

Roj: STS 2174/2014
Id Cendoj: 28079130022014100275
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 3251/2012
Nº de Resolución:
Procedimiento: RECURSO CASACIÓN
Ponente: JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO
Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a dos de Junio de dos mil catorce.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso de casación 3251/12, interpuesto por BANCO POPULAR ESPAÑOL, S.A., representada por la procuradora doña María José Bueno Ramírez, contra la sentencia dictada el 11 de julio de 2012 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 341/11 , sobre cesión de las devoluciones del impuesto sobre el valor añadido. Ha intervenido como parte recurrida la Administración General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- La sentencia impugnada desestimó el recurso contencioso-administrativo promovido por Banco Popular Español, S.A. («BPE», en lo sucesivo), contra la resolución aprobada el 26 de mayo de 2010 por el Tribunal Económico-Administrativo Central, que ratificó en alzada la pronunciada el 30 de mayo de 2008 por el Tribunal Regional de Murcia rechazando el recurso de anulación 30/700/2008 instado frente a su previa resolución de 31 de enero del mismo año, en la que declaró no haber lugar a la reclamación 30/2303/2007.

«BPE» había presentado dicha reclamación contra la desestimación, en acuerdo de 27 de septiembre de 2007, del recurso de reposición que dedujo frente al que, con fecha 21 de mayo de 2007, adoptó el Jefe de la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación de Murcia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el que declaró no tomar razón de la cesión por la entidad Conducciones Hidráulicas y Carreteras, S.A., a su favor de las devoluciones por el impuesto sobre el valor añadido que pudieran corresponderle.

La *ratio decidendi* se halla en el tercer fundamento jurídico de la sentencia recurrida:

«La cuestión a resolver aquí y ahora no es otra que la relativa a la validez de una cesión de devoluciones tributarias efectuada por la hoy actora a favor de la referida mercantil.

Resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 17.4 de la vigente Ley Tributaria , a cuyo tenor:

"Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producían efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas".

Se refiere el precepto transcrito, al igual que en su día lo hacía el artículo 36 de la Ley General Tributaria anterior, a la inalterabilidad de la condición de sujeto pasivo, si bien el precepto actualmente vigente se refiere a todos los elementos de la obligación tributaria, entre los cuales, y más concretamente entre los subjetivos, se encuentra, además de la condición de sujeto pasivo, la determinación de otros sujetos, como el acreedor en los derechos y obligaciones que nacen de la relación jurídico tributaria, entre los cuales sin duda se encuentra la titularidad del derecho al cobro de una devolución.

Esta interpretación propuesta por la Administración viene avalada también, si nos atenemos a la interpretación sistemática, por la ubicación del citado artículo 17.4 LGT , dentro de la rúbrica "la relación jurídico tributaria", definida en el propio artículo 17 (apartado 1) como el "conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos".

Y viene sin duda también corroborada, como bien se alega por la Abogacía del Estado, por la dicción, que disipa cualquier duda sobre el particular, del nuevo Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y desarrollo de las normas comunes de los procedimientos y aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, cuyo artículo 131 ("Ejecución de las devoluciones tributarias"), establece lo siguiente:

"[...]

4. Cuando el derecho a la devolución se transmita a los sucesores, se atenderá a la normativa específica que determine los titulares del derecho y la cuantía que a cada uno corresponda.

5. Salvo lo dispuesto en el apartado anterior, la transmisión del derecho a una devolución tributaria por actos o negocios entre particulares no surtirá efectos ante la Administración, conforme a lo dispuesto en el artículo 17.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre. General Tributaria ."

Si bien dicho Reglamento no resulta de aplicación al caso por razones temporales.

En definitiva la Sala entiende que la devolución constituye un elemento más de la obligación tributaria, que en el Impuesto sobre el Valor Añadido consiste, en síntesis en que el sujeto pasivo repercute el impuesto sobre las entregas de bienes y servicios que preste y se deduce las cuotas del mismo que soporte en sus adquisiciones, pudiendo, en caso de resultado negativo al final del ejercicio, optar por compensar dicha cantidad o saldo negativo o bien solicitar su devolución, como en este caso aconteció; y ello como consecuencia del cumplimiento de una obligación tributaria pero que en modo alguno le otorga directamente un crédito frente a la Administración, puesto que es preciso su reconocimiento, como la propia parte actora no deja de reconocer, mediante un acto administrativo (liquidación provisional para obtener la devolución correspondiente).

En este sentido la Sala (SAN de 23 de marzo de 2007, recurso nº 202/2005) señaló lo siguiente:

"TERCERO.- El artículo 36 LGT (ley 230/1963) indica que "...La posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares. Tales actos y convenios no surtirán efecto ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas..."

De acuerdo con esta regla, el crédito concedido por el Banco recurrente a COGANSA, en cuya garantía se pactó -entre ambas partes- la pignoración de las devoluciones derivadas del IVA que pudiera percibir la prestataria, es un pacto entre particulares que no puede afectar a la relación jurídico tributaria existente COGANSA y la Administración Tributaria, de forma que frente a la Administración es COGANSA y no el Banco Pastor el titular del derecho a la devolución y dicha devolución habrá de hacerse a la sociedad sujeto pasivo del IVA, que fue quien soportó en sus operaciones mercantiles cuotas de IVA superiores a las devengadas.

