

**BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)**

Referencia: NFJ063970

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 29 de septiembre de 2016

Vocalía 12.<sup>a</sup>

R.G. 3760/2016

**SUMARIO:**

**Procedimiento de revisión en vía administrativa. Procedimientos especiales. Devolución de ingresos indebidos. Titulares del derecho a la devolución. Legitimación para su solicitud en los supuestos de ingresos indebidos realizados por terceros en virtud de una diligencia de embargo de créditos. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** La cuestión que se plantea en el presente recurso consiste en determinar si el obligado al pago de un crédito, titularidad de otro deudor, en virtud de una diligencia de embargo de créditos emitida por la Hacienda Pública, está o no legitimado para solicitar la devolución de los ingresos indebidos que entiende ha podido realizar con ocasión de ese pago a la Hacienda Pública. Pues bien, efectivamente, el obligado al pago de un crédito, titularidad de otro deudor, en virtud de una diligencia de embargo de créditos emitida por la Hacienda Pública, está legitimado para solicitar la devolución de los ingresos indebidos que entiende ha podido realizar con ocasión de ese pago a la Hacienda Pública. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 14.  
Ley 58/2003 (LGT), arts. 35, 42 y 170.  
RD 939/2005 (RGR), arts. 2 y 81.  
RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), art. 55.  
Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 120.

En la Villa de Madrid, en el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1. letra d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, iniciado por acuerdo de la Vocal Coordinadora/Duodécima del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 20 de junio de 2016, a iniciativa propia.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla- La Mancha ha dictado con fecha 28 de enero de 2016 resolución 19/452/2012.

La cuestión controvertida consistía en determinar la legitimación o no para solicitar la devolución de ingresos indebidos por parte de aquel a quien se notifica una diligencia de embargo y como consecuencia de ello procede a efectuar un ingreso a la Hacienda Pública que luego posteriormente considera indebido.

En el caso concreto, que da lugar al criterio aquí controvertido, constan acreditados los siguientes hechos:

1. El 16 de agosto de 2011 se notificó a la empresa H diligencia de embargo de créditos mediante la que se declaraban embargados los créditos a favor del deudor tributario D. A, por importe de 7.939,66€.
2. La citada entidad comunicó el 30 de agosto a la Administración Tributaria la existencia de un crédito pendiente de pago a D. A por importe de 1.492,78€.
3. Sin embargo, posteriormente, con fecha 13 de octubre de 2011, la empresa H efectuó un ingreso a favor de la Hacienda Pública de 7.939,66€, esto es, la totalidad de la deuda consignada en la diligencia de embargo.
4. La representación de la empresa H, solicitó el día 9 de febrero de 2012 la devolución de ingresos indebidos de la diferencia entre el importe del crédito del deudor tributario y el ingreso efectuado, esto es, 6.446,88€.
5. La Dependencia de Recaudación de Guadalajara de la AEAT dictó con fecha 23 de febrero acuerdo de inadmisión de la solicitud al considerar que el solicitante no estaba legitimado para instar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos. Asimismo se señala que este acuerdo no es susceptible de recurso alguno por la entidad pagadora ya que no afecta a los derechos o intereses legítimos de la misma y en consecuencia, al no

estar legitimado para ejercitar ante la Administración los derechos que corresponden al obligado al pago, el citado escrito "no ha sido admitido a trámite".

6. Disconforme ante este acuerdo, la entidad H interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla La Mancha que estima la reclamación interpuesta, anulando el acuerdo de inadmisión impugnado, argumentando lo siguiente:

4. Sobre la inadmisión de la solicitud de devolución formulada por el reclamante, el artículo 14 del RD 520/2005, precepto que cita la Administración en su resolución impugnada como motivo de la declaración de inadmisibilidad establece:

**Artículo 14. Legitimados para instar el procedimiento de devolución y beneficiarios del derecho a la devolución**

*1. Tendrán derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos las siguientes personas o entidades:*

*a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado ingresos indebidos en el Tesoro público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, así como los sucesores de unos y otros.*

*b) Además de las personas o entidades a que se refiere el párrafo a), la persona o entidad que haya soportado la retención o el ingreso a cuenta repercutido cuando consideren que la retención soportada o el ingreso repercutido lo han sido indebidamente. Si, por el contrario, el ingreso a cuenta que se considere indebido no hubiese sido repercutido, tendrán derecho a solicitar la devolución las personas o entidades indicadas en el párrafo a).*

*c) Cuando el ingreso indebido se refiera a tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión, además de las personas o entidades a que se refiere el párrafo a), la persona o entidad que haya soportado la repercusión.*

La condición de obligado tributario aparece regulada en el artículo 35 de la LGT que, en su número 1 establece una definición general de la misma y en el los siguientes apartados identifica a éstos en una relación abierta. Dispone dicho artículo:

Artículo 35. Obligados tributarios

(...)

Si bien la condición del pagador al que se dirige la Diligencia de embargo objeto de esta reclamación, no está expresamente incluida en ninguno de los apartados anteriores, no cabe duda de su consideración como obligado tributario en cuanto destinatario de obligaciones tributarias; en este caso y, según dispone el artículo 81 del Reglamento de Recaudación, obligación de ingresar en el Tesoro el importe del crédito vencido hasta cubrir la deuda, obligación cuyo incumplimiento puede llevar aparejado la responsabilidad solidaria en el pago de la deuda, así como posibles sanciones.

