

Id Cendoj: 28079110012009100101
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Civil
Sede: Madrid
Sección: 1
Nº de Recurso: 2534/2003
Nº de Resolución: 81/2009
Procedimiento: Casación
Ponente: JESUS CORBAL FERNANDEZ
Tipo de Resolución: Sentencia

Voces:

- x TERCERÍA DE MEJOR DERECHO x
- x CRÉDITOS PRIVILEGIADOS x

Resumen:

Tercera de mejor derecho: conflicto entre crédito tributario y crédito derivado de préstamo formalizado en póliza intervenida por fedatario mercantil. El supuesto litigioso se rige por la normativa anterior a la reforma de la Ley General Tributaria por Ley 25/1995, de 20 de julio. Conforme a dicho régimen jurídico el privilegio general que establecía el art. 71 de la LGT quedaba restringido por la norma del art. 132 de la propia LGT en relación con el art. 44 de la LH. La nueva regulación derivada de la Ley 25/1995, de 20 de julio que, modificó entre otros preceptos, el art. 132 LGT, eliminando dicha restricción, no tiene carácter retroactivo. En consecuencia, la prelación absoluta de los créditos tributarios no resulta de aplicación a los créditos nacidos con anterioridad a la Ley 25/1995, de 20 de julio. Para determinar la fecha de los créditos tributarios cuando se ha de concretar la preferencia en relación con otros créditos en atención a la antigüedad de los títulos, habrá de estarse a la certificación de descubierto.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veinticuatro de Febrero de dos mil nueve

Visto por la Sala Primera del Tribunal Supremo, integrada por los Magistrados al margen indicados, el recurso de casación interpuesto respecto la Sentencia dictada en grado de apelación por la Audiencia Provincial de Las Palmas, Sección Cuarta, como consecuencia de Autos de Juicio de Tercería de Mejor Derecho seguidos ante el Juzgado de Primera Instancia Número Cuatro de Arrecife; cuyo recurso fue interpuesto por la AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, asistida por el Abogado del Estado; siendo parte recurrida el BANCO BILBAO VIZCAYA, S.A., representado por la Procurador D^a. Cayetana de Zulueta Luchsinger. Autos en los que también han sido parte la entidad Lanzapalma, S.A., D. Simón , su cónyuge D^a. Marcelina , y D. Paulino que no se han personado ante este Tribunal Supremo.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- 1.- El Abogado del Estado, en representación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, interpuso demanda de Tercería de Mejor Derecho ante el Juzgado de Primera Instancia Número Cuatro de Arrecife, siendo parte demandada el Banco Bilbao Vizcaya, S.A., la entidad Lanzapalma, S.A., D. Simón , su cónyuge D^a. Marcelina , y D. Paulino ; alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó de aplicación para terminar suplicando al Juzgado dictase en su día Sentencia "por la que, estimando íntegramente esta demanda, declare que los créditos tributarios vencidos y no satisfechos que ostenta la Hacienda Pública por los conceptos y cantidades que se especifican en el hecho primero de este escrito, frente a LANZAPALMA, S.A. y D. Simón , son preferentes y de mejor derecho para el cobro que el que, contra los citados deudores, ostenta la entidad codemandada BANCO BILBAO VIZCAYA, S.A. disponiendo, en consecuencia, que con el producto que se obtenga de la venta de los inmuebles embargados se proceda al pago de los derechos de la Hacienda Pública y todo ello con expresa condena en costas a los demandados."

2.- La Procurador D^a. Manuela Cabrera de la Cruz, en nombre y representación de la entidad Banco Bilbao Vizcaya Argentaria S.A., contestó a la demanda alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó de aplicación para terminar suplicando al Juzgado dictase en su día Sentencia desestimando la demanda con expresa condena en costas.

3.- La Procurador D^a. Milagros Cabrera Pérez, en representación de D^a. Marcelina , presentó escrito allanándose a la demanda presentada de contrario.

4.- El Procurador D. José Ramos Saavedra, en nombre y representación de D. Paulino , presentó escrito allanándose a la demanda presentada de contrario.

5.- Por Providencia de fecha 12 de febrero de 2.001, se declaró en rebeldía la entidad Lanzapalma, S.A. y D. Simón , al no haberse personado en autos.