La misma idea de indisponibilidad está presente igualmente en la nueva LGT (ley 58/2003), cuyo artículo 17.4 señala que "los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas", y de forma más evidente, añadiendo el artículo 18 que "el crédito tributario es indisponible salvo que la Ley establezca otra cosa".

A las reglas anteriores se añade, en el presente caso, que es el propio sujeto pasivo del Impuesto y titular frente a la Administración Tributaria del crédito derivado de haber soportado cuotas de IVA superiores a las repercutidas, es decir COGANSA, quien solicita de forma expresa a la AEAT la compensación de dicho crédito derivado del IVA con las deudas tributarias concurrentes, por lo que era procedente la compensación del obligado al pago regulada en el artículo 67 del RD 1684/1990, de 20 de diciembre , por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR). Todo ello, naturalmente, sin perjuicio de las relaciones jurídicas y responsabilidades que COGANSA haya podido contraer frente al Banco recurrente.

Así en este caso el crédito concedido por el Banco recurrente a COGANSA, en cuya garantía se pactó la pignoración de las devoluciones del IVA que pudiera percibir la prestataria, es un pacto entre particulares, ajeno a la relación jurídico tributaria existente entre la prestataria y la Administración Tributaria, pues frente a la Administración es la prestataria, y no el Banco, la titular del derecho a la devolución por haber sido, en definitiva, quién soportó unas cuotas de IVA superiores a las devengadas.

[...]».

SEGUNDO .- «BPE» preparó el presente recurso y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente lo interpuso mediante escrito presentado el 25 de octubre de 2012, en el que invocó cuatro motivos de casación, los tres primeros al amparo del artículo 88.1.c) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio), y el último con arreglo a la letra d) del mismo precepto.

1º) En el primero denuncia la incongruencia omisiva de la sentencia impugnada, porque no analiza ni resuelve una cuestión esencial para la resolución del pleito: la conexión entre los artículos 18 y 17.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre).

Considera que la Sala a *quo* identifica mal el problema planteado en dos puntos: primero, el debate no recae sobre la validez del pacto de cesión sino sobre su eficacia frente a la Administración, y segundo, con el pacto de cesión no se cuestiona la inalterabilidad del sujeto pasivo de la obligación tributaria, sino si la cantidad que pudiera corresponderle a devolver es susceptible de ser cedida a un tercero, aun cuando en el momento de la cesión, siendo determinable, no esté completamente determinada.

Asegura haber sostenido en la instancia que por crédito tributario sólo podía entenderse el nacido a favor de la Administración tributaria y haber justificado en fase probatoria una práctica generalizada en los tribunales y en la Administración tributaria: el embargo o traba de las cantidades dimanantes de los tributos pendientes de devolución a los administrados por la Administración tributaria; sumas a las que esta última llega a calificar como expectativas de derecho. De ahí que, a su juicio, se pueda cuestionar que las cantidades pendientes de devolución a favor de los particulares sean créditos tributarios, en el sentido del artículo 18 de la Ley General Tributaria de 2003, por lo que eran disponibles.

Defendió en la instancia dice: **(a)** que el único crédito tributario indisponible sería el que ostenta la Hacienda Pública frente a los particulares, con el fin de asegurar el cobro de los tributos; **(b)** que nada impediría atender a la cesión de derechos articulada, pues no perjudica al Erario Público, y **(c)** que, a pesar de que el artículo 18 de la Ley General Tributaria de 2003 se halle ubicado en el Capítulo Primero del Título Primero, bajo el rótulo "la relación jurídico-tributaria", se refería a una sola de sus vertientes, al crédito que tiene la Administración frente al administrado, no a la inversa.

En esta tesitura afirma que la sentencia de instancia guarda completo silencio sobre la cuestión suscitada, esto es, respecto de qué debe entenderse por crédito tributario, aun cuando es clave para delimitar el concepto de crédito indisponible. Defiende que nada tiene que ver con el caso de autos el examinado por Audiencia Nacional en la sentencia de 23 de marzo de 2007, a la que se remite la impugnada, pues en este último sí podía el Tribunal sentenciador establecer, en propiedad, una "cierta identificación" entre lo dispuesto en los artículos 17.4 y 18 de la Ley General Tributaria de 2003, ya que se trataba allí de decidir si la Administración pudo acordar la compensación del crédito resultante de la devolución con la deuda derivada de las actas de inspección incoadas, tal y como se puso de manifiesto en la sentencia de 11 de julio de 2011 (recurso de casación 3539/2007), planteamiento que, en su opinión, no es disconforme con su tesis, pues está de acuerdo en que los obligados tributarios no pueden escudarse en pactos con terceros que obliguen a la Administración a alterar el contenido de sus deberes de recaudación.

Alude, no obstante, al voto particular que se incluye en esa sentencia, porque refleja la idea que viene reiterando; a saber: «sólo pueden calificarse como créditos tributarios los que derivan de una obligación tributaria, aquellos de los que es acreedora la Hacienda Pública».