De lo expuesto hasta ahora y determinada la condición de obligado tributario de la entidad HISXXXXX S.A. en cuanto obligado a retener e ingresar en el Tesoro el importe del crédito exigible por el obligado al pago, dicha condición debe llevarnos a la consideración —en contra del criterio de la Administración tributaria— de que el reclamante se encuentra legitimado para instar la devolución de ingresos indebidos de acuerdo con el artículo 14.1 citado anteriormente; e igualmente por la misma condición de obligado tributario, cuenta con derecho a obtener los ingresos declarados indebidos (art. 14.2 del RD 520/2005).

Y, una vez declarada la legitimación del recurrente para instar la solicitud de devolución presentada en su día, debemos anular el acuerdo de inadmisibilidad de la solicitud impugnado, a fin de que la Administración gestora resuelva sobre el fondo de la misma de acuerdo con la normativa de aplicación.

**Segundo.**

Debido a la especial trascendencia para los derechos de los obligados tributarios del criterio que emana de esta resolución, la Vocal Coordinadora/Duodécima del Tribunal Económico-Administrativo Central con fecha 20 de junio de 2016, a iniciativa propia, acordó el inicio del procedimiento para la adopción de la resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1.d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), siendo la competente para la aprobación de dicha resolución la Sala Tercera.

Se otorgó trámite de alegaciones por plazo de un mes, con carácter previo a tal aprobación, al Director General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, y a la Directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

### Tercero.

En el trámite concedido en el presente procedimiento, la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT formula, en síntesis, las alegaciones que a continuación se exponen.

1. La argumentación ofrecida por el TEAR se apoya en entender que quien debe cumplir una diligencia de embargo por tener créditos o bienes pendientes de pago o transmisión a favor de un deudor tributario debe considerarse un obligado tributario encuadrado en el artículo 35 de la LGT, en tanto que es obligado a retener al deudor e ingresar a favor de la Hacienda Pública, y en su condición de obligado le es de aplicación el artículo 14 del Real Decreto 520/2005 por el que se aprueba el RGRVA, planteamiento que no se considera correcto ya que la expresión “obligado tributario” tiene un contenido jurídico definido en el art. 35 de la LGT.

Considera la Directora recurrente que la expresión “obligación tributaria” tiene el contenido específico que le atribuyen los artículos 17 y siguientes de la LGT sin que pueda denominarse de ese modo a cualquier otro deber u obligación que resulte del propio ordenamiento jurídico-tributario.

Las obligaciones tributarias pueden ser materiales y formales, exclusivamente, y en ninguna de ellas puede encuadrarse el cumplimiento de una diligencia de embargo por parte de un tercero distinto del deudor tributario.

2. Según el artículo 35.1 LGT son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias, por lo que son obligados tributarios los que deban cumplir alguna obligación tributaria material o formal.

El apartado 2 del artículo 35 da una relación de obligados tributarios abierta de manera que pueden haber otras figuras no relacionadas, siempre que cumplan el requisito de ser obligados al cumplimiento de una obligación tributaria material o formal, tal y como son definidas en la LGT.

Esta relación no es abierta de manera que quepa en ella aquél que esté obligado a la realización de cualquier deber regulado en el ordenamiento jurídico-tributario. Los artículos 81 y 82 del Real Decreto 939/2005 de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante, RGR), no mencionan en ningún momento como obligado tributario al que debe cumplir un embargo y la utilización del participio “obligado” se hace en el sentido literal del verbo obligar y no porque la normativa le otorgue tal cualidad, sino como pagadores obligados a cumplir una diligencia de embargo.

3. El artículo 32 de la LGT y en su desarrollo el 14 del RGRVA establecen la relación de legitimados para instar el procedimiento de devolución y beneficiarios del derecho a la devolución como una relación cerrada que no permite la inclusión de otras figuras particularmente a aquel que, debiendo cumplir una diligencia de embargo por la deuda de un obligado tributario, lo haga por importe superior al crédito que el deudor tributario tenía contra él.

Y la razón de esto último es porque la normativa tributaria no puede considerar estos ingresos como indebidos en virtud de lo dispuesto en el artículo 33 del RGR que admite el pago por tercero sin que el mismo esté legitimado para ejercitar ante la Administración los derechos que corresponden al obligado tributario.

4. Fijadas las anteriores premisas, es preciso establecer la posición que tiene quien debe cumplir una diligencia de embargo relativa a un tercero obligado tributario. Su deber de cumplimiento de la diligencia de embargo, según el artículo 171, le convierte en colaborador no voluntario de la Administración como lo es todo aquel que, sin ser el obligado tributario en relación con la deuda que se actúa, se le hace un requerimiento de información.

No obstante, añade la Directora, en aquellos casos en los que parece producirse un exceso de cumplimiento podría interponer una reclamación previa a la vía judicial tal y como se regula en los artículos 120 y siguientes de la Ley 30/1992, y si esta reclamación resultara desestimada y no se acordara el reintegro pretendido, el interesado podría deducir la misma pretensión vía judicial.

En conclusión, se considera contrario a derecho el pronunciamiento del TEAR en todos sus extremos y se solicita al TEAC que adopte criterio de acuerdo con lo defendido en su escrito de alegaciones.

Finaliza la Directora reconociendo la necesidad de introducir modificaciones que mejoren el tratamiento de estos supuestos para facilitar que se realicen los reintegros.

### Cuarto.

El Director General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, por su parte, formuló las alegaciones siguientes en el procedimiento:

1. La normativa tributaria configura diversidad de obligados tributarios siendo diversos los presupuestos de hecho que dan lugar al nacimiento de las respectivas obligaciones tributarias así como el contenido de las mismas.

Con carácter sistematizador se recogen en el artículo 35 de la LGT las personas físicas y jurídicas a las que la ley reconoce la cualidad de obligado tributario.

