 1984, p. 173.
- «Procedencia y cuantía de la compensación tributaria», en *Impuestos*, tomo II, 1989, pp. 904 y ss.
- MATEO, L.: «Extinción de la obligación tributaria por compensación», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, libro homenaje al Prof. Dr. D. Fernando SAINZ DE BUJANDA, vol. II, Ed. IEF, Madrid, 1991, pp. 1045–1077.
- MERINO ANTIGÜEDAD, J. M.: «La compensación fiscal de pérdidas», en *Impuestos*, núm. 6, junio 1988, pp. 109–118.
- PÉREZ DE AYALA, C.: *Temas de Derecho Financiero*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho UCM, 2.<sup>a</sup> ed., Madrid, pp. 459–503.
- SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho UCM, Madrid, 1991, 9.<sup>a</sup> ed., pp. 287–308.
- SERENA PUIG, J. M.: «La extinción de la obligación tributaria en el ámbito del Convenio Económico con Navarra y Concierto con el País Vasco: supuestos de compensación entre Administraciones», en *Impuestos*, núm. 8, 1994, pp. 3 y ss.
- ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.; LLOPIS GINER, F. Y DAGO ELORZA, I.: *Aspectos sustantivos y procedimentales de la recaudación. Comentarios al Real Decreto 1.684/1990*, 2.<sup>a</sup> ed. revisada, CISS, Valencia, 1993, pp. 305–309.