2º) Se queja a continuación de incongruencia *extra petita partium*, al haberse pronunciado la sentencia impugnada sobre cuestiones distintas de las planteadas, dado que, interpretando el artículo 17.4 de la Ley General Tributaria de 2003, la Sala de instancia afirma que uno de los impedimentos para efectuar el pago de la cesión de créditos es la inalterabilidad de la condición de sujeto pasivo, citando para apoyar esta postura su previa sentencia de 23 de marzo de 2007, recaída en el recurso 202/05, cuando en aquel caso no se pactó una cesión de créditos si no una pignoración de las devoluciones del impuesto sobre el valor añadido, con solicitud de compensación por el sujeto pasivo, lo que es muy distinto de lo planteado en este pleito, pues, en efecto, no le cabe al sujeto pasivo hacer pactos válidos con terceras personas que vinculen o afecten a la Hacienda Pública respecto de sus obligaciones con ella, pero sí puede hacerlos en lo que se refiere única y exclusivamente al cobro de una cantidad que le deba, dado que esta suma nunca será un crédito tributario.

Mantiene que la sentencia recurrida da respuesta a una cuestión, cual es si cabe modificar el sujeto pasivo, que reconoce puede incidir sobre el problema pero que, a su juicio, no es la planteada, mientras que deja huérfana de explicación la supuesta imposibilidad de transmitir un derecho individual en sede tributaria, que no lleva desde luego como carga accesoria la transmisión de la condición de sujeto pasivo.

3º) El tercer argumento del recurso pone en debate la sedicente insuficiente motivación de la sentencia recurrida, pues se limita a entender que el artículo 17.4 de la Ley General Tributaria engloba como característica de la obligación tributaria la inalterabilidad del sujeto pasivo y de los demás elementos de la relación jurídico tributaria, justificando esa interpretación en dos razonamientos: **(a)** la ubicación sistemática del mencionado precepto legal bajo la rúbrica "la relación jurídico-tributaria", y **(b)** el contenido del artículo 131 del 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, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre), aun reconociendo que no es aplicable *ratione temporis* al caso enjuiciado

Reputa esta motivación como insuficiente, pues a su juicio omite voluntariamente las objeciones que formuló en la demanda.

Con respecto a la primera razón, insiste en que el artículo 18 de la Ley General Tributaria, pese a estar incluido bajo el epígrafe "la relación jurídico-tributaria", se refiere únicamente a una vertiente de dicha relación, el crédito que tiene la Administración frente al administrado, pero no a la inversa, dado que el crédito que ostenta el administrado es objeto de embargo por los juzgados y tribunales con la aceptación de la propia Administración tributaria, como probó, dice, en el caso de autos. Si bien reconoce que los apartados 1 y 2 del artículo 17 de la Ley General Tributaria se refieren en toda su extensión a la relación jurídico-tributaria, asegura que no ocurre lo propio con el apartado 3 de este mismo precepto, que alude solamente a las obligaciones tributarias materiales y formales de los obligados tributarios. De hecho, subraya, la Ley General Tributaria distingue en la Sección Segunda del Capítulo Primero de su Título Segundo, entre "las obligaciones tributarias", referidas al sujeto pasivo, y las "obligaciones y deberes de la Administración tributaria", atinentes a la Administración, precisamente porque ésta no es un obligado tributario. Con tal base destaca que el artículo 17.4 de la Ley General Tributaria, cuando proclama que los elementos de la obligación tributaria no pueden ser alterados, sólo cabe entender que alude a los elementos de la obligación del sujeto pasivo, obligación ésta que surge en una única dirección y va destinada a la extinción de la deuda tributaria, en el sentido del artículo 58 de la Ley General Tributaria.

Y con respecto a la segunda razón, encarnada en la dicción del artículo 131 del Reglamento general de los procedimientos de gestión e inspección tributaria, alega que la Sala de instancia ignora el principio de transmisibilidad general de los créditos consagrado en el Código Civil (artículos 112, y 1526 y siguientes), obviando justificar la validez de una limitación a la eficacia de ese principio establecida en un precepto reglamentario sin cobertura legal suficiente y ocultando así la motivación de una interpretación efectuada *contra legem*, porque el precepto legal supuestamente interpretado no otorga, en su opinión, cobertura alguna a la limitación de derechos que contiene este precepto reglamentario, aun cuando el análisis del problema sea estéril en este caso, toda vez que, como se reconoce en la sentencia recurrida, el mismo no era aplicable al caso de autos *ratione temporis*

4º) La última queja tiene por objeto la infracción del artículo 17.4, encuadrado en la Sección Primera, en relación con los artículos 35, 58 y 18, puestos todos en conexión con la Sección Segunda, relativa a "las obligaciones tributarias", y con la Sección Tercera, relativa a "las obligaciones y deberes de la Administración tributaria", incluidas las tres en el Capítulo Primero del Título Segundo de la Ley General Tributaria de 2003. Se sostiene también que igualmente contraviene, por inaplicación y por conculcación, los artículos 1112 y 1526 y siguientes del Código Civil, si se conectan con aquellos artículos 17.4 y 18 de la Ley General Tributaria.