Sin embargo, se establece que la relación de obligados tributarios del apartado 2 del Art. 35 no es exhaustiva pero que, en cualquier caso, debe tratarse de una persona o entidad a la que una norma de naturaleza tributaria impone una obligación tributaria de las definidas en los artículos 19 a 29 bis de la LGT como obligación tributaria principal, de realizar pagos a cuenta, entre particulares resultantes del tributo o accesorias o formales o derivadas de la normativa sobre la asistencia mutua.

2. Por tanto la cuestión se centra en determinar si el obligado a cumplir una orden de embargo de un crédito realizable en el acto o a corto plazo es un obligado tributario.

Según lo que dispone el artículo 81 del RGR y el 2 de la misma norma, técnicamente es más correcto considerar que el deudor del apremiado sujeto a una orden de embargo del crédito de dicho apremiado es simplemente un obligado al pago en cuanto obligado a ingresar en el Tesoro, por cuanto la deuda puede no tener naturaleza tributaria sino otra naturaleza pública o bien el deudor del apremiado no está cumpliendo la obligación tributaria de los artículos 19 y siguientes de la LGT sino su propia obligación civil o mercantil con efectos liberatorios de su obligación frente al apremiado, facultad de cobro que ha sido adquirida de forma coactiva por la Hacienda Pública y que tiene como consecuencia indirecta la satisfacción de la deuda de naturaleza pública.

En este caso concreto el interesado no ha impugnado la diligencia de embargo sino solicitado el exceso de lo ingresado, es decir, no se discute el ingreso del crédito privado sino el exceso ingresado sobre el importe del crédito privado. De los artículos 33.1 RGR y 1158 del Código Civil se desprende que el obligado por la orden de embargo puede llegar a pagar más allá de su obligación privada frente al apremiado pero entonces ya no es el pago de ese crédito sino un pago en interés de tercero con su propio régimen jurídico que no tiene legitimación alguna frente a la Administración y solo puede repetir del apremio en aquello en que le hubiera sido útil en el pago.

Este mismo criterio ya lo ha expuesto ese Centro Directivo en contestación a consulta V586-12. Invoca también en sentido similar una resolución de este TEAC 2551/2005 de 17 de enero de 2007 y sentencia del Tribunal Supremo de la Sala de lo Civil, sentencia 339/2001, de 26 de mayo de 2011, (Rec. nº 207/2008).

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Dispone el artículo 229.1.d) de la Ley 58/2003, General Tributaria:

#### Artículo 229. Competencias de los órganos económico- administrativos.

##### 1. El Tribunal Económico- Administrativo Central conocerá:

(.....)

d) Como consecuencia de su labor unificadora de criterio, de los recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio previstos en el artículo 242 de esta Ley.

*Asimismo y, como consecuencia de esta labor unificadora, cuando existan resoluciones de los Tribunales económico- administrativos Regionales o Locales que apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales económico- administrativos, o que revistan especial trascendencia, el Presidente o la Vocalía Coordinadora del Tribunal Económico- Administrativo Central, por iniciativa propia o a propuesta de cualquiera de los Vocales del Tribunal Económico- Administrativo Central o de los Presidentes de los Tribunales Económico- Administrativos Regionales o Locales, podrán promover la adopción de una resolución en unificación de criterio por la Sala o por el Pleno del Tribunal Económico- Administrativo Central, que tendrá los mismos efectos que la resolución del recurso regulado en el artículo 242 de esta Ley. Con carácter previo a la resolución de unificación de criterio, se dará trámite de alegaciones por plazo de un mes, contado desde que se les comunique el acuerdo de promoción de la resolución en unificación de criterio, a los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia.*

### Segundo.

La cuestión que se plantea en el presente recurso consiste en determinar si el obligado al pago de un crédito, titularidad de otro deudor, en virtud de una diligencia de embargo de créditos emitida por la Hacienda

Pública, está o no legitimado para solicitar la devolución de los ingresos indebidos que entiende ha podido realizar con ocasión de ese pago a la Hacienda Pública.

### Tercero.

El 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 (en adelante, RGRVA) regula en su artículo 14 quiénes están legitimados para solicitar las devoluciones de ingresos indebidos, estableciendo:

**“Artículo 14. Legitimados para instar el procedimiento de devolución y beneficiarios del derecho a la devolución.**

**1. Tendrán derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos las siguientes personas o entidades:**

**a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado ingresos indebidos en el Tesoro público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, así como los sucesores de unos y otros**

Siguiendo el orden de las alegaciones presentadas por el Departamento de Recaudación de la AEAT y por la Dirección General de Tributos, hay que señalar que el primer Centro Directivo se opone a la argumentación ofrecida por la resolución del TEAR de Castilla –La Mancha al considerar incorrecta la consideración de “obligado tributario” del receptor y obligado a cumplir una diligencia de embargo de créditos en la medida en que la LGT establece cual es el contenido específico de la expresión “obligación tributaria”, las cuales pueden ser materiales o formales, sin que ello suponga que pueda denominarse de tal manera a quien tenga cualquier otro deber u obligación resultante del ordenamiento jurídico-tributario.

El artículo 35 de la LGT define a los obligados tributarios en su apartado primero en los siguientes términos **“1. Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias”**, añadiendo a continuación en su apartado segundo un listado de posibles obligados tributarios, que el propio precepto configura con el carácter de “*numerus apertus*”, **“2. Entre otros, son obligados tributarios: (...)”**.

Por su parte, el artículo 170.1 de la LGT dispone “Artículo 170. diligencia de embargo y anotación preventiva.