6.- Recibido el pleito a prueba, se practicó la que propuesta por las partes fue declarada pertinente. Unidas a los autos las partes evacuaron el trámite de resumen de prueba en sus respectivos escritos. El Juez de Primera Instancia Número Cuatro de Arrecife, dictó Sentencia con fecha 25 de enero de 2.002 , cuya parte dispositiva es como sigue: "FALLO: Que estimando la demanda interpuesta por el Abogado del Estado, en nombre y representación de la Administración Tributaria, contra la entidad BANCO BILBAO VIZCAYA, S.A. ejecutante en el procedimiento ejecutivo nº 101/96 y los ejecutados LANZAPALMA S.A., DON Simón , DOÑA Marcelina Y DON Paulino , debo declarar y declaro el mejor derecho de la actora para el cobro de las deudas tributarias, por importe de 115.164.957, con el importe de los bienes embargados a los ejecutados en el procedimiento nº 101/96, que se sigue en este juzgado, respecto de los créditos de la ejecutante BANCO BILBAO VIZCAYA, S.A. Y todo ello con expresa condena a los demandados LANZAPALMA, S.A., DON Simón Y BANCO BILBAO VIZCAYA, S.A.".

7. Instada la aclaración de la sentencia por la Procuradora Sra. Cabrera, se dictó Auto de fecha 20 de febrero de 2.002 , cuya parte dispositiva es como sigue: "PARTE DISPOSITIVA: Que debe accederse a la aclaración instada por la parte, no en el sentido que expresamente manifiesta la solicitante de la aclaración, sino en el de completar el fallo de la sentencia de forma que conste expresamente que se refiere al cobro de las deudas tributarias que Hacienda mantiene con los demandados D. Simón y Lanzapalma, S.A., el cual se refiere al petitum de la demanda, y ello aunque se sobreentienda tal determinación, a los efectos de que se refleje con una mayor claridad, queda redactado en los términos siguientes: Que estimando la demanda interpuesta por el Abogado del Estado, en nombre y representación de la Administración Tributaria, contra la entidad BANCO BILBAO VIZCAYA, S.A. ejecutante en el procedimiento ejecutivo nº 101/96 y los ejecutados LANZAPALMA S.A., DON Simón , DOÑA Marcelina Y DON Paulino , debo declarar y declaro el mejor derecho de la actora para el cobro de las deudas tributarias que se ostentan por la Hacienda Pública contra Don Simón y Lanzapalma, S.A., por importe de 115.164.957, con el importe de los bienes embargados a estos ejecutados en el procedimiento nº 101/96, que se sigue en este juzgado, respecto de los créditos de la ejecutante BANCO BILBAO VIZCAYA, S.A. Y todo ello con expresa condena a los demandados LANZAPALMA, S.A., DON Simón Y BANCO BILBAO VIZCAYA, S.A.".

SEGUNDO.- Interpuesto recurso de apelación contra la anterior resolución por la representación del Banco Bilbao Vizcaya, S.A., la Audiencia Provincial de Las Palmas, Sección Cuarta, dictó Sentencia con fecha 4 de septiembre de 2.003 , cuya parte dispositiva es como sigue: "FALLO: Que estimando el recurso de apelación interpuesto por la representación procesal del Banco Bilbao Vizcaya, S.A. contra la Sentencia de fecha 25 de enero de 2.002 dictada en el juicio sobre tercería de mejor derecho nº 487/2000 por el Juzgado de Primera Instancia nº Cuatro de Arrecife, revocamos la misma y en su lugar desestimamos la demanda de tercería de mejor derecho interpuesta por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, con el Banco Bilbao Vizcaya S.A., Lanzapalma, S.A., y don Simón sin que proceda hacer expresa condena con respecto al pago de las costas procesales devengadas en ambas instancias.".

TERCERO.- El Abogado del Estado, en la representación que ostenta, interpuso recurso de casación respecto la Sentencia dictada por la Audiencia Provincial de Las Palmas, Sección Cuarta, de fecha 4 de septiembre de 2.003, con apoyo en los siguientes motivos, MOTIVOS DEL RECURSO: PRIMERO.- Al amparo del *art. 477.1 de la LEC* se alega infracción de los *arts. 2.3, 1923 y 1924.3 del Código Civil* en relación con el *art. 71 y 132 de la LGT*. SEGUNDO.- Bajo el mismo ordinal se alega infracción del *art. 2.3* en relación con el *art. 28 de la Ley General Tributaria* .

CUARTO.- Por Providencia de fecha 3 de noviembre de 2.003, se tuvo por interpuesto el recurso de casación y se acordó remitir las actuaciones a la Sala Primera del Tribunal Supremo.

QUINTO.- Recibidas las actuaciones ante esta Sala, comparecieron, como parte recurrente, la Agencia Estatal Administración Tributaria, asistida por el Abogado del Estado; siendo parte recurrida la entidad Banco Bilbao Vizcaya, S.A., representada por el Procurador D^a. Cayetana de Zulueta Luchsinger.