Afirma la recurrente que, con la interpretación que efectúa del artículo 17.4, la Sala de instancia vulnera tanto ese precepto como el artículo 18 de la Ley General Tributaria, desconociendo además el principio de transmisibilidad general de los créditos, por las razones desgranadas ya en los anteriores motivos de casación.

Después de reproducir el primer y el segundo fundamentos de derecho de la sentencia dictada el 12 de diciembre de 2002 por la Sala Primera del Tribunal Supremo en el recurso de casación 967/97, sostiene que la cesión del crédito que ostente el particular, haya sido o no reconocido por la Administración (dice que ésta ha de admitir que ha cobrado de más cuando así proceda: siendo evidente, a su juicio, que ella no crea los derechos al dictar liquidaciones, sino que los reconoce), no puede ser considerado un elemento de la obligación tributaria, ni ostentar la calificación de crédito tributario indisponible.

Extracta a continuación pasajes de sendos informes jurídicos de la Abogacía del Estado que considera ilustrativos de la evolución histórica de esta materia, aun cuando uno de ellos no se refiere a créditos a favor del administrado dimanantes de la aplicación de los tributos sino de la contratación pública, reconociendo que

los obrantes en el expediente, referidos estos sí a los créditos dimanantes de la aplicación de los tributos, llegan a conclusiones distintas de las que defiende.

Termina solicitando el dictado de sentencia que case la recurrida y que, en su lugar, estime el recurso contencioso-administrativo, anule los actos impugnados y «en consecuencia se anote la cesión de crédito comunicada en su día por esta parte a la Agencia Tributaria -por ser eficaz frente a la misma-, para que posteriormente se efectúe el pago a BANCO POPULAR ESPAÑOL, S.A. de las cantidades reconocidas por la Agencia Tributaria a la mercantil CONSTRUCCIONES HIDRÁULICAS Y CARRETERAS, S.A., en la cuenta indicada en la notificación de la cesión, en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, Ejercicio 2006, acordándose igualmente la adopción de cuantas medidas sean necesarias para la plena efectividad de la Sentencia así como el ingreso de los importes cedidos».

TERCERO .- La Administración General del Estado se opuso al recurso en escrito registrado el 5 de marzo de 2013, en el que interesó su desestimación.

1º) Frente a las incongruencias y a la falta de motivación denunciadas en los tres primeros motivos opone que la sentencia discutida resuelve la cuestión planteada por «BPE» en la demanda, aun cuando lo haga en sentido contrario a lo que ella pretendía, sin incurrir en esos vicios.

Sintetiza la tesis de la actora como sigue: la cesión a un tercero del crédito que tiene un sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido frente a la Administración tributaria por devoluciones ha de ser eficaz frente a ésta, al estar permitida por los artículos 1112 , y 1526 y siguientes del Código Civil , sin que pueda limitar esta transmisibilidad un precepto reglamentario carente de cobertura legal, como el artículo 131.5 del Reglamento general de gestión e inspección tributaria, con independencia de que el mismo no es aplicable *ratione temporis*

Opone frente a esa fundamentación que el citado artículo 131.5 desarrolla, entre otros, el artículo 17.4 de la Ley General Tributaria , resultando de esos dos preceptos que el crédito tributario del contribuyente frente a la Administración tributaria no puede ser objeto de cesión frente a la propia Administración tributaria, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico privadas; esto es, tal crédito forma parte de la relación jurídico tributaria, de los elementos subjetivos, acreedor y deudor, de dicha relación jurídica. Lo que sucede es que, si bien normalmente la obligación tributaria es la obligación del contribuyente frente a la Hacienda Pública, del régimen de liquidación de determinados impuestos puede resultar un crédito del contribuyente frente a la propia Administración, que forma parte o es consecuencia jurídica de la relación jurídico-tributaria. En otras palabras, la relación jurídico-tributaria como negocio bilateral comprende en su seno el caso general, la deuda tributaria del contribuyente con la Hacienda Pública, y el caso puntual, el crédito del contribuyente frente a la Hacienda Pública.

Sostiene, en fin, que los preceptos del derecho común son aplicables únicamente a falta de regulación específica en el campo del derecho público, y como en este caso existe una regulación propia de la relación jurídico-tributaria, no hay necesidad de acudir a preceptos supletorios del derecho común, pues nada hay que suplir.

2º) Tratándose del cuarto motivo, recuerda que la cuestión que suscita fue resuelta por la sentencia de la Sección Segunda de esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 11 de julio de 2011 (casación 3539/07), aun cuando tuviera dos votos particulares, y que el criterio que en ella luce coincide con el recogido por el artículo 131.5 del Reglamento general de gestión e inspección tributaria, teniendo plena lógica la prohibición de la cesión que comporta, desde el punto de vista del legislador, pues quiere intocable o intangible el crédito que pudiera surgir a favor del contribuyente frente a la Administración tributaria, de suerte que no surta efecto frente a ésta cualquier negocio jurídico que sobre el mismo pudiera recaer.