1. Cada actuación de embargo se documentará en diligencia, que se notificará a la persona con la que se entienda dicha actuación”.

El artículo 81 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante RGR), en desarrollo del artículo 170 de la LGT, que regula el embargo de créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo, señala la forma de proceder en estos supuestos y, por tanto, las obligaciones que impone a la persona a la que se notifica la diligencia de embargo de créditos:

*“Cuando se trate de créditos, efectos y derechos realizables en el acto o a corto plazo no regulados en el artículo anterior, se procederá como sigue:*

*a) Si se trata de créditos, efectos y derechos sin garantía, se notificará la diligencia de embargo a la persona o entidad deudora del obligado al pago, apercibiéndole de que, a partir de ese momento, no tendrá carácter liberatorio el pago efectuado al obligado. **Cuando el crédito o derecho embargado haya vencido, la persona o entidad deudora del obligado al pago deberá ingresar en el Tesoro el importe hasta cubrir la deuda. En otro caso, el crédito quedará afectado a dicha deuda hasta su vencimiento, si antes no resulta solventada.** Si el crédito o derecho conlleva la realización de pagos sucesivos, se ordenará al pagador ingresar en el Tesoro los respectivos importes hasta el límite de la cantidad adeudada, salvo que reciba notificación en contrario por parte del órgano de recaudación.*

*b) Si se trata de créditos garantizados, también deberá notificarse la diligencia de embargo al garante o, en su caso, al poseedor del bien o derecho ofrecido en garantía, que podrá depositarse hasta el vencimiento del crédito. Vencido el crédito, si no se paga la deuda se promoverá la ejecución de la garantía, que se realizará siguiendo el procedimiento establecido en el artículo 74.”*

El receptor de una diligencia de embargo está sujeto a las siguientes obligaciones:

1- **Debe de informar** en el plazo que se señale en la diligencia de embargo, normalmente el general de 10 días del artículo 55.2 del Real Decreto 1065/2007, si tiene créditos pendientes de pago frente al deudor de la Hacienda Pública derivado de sus relaciones profesionales o mercantiles, tal y como puede deducirse de las obligaciones de información suministradas a la Administración. Asimismo se le indica que a partir de este momento no tendrá carácter liberatorio el pago efectuado al deudor de la Hacienda Pública. Esta información que se requiere por la Administración al receptor de la diligencia es necesaria en tanto que la Administración opera con los datos de las declaraciones presentadas por los operadores económicos en ejercicios pasados.

En la comunicación que se realice para contestar al órgano de recaudación se deberá indicar:

-Si el crédito o derecho se encuentra vencido, debiendo en este caso ingresar su importe hasta cubrir la deuda.

-Si el crédito no se encuentra vencido, quedando en ese caso afecto hasta su vencimiento si la deuda no resulta antes solventada.

-Si el crédito o derecho conlleva pagos sucesivos en cuyo caso se ordenará al pagador ingresar en el Tesoro los respectivos importes hasta el límite de la cantidad adeudada, salvo que se reciba notificación en contrario.

2- En aquellos supuestos en los que no exista ningún crédito pendiente de pago, también el receptor de la diligencia de embargo, está obligado a poner esta circunstancia en conocimiento de la Hacienda Pública en virtud del requerimiento de información practicado en el desarrollo de las facultades de la recaudación tributaria para lo cual contará con el plazo general de 10 días que se contempla en el artículo 55.2 del Real Decreto 1065/2007.

En segundo lugar, una vez cumplimentada la obligación de información por el receptor de la diligencia, con la orden de embargo emitida por la Hacienda Pública, se impone la obligación para su receptor de cancelar la deuda tributaria que mantiene el deudor apremiado con cargo al crédito de naturaleza privada que deriva de sus relaciones mercantiles.

En todo caso, las cantidades que se le exigen al receptor de una diligencia de embargo tienen un contenido cierto, que serán el importe de la deuda debida por el deudor apremiado en aquellos casos en los cuales el importe del crédito sea superior, o bien, el importe del crédito embargado si el importe de la deuda debida fuera superior.

A todo ello hay que añadir las consecuencias que puede acarrear el incumplimiento de una diligencia de embargo, de lo cual se dará comunicación en la propia notificación de la diligencia de embargo:

1-La falta de contestación a los requerimientos individualizados o la contestación incorrecta, incompleta o falsa dará lugar a la incoación de un expediente sancionador, de forma que sería declarado infractor tributario.

2- Por otro lado, los que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo serán responsables solidarios del pago de la deuda pendiente en los términos expresados en el artículo 42.2 de la LGT.

Señala el Departamento de Recaudación en sus alegaciones que la posición de quien debe cumplir con la diligencia de embargo de créditos es la de un "colaborador no voluntario" de la Administración, como lo es todo aquel que sin ser obligado tributario en relación con la deuda que se actúa, se le hace un requerimiento de información. Pues bien, debe advertirse que todo receptor de estos requerimientos que colabora con la Administración cuenta con el mecanismo de revisión pertinente tanto en sede de recurso de reposición, como en la vía económico-administrativa y en la contenciosa, para determinar si cumplen, entre otras premisas, con los requisitos de identificación, motivación y trascendencia tributaria. En buena lógica por lo tanto, el obligado al cumplimiento de una orden de embargo deberá contar con unos derechos de defensa de su propia actuación en correlación con los deberes que se le imponen, entre los que debe encontrarse la determinación correcta de la cantidad que está obligado a ingresar.