SEXTO.- Por esta Sala se dictó Auto de fecha 12 de junio de 2.007 , por el que se admitía el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que ostenta, respecto la Sentencia dictada por la Audiencia Provincial de Las Palmas, Sección Cuarta, de fecha 4 de septiembre de 2.003.

SEPTIMO.- Dado traslado, la Procurador D^a. Cayetana de Zulueta Luchsinger, en representación del Banco Bilbao Vizcaya, S.A., presentó escrito de oposición al recurso formulado de contrario.

OCTAVO.- No habiéndose solicitado por todas las partes la celebración de vista pública, se señaló para votación y fallo el día 28 de enero de 2.009, en que ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Magistrado Excmo. Sr. D. JESÚS CORBAL FERNÁNDEZ,

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El objeto del presente recurso de casación se refiere a la determinación de la prelación ejecutiva entre un crédito tributario y un crédito derivado de un contrato de préstamo formalizado en póliza intervenida por fedatario mercantil.

Por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria se interpuso demanda de tercería de mejor derecho contra el Banco de Bilbao Vizcaya S.A., en concepto de ejecutante en el procedimiento ejecutivo núm 101/1.996 del Juzgado de 1^a Instancia núm. 4 de Arrecife, y contra la entidad mercantil Lanzapalma S.A., Dn. Simón , Dña. Marcelina y Dn. Paulino , en concepto de ejecutados, solicitando se declarase el mejor derecho de la actora para el cobro de las deudas tributarias por importe de 115.164.957 pts. con el importe de los bienes embargados a los ejecutados en dicho procedimiento, respecto de los créditos de la ejecutante BBV, S.A.

La Sentencia dictada por el Juzgado de 1^a Instancia núm. 4 de Arrecife el 25 de enero de 2.002, estima la demanda de tercería de mejor derecho de la Administración Tributaria y declara su mejor derecho para el cobro de las deudas tributarias, que ascienden a 115.164.957 pts, con el importe de los bienes embargados a los ejecutados en el procedimiento núm. 101/1.996 del propio Juzgado, respecto de los créditos de la entidad ejecutante Banco Bilbao Vizcaya S.A. El fundamento -"ratio decidendi"- de la decisión se resume en el carácter privilegiado del crédito tributario con base en el *art. 71 LGT* que no resulta afectado por el *art. 132 de la propia LGT al recobrar el primero* toda su eficacia sin limitación alguna en virtud de la modificación del segundo por la *Ley 25 de 1.995* , y sin que nada obsten las anotaciones de embargo al ser posteriores a la entrada en vigor de la reforma.

La Sentencia dictada por la Sección Cuarta de la Audiencia Provincial de Las Palmas de Gran Canaria el 4 de septiembre de 2.003, en el Rollo 216 de 2.003, estima el recurso de apelación del Banco Bilbao Vizcaya S.A., y desestima la demanda de tercería de mejor derecho interpuesto por la AEAT contra dicha entidad, Lanzapalma S.A. y Dn. Simón . La decisión se fundamenta, en síntesis, en las siguientes apreciaciones: a) El régimen jurídico derivado de la *Ley 25/1.995* que modificó el *art. 132 de la LGT* no es aplicable al caso porque no tiene efecto retroactivo; y, b) El crédito del Banco de Bilbao Vizcaya S.A. es de fecha anterior al crédito tributario porque el primero está formalizado en una póliza de préstamo intervenida por Corredor de Comercio Colegiado de fecha 26 de marzo de 1.993, en tanto respecto del segundo no constan las certificaciones de descubierto que constituyen el documento que, con arreglo a la jurisprudencia que cita -Ss. 23 de marzo y 22 de septiembre de 1.990, 14 de noviembre de 1.992, 26 de enero de 1.995, 27 de marzo de 2.003-, da fe de existencia y realidad al crédito del Estado, en tanto que las providencias de apremio, a las que hay que estar en defecto de aquéllas certificaciones, son de fechas 6 de enero de 1.996 y 6 de noviembre de 1.997. Por todo ello, tanto por el *art. 1.923.4 como por el 1.924.3 CC* tiene preferencia el crédito del BBV, S.A. por ser más antiguo que el de la Hacienda Pública.

Por el Abogado del Estado en representación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria se interpuso recurso de casación articulado en dos motivos que fueron admitidos por Auto de esta Sala de 12 de junio de 2.007 .

