



TRIBUTO	Todos los tributos
CUESTIÓN PLANTEADA	Se solicita aclaración acerca de los efectos en la esfera jurídico-tributaria de los pactos entre particulares de cesión de créditos tributarios.
NORMATIVA	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
ÓRGANO EMISOR	Subdirección General de Servicios Jurídicos Tributarios Agencia Tributaria Madrid

INFORME

El presente informe se emite en base a las competencias que el artículo 3 de los Estatutos de la Agencia Tributaria Madrid, aprobados por Acuerdo Plenario de 22 de diciembre de 2008, atribuye a este organismo autónomo, cuya letra e) dispone que le corresponde «La propuesta, elaboración e interpretación de las normas tributarias propias del Ayuntamiento».

Antecedentes

Por el Servicio de Tribunales de la Subdirección General de Servicios Jurídicos Tributarios se consulta sobre los efectos que despliegan, en el ámbito jurídico-tributario, los pactos de cesión de créditos tributarios suscritos entre particulares, pactos que se pueden formalizar tanto en documento privado como en escritura pública y ya sea para créditos concretos o no.

Consideraciones jurídicas

En primer término, es necesario recordar la crucial diferencia existente entre las relaciones jurídico-privadas y las relaciones jurídico-públicas, diferencia que permite entender bien la expresa exclusión de la esfera jurídico-tributaria que el legislador establece, como veremos, respecto a los efectos de los pactos o convenios entre particulares. Recordemos, pues, que lo



trascendente en la relación jurídico-pública es la intervención en la misma de la Administración, intervención que se produce por esta investida de su *imperium*, esto es, en el ejercicio de todas sus potestades administrativas, mientras que en una relación jurídico-privada la relación tiene lugar entre particulares iguales, no existiendo posición de poder de uno sobre el otro. Esta posición de igualdad que existe entre las partes en la relación jurídico-privada no quiebra ni siquiera en los supuestos en los que interviene en esa relación la Administración, toda vez que, en estos casos, el ente público interviene desprovisto de su *imperium*, de sus potestades exorbitantes, quedando en posición de igualdad frente al otro particular.

Pues bien, siendo obvio que entre las relaciones jurídico-públicas deben incluirse las relaciones jurídico-tributarias, caracterizándose estas por la intervención en las mismas de la Administración Tributaria en el ejercicio de sus potestades, veamos qué dice el legislador respecto a los efectos, en el ámbito tributario, de los pactos celebrados en la esfera jurídico-privada. Concretamente, son los artículos 17.5 y 18 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) los que se pronuncian al respecto, negando, el apartado 5 del artículo 17, cualquier efecto de los pactos jurídico-privados en la relación jurídico-tributaria y prohibiendo, el artículo 18, la disponibilidad del crédito tributario, salvo que la ley lo autorice expresamente. Dice el primero de esos preceptos lo siguiente:

«5. 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 respecto a la cesión de créditos el artículo 18 establece que «El crédito tributario es indisponible salvo que la ley establezca otra cosa».

Queda, pues, clara la exclusión de efectos en la esfera jurídico-tributaria de los pactos celebrados en la esfera jurídico-privada, así como la prohibición de disponibilidad, salvo que la ley estableciera otra cosa, del crédito tributario. En consecuencia, la respuesta a la consulta planteada no puede ser otra que la de negar cualquier efecto en el ámbito jurídico-tributario de los acuerdos de cesión de créditos tributarios celebrados entre particulares. Y esa negativa debe mantenerse independientemente de la forma en que se materialice dicho pacto

de cesión de crédito tributario, toda vez que la exclusión en el ámbito tributario de los efectos propios de esa cesión descansa, precisamente, en la naturaleza jurídico-privada de la misma. En este sentido, un pacto que se realiza en la esfera jurídico-privada no deja de tener esa naturaleza por el simple hecho de que se formalice en documento público y, por mucho que sea oponible frente a terceros ese documento público, **la naturaleza jurídico privada del pacto es lo que expresamente le niega efectos en la relación jurídico-tributaria.**

Es importante resaltar que la indisponibilidad del crédito tributario obliga también a la Administración Tributaria acreedora, no pudiendo esta disponer de dicho crédito al margen de lo establecido en la Ley. El derecho al crédito tributario no puede, por tanto, ser objeto de renuncia o alteración de su contenido por parte de la Administración.