En consecuencia, entiende este Tribunal Central, si para el obligado al cumplimiento de una diligencia de embargo de créditos se derivan una serie de obligaciones a las que debe responder frente a la Hacienda Pública, correlativamente tiene que tener derechos derivados de su propia actuación, ya sea los relacionados con el deber de información como, en su caso, con los que deriven de su obligación de pago.

Continúa el Departamento de Recaudación señalando que en aquellos casos en los que se produzca un exceso de cumplimiento y se pretenda el reintegro de lo ingresado indebidamente, se acuda a la interposición de una reclamación previa a la vía judicial regulada en los artículos 120 y siguientes de la Ley 30/1992. Sin embargo, entiende este Tribunal Central, estas acciones están previstas para otras cuestiones como sería dirimir la titularidad del crédito o preferencia en el cobro, asuntos que no se están discutiendo en estos casos. Si lo que se insinúa es la posibilidad de resolver en una vía previa esta cuestión, la vía debe ser la económico-administrativa sin perjuicio de poder acudir posteriormente a la jurisdicción contencioso-administrativo, pero no a una vía civil

porque no se está ventilando cuestiones de Derecho Privado, sino que nos movemos dentro de la esfera jurídico-pública de la Administración y los administrados.

A mayor abundamiento, estas reclamaciones dejan de existir a partir del 2 de octubre del presente año 2016, dado que han sido suprimidas por la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común, llamando la atención este Tribunal Central sobre la razón de su supresión que ha venido motivada, como reconoce el propio legislador en la Exposición de Motivos de la citada Ley, en *“la voluntad de suprimir trámites que, lejos de constituir una ventaja para los administrados, suponían una carga que dificultaba el ejercicio de sus derechos, la Ley no contempla ya las reclamaciones previas en vía civil y laboral, debido a la escasa utilidad práctica que han demostrado hasta la fecha y que, de este modo, quedan suprimidas”*.

Por su parte, el artículo 2 RGR establece lo siguiente a la hora de definir la gestión recaudatoria:

*“La gestión recaudatoria de la Hacienda pública consiste en el ejercicio de la función administrativa conducente al cobro de las deudas y sanciones tributarias y demás recursos de naturaleza pública que deban satisfacer los obligados al pago.*

*A efectos de este reglamento, todos los créditos de naturaleza pública a que se refiere este artículo se denominarán deudas. Se considerarán obligados al pago aquellas personas o entidades a las que la Hacienda pública exige el ingreso de la totalidad o parte de una deuda.*

*La gestión recaudatoria podrá realizarse en periodo voluntario o en periodo ejecutivo. El cobro en periodo ejecutivo de los recursos a los que se refiere el párrafo anterior se efectuará por el procedimiento de apremio regulado en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en este reglamento.*

*La gestión recaudatoria también podrá consistir en el desarrollo de actuaciones recaudatorias y de colaboración en este ámbito conforme a la normativa de asistencia mutua a la que se refiere el artículo 1.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”*.

Así, en este artículo se describe la gestión recaudatoria como aquella función administrativa para el cobro, no solo de las deudas y sanciones tributarias sino de todas aquellas de naturaleza pública que deban ser satisfechas por los obligados a su pago.

Por tanto, la función de gestión recaudatoria se llevará a cabo por los órganos de recaudación tanto frente a los obligados tributarios como frente a aquellas personas o entidades a las que la Hacienda Pública exige el ingreso de la totalidad o parte de una deuda. Así se pronuncia la Dirección General de Tributos en sus alegaciones con respecto a la posición que asume el receptor de una diligencia de embargo.

A la vista de todo lo expuesto, este Tribunal Central considera al obligado al cumplimiento de una diligencia de embargo de créditos como un obligado tributario tanto en virtud de determinadas obligaciones tributarias formales como, en palabras de la Dirección General de Tributos, en cuanto es un obligado a realizar materialmente un pago.

Así resulta de los artículos 35 y 170 de la LGT y del análisis de la obligación de pago que se deriva del artículo 81 del RGR. El obligado a cumplir con el contenido de esta diligencia tiene, ante la Hacienda Pública, una obligación de contenido determinado. Es decir, la Administración declara embargado el crédito que pudiera ostentar el deudor apremiado porque forma parte de su acervo patrimonial para hacer frente a las deudas que mantiene con la Hacienda Pública, pero el receptor de esta orden también está obligado a comunicar al órgano de recaudación el importe de este crédito, y ante lo que pueden darse las situaciones que ya han sido descritas:

- 1-Que el importe del crédito sea insuficiente para cubrir el importe de la deuda tributaria, en cuyo caso deberá ingresar la totalidad del crédito.
- 2- Que el importe del crédito sea superior al importe de la deuda tributaria, en cuyo caso deberá ingresar el importe de la deuda tributaria.

Es decir, en ambos casos, el importe a ingresar en virtud de un embargo de créditos es una cantidad determinada y no otra.

Inclusive, en los supuestos de incumplimiento de las órdenes de embargo que pudieran dar lugar a la exigencia de responsabilidad solidaria, el importe máximo de la deuda que podría exigirse de acuerdo con lo establecido en el artículo 42.2 de la LGT alcanzaría *“hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración Tributaria”*, por lo que en caso de ser inferior el crédito al importe de la deuda ingresada este (el importe del crédito) sería el importe máximo exigible al declarado responsable solidario.

Por ello, y a pesar del vacío normativo que existe para este supuesto entre los legitimados a solicitar la devolución de ingresos indebidos, teniendo en cuenta que al receptor y obligado a cumplimentar la diligencia de embargo se le imponen tanto obligaciones tributarias tanto de carácter formal como la obligación de pago de un importe cierto, puede considerarse como un obligado tributario legitimado para solicitar de la Hacienda Pública las

cantidades ingresadas en exceso por el cumplimiento de una diligencia de embargo, en tanto que es fácilmente constatable, en supuestos como el que nos ocupa, la existencia de un error material a la hora de identificar la cantidad a ingresar.