Afirma que de admitirse la legalidad de la cesión pretendida podría darse la indeseable situación de que, reconocido un crédito a favor del contribuyente, cedido por éste a un tercero y comunicada la cesión a la Administración tributaria, si se determina o surge con posterioridad una nueva deuda tributaria del cedente, la Administración tributaria no podría aplicar al pago o extinción de la misma mediante compensación el mencionado crédito, al haber sido cedido a un tercero.

CUARTO .- Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 6 de marzo de 2013, fijándose al efecto el día 28 de mayo de 2014, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. **Joaquín Huelin Martínez de Velasco**, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- «BPE» combate la sentencia dictada el 11 de julio de 2012 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, desestimatoria del recurso 341/201 , que promovió contra la resolución aprobada el 26 de mayo de 2010 por el Tribunal Económico-Administrativo Central, ratificando en alzada la pronunciada el 30 de mayo de 2008 por el Tribunal Regional de Murcia. Esta última decisión rechazó el recurso de anulación 30/700/2008 instado frente a su previa resolución de 31 de enero del mismo año, en la que declaró no haber lugar a la reclamación 30/2303/2007.

«BPE» había presentado dicha reclamación contra la desestimación, en acuerdo de 27 de septiembre de 2007, del recurso de reposición que dedujo frente al que, con fecha 21 de mayo de 2007, adoptó el Jefe de la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación de Murcia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el que declaró no tomar razón de la cesión por la entidad Conducciones Hidráulicas y Carreteras, S.A., a su favor de las devoluciones por el impuesto sobre el valor añadido que pudieran corresponderle.

La Sala de instancia concluye que el crédito no era susceptible de cesión, aplicando e interpretando los artículos 17.4 de la Ley General Tributaria de 2003 y 131 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y desarrollo de las normas comunes de los procedimientos y aplicación de los tributos, aprobado en 2007. Trae a colación, para apuntalar tal decisión, su anterior pronunciamiento en el recurso contencioso-administrativo 202/05, fechado el 23 de marzo de 2007.

«BPE» impugna esta resolución jurisdiccional achacándola ser incongruente por omisión y por exceso, así como carecer de motivación (tres primeros motivos), tachando de equivocada la interpretación que la Sala de instancia hace de los artículos 17.4 y 18 de la Ley General Tributaria de 2003 y defendiendo que el crédito que ostenta el particular frente a la Hacienda Pública no puede ser considerado un elemento de la obligación tributaria ni recibir la calificación de crédito tributario indisponible (cuarto motivo).

SEGUNDO .- Los tres primeros motivos deben ser desestimados.

Acierte o se equivoque, la Sala de instancia considera: **(a)** que el artículo 17.4 de la Ley General Tributaria proclama la inalterabilidad de los elementos de la obligación tributaria, encontrándose entre los elementos subjetivos de esa obligación, «además de la condición de sujeto pasivo, la determinación de otros sujetos, como el acreedor de los derechos y obligaciones que nacen de la relación jurídico tributaria, entre los cuales sin duda se encuentra la titularidad del derecho al cobro de una devolución» (FJ 3º), y **(b)** que «la devolución constituye un elemento más de la obligación tributaria» del sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido, «que en modo alguno le otorga directamente un crédito frente a la Administración, puesto que es preciso su reconocimiento, como la propia parte actora no deja de reconocer, mediante un acto administrativo (liquidación provisional para obtener la devolución correspondiente)» (FJ 3º).

Estimando la Sala *a quo* que el artículo 17.4 de la Ley General Tributaria de 2003 , en la redacción aplicable *ratione temporis* , impedía alterar la titularidad del derecho al cobro de una devolución tributaria por actos o convenios entre los particulares, que no producen efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas, y que la solicitud de devolución formulada por el sujeto pasivo en su autoliquidación no le otorga directamente un crédito frente a la Administración, al ser preciso su reconocimiento, para resolver el pleito le resultaba innecesario analizar qué debe entenderse por crédito tributario, a los efectos del artículo 18 de la misma Ley , y cuál es la relación de ese precepto con el artículo 17.4. Luego, la sentencia recurrida no incurre en incongruencia omisiva, porque la exigencia de congruencia opera con menor intensidad cuando no se la contempla desde la perspectiva de las pretensiones, sino desde la propia de las alegaciones esgrimidas en su apoyo. En este segundo caso, aquella intensidad se debilita, de modo que no es necesario para la satisfacción del derecho a la tutela judicial efectiva una contestación pormenorizada y explícita a todas y a cada una de ellas, pudiendo bastar, en atención a las circunstancias particulares concurrentes, con una respuesta global o genérica, aunque se omita respecto de líneas de defensa concretas no sustanciales (sentencias del Tribunal Constitucional 26/1997 , FJ 4º; 101/1998, FJ 2 º; y 132/1999 , FJ 4º).

Tampoco se pronuncia la sentencia discutida sobre cuestiones ajenas a la pretensión ejercitada en la demanda, porque era, conviene recordarlo, que se «declare la nulidad de la Resolución Administrativa ahora impugnada, ordenando que se anote la cesión de crédito comunicada en su día por esta parte a la Agencia Tributaria -por ser eficaz para la misma-, para que posteriormente se efectúe el pago de las cantidades reconocidas por la Agencia Tributaria a la mercantil CONSTRUCCIONES HIDRÁULICAS Y CARRETERAS, S.A., en la cuenta indicada en la notificación de la cesión, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, Ejercicio 2006» (sic).