SEGUNDO.- En el primer motivo del recurso se denuncia infracción de los *arts. 2.3, 1.923.4 y 1.924.3 del Código Civil* , en relación con el *art. 71 así como el 132 de la Ley General Tributaria* , con anterioridad, por lo que se refiere a este último, a la reforma operada por la *Ley 25/1.995, de 20 de julio* .

El motivo debe desestimarse por lo que se expone a continuación.

Con carácter prioritario debe señalarse que la incongruencia interna entre fundamentos jurídicos que se atribuye a la resolución recurrida no cabe denunciarla en un motivo de casación, ya que afecta a la motivación y, por consiguiente, resulta incardinable en el *art. 469.1.2º LEC* porque supondría infracción de norma procesal reguladora de la sentencia, a denunciar mediante el recurso extraordinario por infracción procesal, que aquí no se planteó. Ello es singularmente importante porque al basarse el motivo de casación en una supuesta incoherencia argumentativa, es decir, interna, entre los fundamentos del fallo, se está atacando la fundamentación de la resolución recurrida, con desconocimiento de que la casación no se da contra la misma salvo que sea "ratio decidendi" -decisiva o determinante-, y como, por otra parte, "la ratio decidendi" de la sentencia impugnada se ajusta, como se explicará, a la doctrina jurisprudencial reiterada de esta Sala, deviene como consecuencia insoslayable que el motivo carece de consistencia alguna.

La resolución de la Audiencia se basa en tres presupuestos, a saber: a) que el supuesto litigioso se rige por la normativa legal anterior a la reforma de la Ley General Tributaria por *Ley 25/1.995, de 20 de julio* ; b) que, conforme a dicho régimen jurídico, el privilegio general que establecía el *art. 71 de la LGT* quedaba restringido por la norma del *art. 132 de la propia LGT* en relación con el *art. 44 de la LH* ; y, c) que la nueva regulación derivada de la *Ley 25/1.995 que, modificó, entre otros preceptos , el art. 132 LGT* no tiene carácter retroactivo porque está sujeta a la disposición del *art. 2. 3 CC* .

La apreciación de la Audiencia es totalmente correcta. El régimen jurídico aplicable al conflicto de mejor derecho es el anterior a la *Ley 25/1.995* porque el crédito del Banco Bilbao Vizcaya S.A. deriva de una póliza de préstamo intervenida por fedatario mercantil, sin que haya problema de determinación de la suma crediticia, por lo que ha de estarse a la fecha de la póliza de 26 de marzo de 1.993 (Sentencias, entre otras, 7 de mayo de 2.003; 3 de marzo , 21 de julio , 22 de septiembre y 4 de noviembre de 2.005, 6 de junio de 2.006, 18 de junio y 24 de julio de 2.008). La restricción del privilegio general del *art. 71 LGT* , para los créditos tributarios, derivada del *art. 132 LGT en relación con el 44 de la LH y 1.923.4 CC*, es el criterio aceptado de modo pacífico por la doctrina de esta Sala (S. 20 de abril de 1.987, 3 de mayo de 1.988, 26 de marzo de 1.991, 1 de junio y 14 de noviembre de 1.992, 30 de marzo de 1.993, y, más recientemente, 23 de octubre de 2.006, y 20 de marzo y 22 de mayo de 2.008), y que para soslayarlo, restableciendo el carácter absoluto del privilegio general, se dictó la *Ley 25/1.995 que modificó los arts. 129, 132 y 134 LGT*. Y finalmente, la jurisprudencia, como no podía ser de otra manera, dada la falta de disposición legal en contrario y la norma general del *art. 2.3 CC* , declaró que la reforma no podía operar con carácter retroactivo (Ss., entre otras 23 de octubre de 2.006 y 20 de marzo y 22 de mayo de 2.008).

La argumentación del motivo desconoce las conclusiones anteriores, que concuerdan plenamente con la "ratio decidendi" de la resolución recurrida. La postura de la AEAT se resume en que como los créditos tributarios nacieron después de la reforma de la LGT (hecho declarado probado porque, aunque el hecho imponible es anterior, no se aportaron certificaciones de descubierto, y las providencias de apremio se dictaron en los años 1.996 y 1.997) es operativa con carácter pleno la prelación absoluta del *art. 71 LGT* (que ya no tiene la restricción del *art. 132 LGT* suprimida por la *Ley 25/1.995*). Pero si tenemos en cuenta que el crédito en conflicto -contraste-, respecto del que se pretende un mejor derecho, es de fecha 26 de marzo de 1.993, lo que sostiene la AEAT es que el mismo resulta afectado por la nueva regulación de la LGT, es decir, por una retroactividad de la *Ley 25/1.995*. Con tal conclusión: a) No se respeta el *art. 2.3 CC* , ni el derecho de prelación adquirido por el crédito del BBV, S.A. (*disposición transitoria cuarta CC*); b) No se advierte que la plena operatividad del *art. 71 LGT* , respecto de los créditos tributarios, es frente a otros créditos nacidos después de la reforma del *art. 132* ; y, c) De acogerse la tesis de la AEAT resultaría que un crédito tributario "nacido" antes de la reforma sería de peor condición que un crédito tributario idéntico "nacido" después, con la particularidad además de que la fecha de operatividad ("nacimiento") puede depender de la actuación administrativa, lo que, parece obvio, no es coherente ni razonable.