El supuesto que aquí se analiza no es un caso aislado o poco frecuente. Son muchos los casos de ciudadanos que reciben diligencias de embargo de créditos y desconocen la forma en que deben actuar ante la Administración Tributaria. El desconcierto y la falta de comprensión provocan que se planteen quejas tanto ante el Defensor del Pueblo como ante el Consejo de Defensa del Contribuyente.

Una de estas quejas, tramitada ante el Defensor del Pueblo, ha ocasionado que se emita una Recomendación en orden a facilitar la comprensión de las diligencias de embargo de créditos por parte de este órgano constitucional dirigida al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, y más en concreto, a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. En esta recomendación, que parte de la queja número 15013943, se expone lo siguiente:

#### **“RESUMEN**

*Los ciudadanos que se dirigen a esta institución manifiestan su disconformidad con la dificultad que supone para ellos comprender el significado y finalidad de las diligencias de embargo recibidas.*

*La Administración debe redactar sus escritos con un lenguaje que no resulte incomprensible para sus destinatarios, sino que sea accesible y garantice su seguridad jurídica.*

*Si bien sería deseable un cambio en la redacción del modelo de las diligencias de embargo de créditos, la AEAT no lo considera oportuno por lo que se ha recomendado que se adjunte a las diligencias de embargo de créditos una sencilla carta en la que se aclare que la persona que la recibe no es el titular de la deuda reclamada sino que se requiere su ayuda para solventar la deuda de una tercera persona, en el caso de que tenga créditos pendientes con la misma.*

#### **TEXTO**

*Se ha recibido su escrito, en el que contesta a la queja de referencia, sobre diligencias de embargo de créditos.*

##### *Consideraciones*

*1. Señalan que utilizan modelos normalizados para todo el territorio nacional y que pretenden que su redacción sea lo más clara posible para sus destinatarios, cuestión que a veces, dado el carácter jurídico y la diversidad de personas que resultan afectadas, no se consigue al nivel que sería deseable, siendo necesaria una lectura pormenorizada de los mismos para su total comprensión.*

*2. Consideran que una simplificación excesiva en su redacción podría suponer un menoscabo de los derechos y garantías de los mismos en sus relaciones con la Agencia Tributaria. Esta institución no alcanza a comprender el sentido de esta afirmación, ya que la claridad y transparencia no tienen consecuencias negativas para los ciudadanos cuya colaboración reclama la Agencia en estos requerimientos.*

*3. A su juicio, queda claramente diferenciado, desde un primer momento, la persona o entidad receptora de la diligencia de embargo, de la que es deudora a la Hacienda Pública. Sin embargo, el sentir ciudadano no lo entiende así.*

*4. De las quejas recibidas se desprende lo contrario; los ciudadanos que se dirigen a esta institución manifiestan su disconformidad con la dificultad que supone para ellos comprender el significado y finalidad de las diligencias de embargo recibidas. Estiman que esta forma de actuar de la Administración no respeta sus derechos y garantías.*

*Se ven obligados a dedicar su tiempo a aclarar el contenido de la comunicación recibida, cuando con un sencillo escrito podrían entender sin problemas el origen de la diligencia y el fin de la misma.*

*5. El artículo 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone que la aplicación del sistema tributario debe basarse en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurar el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.*

*Por su parte, el artículo 34 de la citada Ley recoge el derecho de los obligados tributarios a ser informados y asistidos por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.*

*6. La Administración tiene por tanto la obligación de informar y asistir a los obligados tributarios, por lo que debe redactar sus escritos con un lenguaje que no resulte incomprensible para sus destinatarios, sino que sea accesible y garantice su seguridad jurídica.*

7. Sería deseable un cambio en la redacción del modelo de las diligencias de embargo de créditos pero, dado que esa Agencia ha manifestado su voluntad contraria, se puede obtener idéntico resultado de claridad, sin necesidad de modificar la diligencia de embargo ni el anexo que acompaña a la misma, incluyendo una carta en la que se especifique con un lenguaje sencillo que el ciudadano que recibe la diligencia no es el obligado al pago de la deuda que se reclama en la misma.

#### Decisión

Hacer uso de la facultad conferida por los artículos 28 y 30 de la Ley Orgánica 3/1981, de 6 de abril, del Defensor del Pueblo, formulando la siguiente:

#### RECOMENDACIÓN

*Adjuntar a las diligencias de embargo de créditos una sencilla carta en la que se aclare que la persona que la recibe no es el titular de la deuda reclamada sino que se requiere su ayuda para solventar la deuda de una tercera persona, en el caso de que tenga créditos pendientes con la misma. , (...)*".

Para finalizar los razonamientos del presente fundamento de derecho, este TEAC quiere reseñar que el criterio que se sienta, reconociendo a los receptores de diligencias de embargos la condición obligados tributarios a efectos de poder instar devoluciones de ingresos indebidos complementa el criterio en su día sentado en resolución de recurso de alzada en unificación de criterio resolución 5820/2013 de 28 de abril de 2014 cuando señalamos que las personas a quienes se notifica la diligencia de embargo carecían de legitimidad para impugnarla, puesto que este criterio se refirió en su día a la legitimación o no para impugnar la diligencia alegando la improcedencia del embargo por razones sustantivas o de fondo.