Ni adolece de insuficiente motivación, porque las razones que justifican la decisión de la Sala de instancia están claramente expuestas, sin que de su lectura derive atisbo alguno de indefensión para el «BPE»,

con independencia de que obviamente no las comparta. La exigencia constitucional de motivación de las sentencias ex artículo 120.3 de la Constitución Española no demanda un razonamiento judicial exhaustivo y pormenorizado de todos los aspectos y perspectivas que las partes puedan tener de la cuestión a decidir, debiendo considerarse suficientemente motivadas las resoluciones que dan a conocer los criterios jurídicos esenciales que cimientan la decisión, es decir, la *ratio decidendi* que las ha determinado (sentencias del Tribunal Constitucional 14/1991 , FJ 2º; 28/1994, FJ 3 º; y 32/1996 , FJ 4º, entre muchas otras). No es necesario, por consiguiente, un examen agotador o minucioso de los argumentos de las partes [por todas, sentencia del Tribunal Constitucional 115/1996 , FJ 2º.B)].

TERCERO .- Igual suerte desestimatoria aguarda a la otra queja del recurso de casación.

«BPE» denuncia la infracción del artículo 17.4, encuadrado en la Sección Primera, en relación con los artículos 35 , 58 y 18, puestos todos en conexión con la Sección Segunda, relativa a "las obligaciones tributarias", y con la Sección Tercera, concerniente a "las obligaciones y deberes de la Administración tributaria", incluidas las tres en el Capítulo Primero del Título Segundo de la Ley General Tributaria de 2003 ; así como, por inaplicación y por conculcación, los artículos 1112 y 1526 y siguientes del Código Civil . Después de reproducir el primer y el segundo fundamentos de derecho de la sentencia dictada el 12 de diciembre de 2002 por la Sala Primera del Tribunal Supremo en el recurso de casación 967/1997 , sostiene que la cesión del crédito que ostente el particular, haya sido o no reconocido por la Administración, no puede ser considerado un elemento de la obligación tributaria, ni tener la calificación de crédito tributario indisponible.

Pues bien, para resolver este cuarto y último motivo de casación debe partirse de los hechos acaecidos:

1º) Con fecha 18 de abril de 2007, «BPE» concedió un préstamo a la entidad Conducciones Hidráulicas y Carreteras, S.A., que se formalizó en virtud de póliza intervenida por el notario de Murcia don Pedro Martínez Pertusa, cuyas cláusulas adicionales primera y quinta son del siguiente tenor:

« CLÁUSULA ADICIONAL PRIMERA .

Como garantía complementaria de la operación de préstamo formalizada en esta póliza e independientemente y sin perjuicio de la responsabilidad patrimonial, personal y solidaria, que la acreditada contrae en las cláusulas anteriores y para reforzar el cumplimiento de las obligaciones asumidas en este documento, la mercantil, CONDUCCIONES HIDRÁULICAS Y CARRETERAS, S.A. cede y transfiere al BANCO POPULAR ESPAÑOL, S.A., los derechos que le corresponden sobre las devoluciones que la Hacienda Pública debe efectuarle del Impuesto sobre el Valor Añadido por operaciones interiores, hasta la cantidad precisa en cada momento para cubrir la deuda que exista por razón de esta operación de crédito».

« CLÁUSULA ADICIONAL QUINTA .

El BANCO POPULAR ESPAÑOL, S.A., podrá notificar a la Hacienda Pública la cesión de derechos, antes descrita, mediante la remisión a través de fedatario público de una carta certificada con acuse de recibo en la que consten las condiciones de esta cesión, a lo que desde ahora presta su consentimiento la parte acreditada».

2º) Con fecha 21 de mayo de 2007, el Jefe del Servicio de Coordinación de la Dependencia de Recaudación de la Delegación Especial de Murcia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria acordó:

«Habiendo tenido entrada en esta Delegación de la A.E.A.T., notificación de D. Pedro Martínez Pertusa, Notario de Murcia, comunicando que la devolución del I.V.A. modelo 320, ejercicio 2006, período 12 de la que es titular CONDUCCIONES HIDRÁULICAS Y CARRETERAS, S.A. [...] ha sido cedida a favor del BANCO POPULAR ESPAÑOL, S.A., le hago saber que no se ha tomado razón de ella, ya que de acuerdo con lo establecido en el artículo 17.4 de la Ley General Tributaria , la posición del sujeto pasivo, en este caso como acreedor de la devolución, no puede ser alterada por actos o convenios entre los particulares, los cuales no surten efecto ante la administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas».

Como se ve los hechos son distintos de los que subyacían en el recurso de casación 3539/07, que fue resuelto por sentencia de 11 de julio de 2011 , pero el problema jurídico de fondo es idéntico; a saber: ¿permite la Ley General Tributaria al obligado tributario disponer de los créditos que deriven del cumplimiento de sus obligaciones tributarias con efectos frente a la Administración, de suerte que resultaría jurídicamente compelida a satisfacer esas sumas a un tercero, cuando el pacto entre el obligado tributario y el tercero se le haya comunicado de forma fehaciente?