En cualquier caso, volviendo a la indisponibilidad del crédito tributario por los particulares, debe tenerse en cuenta que admitir en ese ámbito tributario los efectos de los pactos entre particulares de cesión de crédito tributario sin una ley que expresamente lo autorizara, sería tanto como permitir que el acuerdo de voluntades entre particulares desvirtuara lo prevenido por el legislador. Y es que, no podemos obviar el hecho de que es el legislador el que, expresamente, señala que las devoluciones de ingresos tributarios deberán hacerse al obligado tributario, es decir, el reconocimiento del derecho de devolución de un ingreso tributario o, lo que es lo mismo, el reconocimiento de un crédito tributario, solo podrá realizarse a favor del obligado tributario, que es quien, en definitiva, formaba parte de la relación jurídico tributaria concreta en la que se reconoce ese crédito.

No en vano, el legislador señala por vía reglamentaria y, en desarrollo del artículo 221 de la LGT («Procedimiento para la devolución de ingresos indebidos»), que la titularidad del derecho de devolución de los ingresos indebidos corresponde al **obligado tributario**, cuestión esta que, aunque el precepto se refiera exclusivamente a los ingresos indebidos, puede predicarse igualmente respecto a la titularidad del derecho de devolución de los ingresos derivados de la norma de cada tributo. Si la cesión de dicho crédito por parte del obligado tributario a un tercero en virtud de pacto entre las partes vinculase a la Administración Tributaria, se estaría burlando además la facultad del ente público



de proceder a la compensación de oficio del crédito en cuestión con las deudas tributarias de las que también fuese titular el obligado tributario titular del crédito. Dice el artículo 14 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, lo siguiente:

«2. Tendrán derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos las siguientes personas o entidades:

a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado el ingreso indebido, salvo en los casos previstos en los párrafos b) y c) de este apartado, así como los sucesores de unos y otros.

b) La persona o entidad que haya soportado la retención o el ingreso a cuenta, cuando el ingreso indebido se refiera a retenciones soportadas o ingresos a cuenta repercutidos. No procederá restitución alguna cuando el importe de la retención o ingreso a cuenta declarado indebido hubiese sido deducido en una autoliquidación o hubiese sido tenido en cuenta por la Administración en una liquidación o en una devolución realizada como consecuencia de la presentación de una comunicación de datos.

Cuando el ingreso a cuenta declarado indebido no hubiese sido repercutido, las personas o entidades indicadas en el párrafo a). No procederá restitución alguna cuando el importe del ingreso a cuenta hubiese sido deducido en una autoliquidación o hubiese sido tenido en cuenta por la Administración en una liquidación o en una devolución realizada como consecuencia de la presentación de una comunicación de datos, sin perjuicio de las actuaciones que deba desarrollar el perceptor de la renta para resarcir a la persona o entidad que realizó el ingreso a cuenta indebido.

c) La persona o entidad que haya soportado la repercusión, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades. No obstante, únicamente procederá la devolución cuando concurran los siguientes requisitos...»

En definitiva, el deber constitucional de contribuir al sostenimiento del gasto público de acuerdo con el principio, entre otros, de capacidad económica que recoge el artículo 31.1 de la Constitución Española, exige un sistema tributario justo que distribuya la presión fiscal en consideración a esa capacidad económica de los obligados tributarios. No puede, en consecuencia, quedar al arbitrio de las partes o de la propia Administración la alteración del crédito tributario establecido por

el legislador, so pena de alterar el propio sistema de distribución de presión fiscal diseñado por el legislador.

Conclusiones

De todo lo dicho, es posible extraer las siguientes conclusiones:

Primera. El artículo 17.5 de la LGT niega cualquier efecto de los pactos jurídico-privados en la relación jurídico-tributaria y el artículo 18 de la misma norma legal establece expresamente la indisponibilidad del crédito tributario, salvo ley que diga lo contrario.

Segunda. Del juego de ambos preceptos resulta claro que no cabe admitir efecto alguno en el ámbito jurídico-tributario de los acuerdos de cesión de créditos tributarios celebrados entre particulares, inadmisión de efectos que debe mantenerse independientemente de la forma en que se materialicen dichos pactos de cesión, toda vez que la exclusión en el ámbito tributario de los efectos propios de esa cesión descansa precisamente en la naturaleza jurídico-privada de la misma. En este sentido, un pacto que se realiza en la esfera jurídico-privada no deja de tener esa naturaleza por el simple hecho de que se formalice en documento público, sin perjuicio, no obstante, de los efectos propios de tal formalización.

Tercera. El deber constitucional de contribuir al sostenimiento del gasto público de acuerdo con el principio, entre otros, de capacidad económica que recoge el artículo 31.1 de la Constitución Española, exige un sistema tributario justo que distribuya la presión fiscal en consideración a esa capacidad económica de los obligados tributarios, pudiendo quedar en entredicho ese sistema distributivo si se dejara al arbitrio de las partes o de la propia Administración la alteración del crédito tributario.