**CUARTO:** En cuanto al argumento barajado por ambos Centros Directivos, que consideran el pago de un exceso sobre el crédito embargado como un pago realizado por tercero, no encuentra, a juicio de este Tribunal Central, ninguna justificación en la medida en que la diligencia de embargo es un acto ejecutivo por el cual se compele a su receptor al ingreso de una cantidad bajo el apercibimiento de que cualquier pago que a partir de este momento se realice a favor del deudor tributario no será liberatorio y de las consecuencias asociadas que se pueden derivar del incumplimiento de la orden de embargo. El propio Departamento de Recaudación denomina al receptor de la diligencia como "un colaborador no voluntario", por lo que no es razonable que se ampare un pago por tercero de la deuda tributaria cuando el pago se realiza de manera coactiva en virtud de una obligación impuesta por una norma jurídico-tributaria.

El pago por tercero regulado en el artículo 33 del RGR tiene una connotación de voluntariedad que en nada se asimila al obligado al cumplimiento de una diligencia de embargo, para quien el origen de su obligación de pago se encuentra en una disposición legal. Así se desprende de la Resolución TEAC de 17 de enero de 2007 RG 2551/2005, que invoca la Dirección General de Tributos, la cual señala:

**TERCERO:** *La normativa tributaria configura como obligados tributarios distintos a los sujetos pasivos, sean contribuyentes o sustitutos (artículos 30 a 36 de la Ley General Tributaria), y a los responsables de las deudas tributarias (artículos 37 a 41 y 72 de la Ley General Tributaria), siendo distintas igualmente, las relaciones jurídicas que vinculan a los anteriores sujetos con la Hacienda Pública acreedora. En este sentido, son también diversos los presupuestos de hecho que dan lugar al nacimiento de las respectivas obligaciones tributarias, así como el contenido de las mismas. Ello ha sido reiteradamente proclamado por la doctrina y la jurisprudencia, por lo que se entiende innecesario insistir en tal argumento. En el presente caso lo anteriormente expuesto tiene gran trascendencia a efectos de centrar correctamente la cuestión, pues es preciso tener en cuenta que sobre unas mismas deudas tributarias pueden coexistir, como sucede en el presente caso, obligaciones de pago distintas que recaen sobre sujetos también distintos, cuales son, por una parte, la obligación de pago de los deudores originarios (en el presente caso, Y, S.L. y Z, S.L.), y, por otra, la de los posibles responsables (X, S.L., en el caso que nos ocupa). Tal diversidad de sujetos y relaciones, unida al hecho de que las obligaciones tributarias que surgen de los distintos presupuestos legales de hecho pueden ser cumplidas directamente por el propio deudor o, como se indicó antes respecto de la obligación de pago de la deuda tributaria propia, por un tercero, determinan que pueda coincidir en una misma persona o entidad la condición de obligado tributario y de tercero que cumple la obligación de un sujeto distinto, aún cuando la deuda tributaria cuyo pago constituye el objeto de dichas obligaciones sea en ambos casos la misma. En el presente caso, tal y como se recoge en el acuerdo de 5 de abril de 2002, X, S.L., efectuó el ingreso de las deudas tributarias adeudadas por Y, S.L., no en su condición de obligado al pago, como hizo con las deudas de Z, S.L., si no en calidad de tercero legitimado para el pago, tal y como resulta con toda claridad de la diligencia obrante al expediente administrativo[1], que se transcribe en el Antecedente de Hecho Segundo de esta resolución a tenor de la cual, "Diligencia para hacer constar que con fecha 5 de enero de 2000, se persona en la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de ... D. ... en calidad de asesor fiscal de la mercantil X, S.L. y D. ..., en calidad de administrador de la*

**sociedad citada, con el objeto de proceder al ingreso de la deuda tributaria líquida y firme exigida de pago a la mercantil Y, S.L. La presente actuación se practica en presencia de ..., Jefe del Servicio de Recaudación". En este acto se entrega cheque bancario nominativo al Tesoro Público por la cantidad de 253.239,83 €, dejando constancia que el ingreso de la deuda lo efectúa X, S.L. en su condición de legitimado al pago, como tercero, en virtud del artículo 18 del Reglamento General de Recaudación, y no en calidad de responsable tributario, ni obligado al pago según el artículo 10 del citado Reglamento.**

**CUARTO:** Además en el presente caso, concurren todos los elementos que permiten acudir a la doctrina de los actos propios, tal y como ésta aparece formulada por el Tribunal Supremo, para negar el derecho a la devolución pretendida, a SALA Y MONFORT, S.L., ingresadas para el pago de una tercera entidad, en base a que se anuló la resolución administrativa que la hacía responsable solidaria de las mismas deudas, toda vez que el acto propio inicial documentado en diligencia, es inequívoco, en cuanto define y fija en términos absolutamente precisos la situación jurídica que afecta a la entidad pagadora, cual es la del tercero que, al amparo del artículo 18 del Reglamento General de Recaudación efectúa el pago de una deuda tributaria, desplegando con ello una serie de efectos que inciden no sólo al tercero y al deudor, sino también al acreedor, esto es, a la Hacienda Pública

En el mismo sentido se pronuncia la Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de enero de 2009 (Rec. 135/2007):

#### TERCERO

Así pues, la cuestión suscitada en el presente recurso se centra en determinar si procede o no la devolución de ingresos indebidos a la entidad recurrente, tras dilucidarse si el pago efectuado el día 5-1-2000, lo fue en calidad de tercero legitimado al amparo del art. 18 del RGR, como consecuencia del contenido de la Diligencia de constancia de hechos de fecha 5 de enero de 2.002, antes transcrita, o en calidad de responsable u obligado tributario a dicho pago, dada la declaración de responsable solidario de fecha 19-6-96 que entonces se encontraba vigente, ya que no fue anulada hasta el 31-7-01 siguiente mediante Resolución del TEAR de Valencia de dicha fecha.