Para empezar, resulta indiscutible que de la relación jurídico-tributaria surgen obligaciones materiales y formales, tanto para el obligado tributario como para la Administración (artículo 17.2 de la Ley General

Tributaria de 2003). Tampoco cabe dudar que «los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas» (artículo 17.4 de la misma Ley , en su redacción aplicable *ratione temporis*). Y además no conviene olvidar que, en el caso de autos, la Dependencia de Recaudación, los tribunales económico-administrativos y la Sala de instancia no sustentan su tesis en el artículo 18 de la repetida Ley, relativo a la indisponibilidad del crédito tributario, sino en el precitado artículo 17.4.

Como es sabido, los sujetos pasivos del impuesto sobre el valor añadido están obligados a presentar autoliquidaciones trimestrales o mensuales, según los casos, y el correspondiente resumen anual, pudiendo derivar de aquéllas, como resultado de restar del impuesto devengado el soportado deducible, una cantidad a ingresar, si aquél fuera positivo, o una a compensar o a devolver, si fuera negativo.

Los titulares de ese derecho a solicitar la devolución del saldo resultante a su favor son, y sólo pueden ser, los sujetos pasivos ex artículo 115.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), de donde hay que colegir que la devolución del impuesto solicitada únicamente puede ser reconocida por la Administración tributaria y, por ende, efectuada a los sujetos pasivos, ex artículo 115.Tres de dicha Ley ; del mismo modo que, conforme a este último precepto legal, sólo a los sujetos pasivos debe abonar intereses de demora, cuando se den las circunstancias que especifica, sin necesidad de que los reclamen.

Siendo así, «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 Ley General Tributaria .

La interpretación sistemática de los artículos 17.4 y 31.1 de dicha Ley , en relación con el artículo 115 de la Ley 37/1992 , conduce a entender, como hizo la Sala de instancia en la sentencia recurrida, que aquella cesión de derechos, sin perjuicio de sus consecuencias civiles, no tiene efectos frente a la Administración, por lo que no puede afectar al cumplimiento por esta última de las obligaciones económicas y de los deberes que deriven de la aplicación de los tributos (artículo 30 de la Ley General Tributaria), ni tampoco limitar el ejercicio de sus potestades, incluida la eventual posibilidad de compensar de oficio deudas tributarias de los sujetos pasivos con los créditos que les reconozca (artículos 71.2 y 73 de la Ley General Tributaria).

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 omne*

CUARTO .- Por tanto, hemos de desestimar este recurso de casación, procediendo, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139.2 de la Ley de esta jurisdicción , imponer las costas a la compañía recurrente, si bien, haciendo uso de la potestad que nos otorga el apartado 3 del mismo precepto, con el límite de ocho mil euros.

FALLAMOS

No ha lugar al recurso de casación 3251/12, interpuesto por BANCO POPULAR ESPAÑOL, S.A., contra la sentencia dictada el 11 de julio de 2012 por la Sección Sexta de la **Sala de lo Contencioso-Administrativo** de la Audiencia Nacional en el recurso 341/2011 , que confirmamos, imponiendo las costas a la entidad recurrente, con el límite señalado en el último fundamento jurídico.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce **Joaquín Huelín Martínez de Velasco** Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico

Voto Particular

VOTO PARTICULAR

FECHA:29/05/2014

Voto particular emitido por los Excmos. Señores Magistrados de esta Sala Don Emilio Frias Ponce y Don Juan Gonzalo Martinez Mico a la sentencia pronunciada el día 2 de Junio de 2014 en el recurso de casación 3251/2012

Con todo el respeto que nos merece el criterio que mantiene la mayoría sobre el fondo, expresamos nuestra discrepancia, y reiteramos el voto particular formulado en la sentencia de 11 de Julio d 2011, recaída en el recurso de casación 3539/2007 , que resolvía un caso similar.

En aquella ocasión declaramos lo siguiente :

"El artículo 36 de la LGT 230/1963, lo mismo que el artículo 17.4 de la LGT 58/2003, que recoge el denominado principio de inderogabilidad de la obligación tributaria o de indisponibilidad de las situaciones jurídicas subjetivas, no resulta aplicable al presente caso ya que no hace ninguna alusión a la imposibilidad de los particulares de disponer mediante pacto o contrato, no de sus obligaciones tributarias, sino de los eventuales derechos de crédito que puedan tener frente a la Administración tributaria.

Por eso, nada impide que un particular pueda ceder a un tercero mediante pacto, al amparo del principio civil de libertad de pactos establecido en el artículo 1255 del Código civil , el derecho a obtener una devolución tributaria por parte de la Administración tributaria, en cuyo caso esta última queda vinculada por dicho pacto.

