

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 2 de junio de 2014, rec. 3251/2012

Ponente: Joaquín Huelin Martínez de Velasco

Cesión de las devoluciones del impuesto sobre el valor añadido. Artículo 17.4 de la vigente Ley Tributaria. Incongruencia y falta de motivación de la sentencia.

La cuestión se centra en la posibilidad de transmitir entre particulares el derecho a las devoluciones de que pudiera ser titular un contribuyente. En el caso, una empresa dio como garantía de un préstamo bancario el derecho a las devoluciones del IVA que se generasen en el futuro. Este pacto fue notificado a la Administración quien rechazó cualquier efecto del mismo en el ámbito tributario.

Este mismo asunto se ha planteado anteriormente y siempre con discrepancias en el Alto Tribunal. A nuestro juicio, la forma en que se suscita el asunto no es correcta (*“¿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?”*) ya que así se pone en cuestión la posibilidad de efectuar de oficio una compensación con deudas pendientes (la cuestión que verdaderamente preocupa a la Administración y al propio tribunal), y porque caben otras posibilidades que hagan compatible este negocio jurídico con el respeto a las potestades administrativas.

Fundamentos de derecho

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)...

... Luego, la sentencia recurrida no incurre en incongruencia omisiva... Tampoco se pronuncia la sentencia discutida sobre cuestiones ajenas a la pretensión ejercitada en la demanda... Ni adolece de insuficiente motivación...

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

... 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? ...

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).

VOTO PARTICULAR... Emitido por los Excmos. Señores Magistrados de esta Sala D. Emilio Frías Ponce y D. Juan Gonzalo Martínez Mico.

... 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..."

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...

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...

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...

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...