Por todo ello el motivo decae.

TERCERO.- En el segundo motivo se alega infracción del *art. 2.3 CC* en relación con el *art. 28 de la LGT* . Se plantea como subsidiario del anterior, y se argumenta en síntesis que el crédito tributario es más antiguo que el derivado de la póliza de préstamo en conflicto porque el nacimiento se produjo en los años 1.987, 1.988 y 1.989 en que se devengaron los Impuestos (General sobre el Tráfico de Empresas y sobre Sociedades) origen de la deuda tributaria, y tuvo lugar la realización del hecho imponible, que es "el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la *Ley para configurar cada tributo, y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria*" (*art. 28 LGT*).

El motivo se desestima porque contradice la doctrina jurisprudencial relativa a la determinación de la

fecha concreta de los créditos tributarios cuando se ha de concretar la preferencia en relación con otros créditos en atención a la antigüedad de los títulos. Repetidamente ha atendido esta Sala a la certificación de descubierto como el documento que "strictu sensu" da fe de existencia y realidad al crédito del Estado, o de la Seguridad Social. Dice la Sentencia de 26 de enero de 1.995 que las <<las certificaciones en descubierto>> "tienen en estos casos la categoría y eficacia del documento que otorga realidad a los créditos del Estado y a los a ellos asimilados (SS. 2 de marzo y 22 de septiembre de 1.990 y 14 de noviembre de 1.992), y, en consecuencia, es la fecha de dichas certificaciones la que ha de tenerse en cuenta a los efectos de determinar cual es la preferente o de mejor derecho, cuando surja contienda entre las de distinto origen". Y si bien es cierto que algunas Sentencias como las de 11 de diciembre de 1.995 -en relación con actas levantadas por la Inspección de la Hacienda Pública cuyos resultados se integran en la Certificación de la Recaudación de Tributos- y 19 de noviembre de 2.004 -actas de conformidad- se orientan por un criterio calificado de menos rígido, la temática deviene aquí irrelevante porque el planteamiento del motivo es otro (y no se comparte), y cualquier eventual disquisición al respecto del último criterio jurisprudencial reseñado deviene estéril.

Por lo expuesto, y porque resulta irrelevante la desaparición normativa de las certificaciones de descubierto y la operatividad en el caso de las providencias de apremio, el motivo decae.

CUARTO.- La desestimación de los motivos del recurso de casación comporta la de éste y la condena de la parte recurrente al pago de las costas causadas, de conformidad con lo establecido en los arts. 487.2 y 398.1 en relación con el 394.1 , todos ellos de la LEC.

Por lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad conferida por el pueblo español.

FALLAMOS

Que declaramos no haber lugar al recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado en representación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria -AEAT- contra la Sentencia dictada por la Sección Cuarta de la Audiencia Provincial de Las Palmas de Gran Canaria el 4 de septiembre de 2.003, en el Rollo núm. 216 de 2.003, y condenamos a la parte recurrente al pago de las costas causadas en el recurso. Publíquese esta resolución conforme a derecho, y devuélvanse a la Audiencia los autos originales y rollo de apelación remitidos con testimonio de esta resolución a los efectos procedentes.

Así por esta nuestra sentencia, que se insertará en la COLECCIÓN LEGISLATIVA pasándose al efecto las copias necesarias, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.- Juan Antonio Xiol Ríos.- Xavier O'Callaghan Muñoz.- Jesús Corbal Fernández.- José Ramón Ferrándiz Gabriel.- Antonio Salas Carceller.- José Almagro Nosete.- Rubricados. PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el EXCMO. SR. D. Jesús Corbal Fernández, Ponente que ha sido en el trámite de los presentes autos, estando celebrando Audiencia Pública la Sala Primera del Tribunal Supremo, en el día de hoy; de lo que como Secretario de la misma, certifico.