En efecto, si bien respecto de los componentes de la relación jurídica tributaria es posible distinguir entre obligaciones tributarias y derechos de los obligados, no parece que el derecho a obtener una devolución tributaria de un particular frente a la Administración tributaria pueda considerarse obligación tributaria del particular o elemento de ésta, aunque sí puede derivar de una obligación tributaria. Aunque se ha sostenido que la devolución constituye un elemento más de la obligación tributaria consecuencia --en cuanto al Impuesto sobre el Valor Añadido-- de haber soportado unas cuotas superiores a las repercutidas, no pudiendo afectar a la Administración los pactos que sobre tal devolución lleven a cabo los particulares, entendemos que la definición de relación jurídica tributaria y la obligación de la Administración tributaria de practicar devoluciones y de efectuar el reembolso de garantías ya no permiten defender un 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.

Solo pueden calificarse como créditos tributarios lo que derivan de una obligación tributaria, aquéllos de los que es acreedora la Hacienda Pública. La otra cara de las obligaciones de contenido económico de la Administración Tributaria --los créditos en los que el acreedor es el particular frente a la Hacienda Pública-- no puede calificarse como crédito tributario.

Sentadas las precisiones conceptuales que anteceden, el artículo 36 LGT no impide al particular disponer de sus créditos frente a la Administración tributaria y que ésta satisfaga sus obligaciones de contenido económico a un tercero en virtud de un pacto de éste con el particular acreedor originario, siempre, claro es, que la Administración tributaria conozca dicho pacto.

En el caso que nos ocupa el Corredor Colegiado de Comercio que intervino en la constitución a favor del Banco Pastor del derecho de prenda sobre el importe de la devolución a CONGASA del IVA correspondiente al ejercicio 1996 notificó la pignoración en fecha 29 de enero de 1997 a la Delegación de la AEAT en La Coruña, lo que permite sostener que la citada Delegación adquirió conocimiento de que la entidad CONGASA había dejado afecta, en concepto de prenda a favor del BANCO PASTOR y en garantía de un crédito que este último le había concedido, y que CONGASA tenía derecho a percibir de la dicha Agencia Tributaria. La prueba es que la AEAT acordó, en fecha 15 de abril de 1997, practicar la devolución por el importe solicitado por CONGASA de 82.815.739 ptas. y que, con fecha 28 de enero de 1998, la AEAT acordó la devolución del importe al que ascendía el crédito a favor de CONGASA tras la compensación, ingresando en la cuenta del Banco Pastor en que estaba domiciliada la devolución de la cantidad de 47.083.039 ptas.

Así lo entendió la Sala de lo Civil de este Tribunal Supremo en sentencia de 12 de diciembre de 2002 (casación 967/1997) al condenar a la AEAT a efectuar una devolución tributaria a un tercero al que el acreedor originario había cedido su crédito en garantía de una operación entre ambos, entendiendo la Sala de lo Civil

que el deudor --la Administración Tributaria en este caso-- una vez había tenido conocimiento de la cesión de crédito entre particulares (la constitución de una prenda de un crédito es una verdadera cesión de crédito), solamente quedaba liberada mediante el pago al acreedor cesionario.

La constitución de una prenda de crédito, que es una verdadera cesión del crédito, vincula 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 obligación si paga al cesionario (SS de la Sala de lo Civil de 19 de febrero de 1993 y de 5 de noviembre de 1993). En el presente caso ya se ha dicho que resulta acreditada la notificación por el Corredor de Comercio que intervino en la constitución de la póliza de crédito a quien aparece como deudor --la Agencia Tributaria-- antes de que ésta procediese a la compensación del crédito resultante de la devolución con la deuda dimanante de las actas extendidas a CONGASA en fecha 20 de noviembre de 1997

Téngase en cuenta, además, que la cesión del derecho de crédito a la devolución por el particular, además de no ser el único supuesto en el que la Administración tributaria efectúa el pago al titular originario, no introduce ninguna distorsión importante en la mecánica de la relación jurídico-tributaria porque el tercero no sustituye al obligado en ningún aspecto de la relación jurídica, pues las actuaciones derivadas del procedimiento de gestión deberán seguir practicándose con el titular originario.

Nos inclinamos, pues, por la posibilidad de que los particulares puedan disponer de sus derechos de crédito frente a la Administración tributaria, como en este caso hizo CONGASA al cederlos al Banco Pastor, y que dicha cesión pueda resultar vinculante para la Administración tributaria deudora al haber soportado CONGASA unas cuotas de IVA superiores a las repercutidas. El Banco Pastor, como cesionario del crédito de CONGASA frente a la Administración tributaria, tenía derecho a obtener, en virtud de la constitución del derecho de prenda el 17 de enero de 1997, la íntegra devolución de ingresos indebidos de la que era acreedora CONGASA.

En consecuencia, lo procedente hubiera sido casar la sentencia dictada y, constituyéndonos en Tribunal de instancia, estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Banco Pastor pues resulta improcedente la compensación acordada por no existir deuda tributaria anterior a la notificación del derecho de prenda ni existir crédito frente a la Hacienda al haberse cedido ni gozar, en fin, la Hacienda Pública, como decía el artículo 71 de la LGT 230/1963, de prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos si concurre con acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real debidamente inscrito en el registro correspondiente con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 73 y 74 de la LGT ."

Ante este criterio, lo procedente hubiera sido estimar el motivo cuarto articulado por el Banco Popular Español, S.A.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. **Joaquín Huelin Martínez de Velasco**, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretaria, certifico.