Y tal respecto, no cabe sino poner de manifiesto que, si bien es cierto que en el momento en que se efectuó el pago, el pagador ostentaba la condición de obligado tributario, en virtud del acto de derivación de responsabilidad solidaria dictado en su contra en fecha 19-6-96, que aun no había sido anulado, sin embargo nada obsta ni impide que dicho pago no lo realizase como tal, aunque ciertamente hubiese sido lo normal, sino que lo hizo de forma expresa y conscientemente resaltada en calidad de legitimado al pago como tercero, según facultad que le otorgaba el art. 18 del Reglamento General de Recaudación, al hacer constar literalmente el siguiente párrafo: "...dejando constancia que el ingreso de la deuda lo efectúa SALA Y MONFORT, S.L. en su condición de legitimado al pago, como tercero, en virtud del artículo 18 del Reglamento General de Recaudación, y no en calidad de responsable tributario, ni obligado al pago según el artículo 10 del citado Reglamento".

En su virtud, resulta incuestionable la aplicación del citado artículo 18, según el cual, en cuanto interesa a los efectos del presente recurso, "1. Además de los obligados según el artículo 10 de este Reglamento, puede efectuar el pago cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca y lo apruebe, ya lo ignore el obligado al pago... 3. En ningún caso el tercero que pague la deuda estará legitimado para ejercitar ante la Administración los derechos que correspondan al obligado al pago. Sin embargo, podrá ejercitar los derechos que deriven a su favor exclusivamente del acto del pago".

Sostener lo contrario, es evidente que implica la negación de la debida capacidad para actuar, para lo que no existe motivo alguno, máxime cuando aparece estampada en la Diligencia en debate la firma del asesor fiscal de la recurrente, junto a la de su representante legal, con lo que ha de aplicarse forzosamente la doctrina de los actos propios y, en consecuencia, considerar plenamente válida la decisión libre y conscientemente adoptada en su momento, con todas sus consecuencias. Por lo que ha de concluirse de forma ineludible declarando la conformidad a derecho de la resolución del TEAC impugnada.

También el Tribunal Superior de Justicia de Madrid se ha pronunciado en el mismo sentido en sentencia de 19 de julio de 1996, a raíz de un error en la determinación del número de la cuenta corriente o en la domiciliación del pago indicando:

#### SEGUNDO.-

La cuestión sometida a la consideración de esta Sala, en el presente recurso contencioso-administrativo, se centra en determinar una doble cuestión, a saber, si a tenor de lo establecido en el art. 18 del Reglamento General de Recaudación no procede la devolución de ingresos indebidos por encontrarse el presente caso incluido en lo previsto en aquel precepto; y de otro lado, la existencia o no de error en la entidad local exaccionadora a cuya comisión anuda aquélla la devolución de ingresos indebidos denegada.

Respecto de la primera de las cuestiones suscitadas, esto es, el alcance que haya de darse al art. 18 del RGR ( RCL 1991\6 y 284), ha de ser a juicio de esta Sala rechazado el argumento esgrimido por la demandada.

**En efecto, cuando el art. 18 del RGR dispone (en sintonía con lo que establece el Código Civil), que «puede efectuar el pago cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca y apruebe, ya lo ignore el deudor», se está refiriendo a una amplia legitimación para realizar el pago, pero éste, como cualquier otro negocio jurídico, requiere un elemento de conducta activa en su**

**materialización que evidencie, de este modo, su voluntariedad**, pero en modo alguno puede aplicarse a casos como el ahora debatido en el que se cargan en cuenta recibos no dirigidos al titular de la misma y por un tributo en el que aquél no ostenta condición alguna de sujeto pasivo.

En el mismo sentido, de que el pago por un tercero del artículo 1.158 del Código Civil debe revestir, para ser admitido como tal, una connotación de voluntariedad, se ha pronunciado recientemente el Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, en sentencia de fecha 26 de febrero de 2016, (Rec. n.º 2903/2013), cuando en su fundamento de derecho segundo razona en los siguientes términos:

*“1. Con relación al primer motivo, debe señalarse que **la aplicación del artículo 1158 del Código Civil resulta procedente en el presente caso**, pues la hipotecante no deudora, a los efectos del citado artículo, **tiene la condición de tercero interesado en el cumplimiento de la obligación** [entre otras, STS de 3 de febrero de 2009 (núm. 18/2009 VID ESTA SENTENCIAS)]. Posición que concurre en los coherederos que suceden a ésta y realizan el pago.*

***En esta línea, ha quedado acreditado que dicho pago se hizo en interés de la comunidad hereditaria** pues, sin duda, la realización del pago de la deuda, facilitado por un préstamo sin interés de uno de los coherederos, evitó que el inmueble (bien principal de la herencia) disminuyera su valor, dado los elevados intereses de demora que comportaba el impago de la deuda por el actor.*

***Considerada la validez del pago, (...)”.***

Por todo lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, en el procedimiento iniciado de oficio para la adopción de resolución en unificación de criterio,

#### **ACUERDA**

fijar el siguiente criterio: El obligado al pago de un crédito, titularidad de otro deudor, en virtud de una diligencia de embargo de créditos emitida por la Hacienda Pública, está legitimado para solicitar la devolución de los ingresos indebidos que entiende ha podido realizar con ocasión de ese pago a la Hacienda Pública.

[1] El subrayado y las negritas son nuestros.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.