

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ066003

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de marzo de 2017

Vocalía 12.^a

R.G. 576/2016

SUMARIO:

Procedimiento de recaudación. Periodo ejecutivo. Procedimiento de apremio. Embargo de bienes. Otros bienes. Embargo de créditos derivado de los negocios constituidos por los dueños de los establecimientos de hostelería con las empresas operadoras dueñas de las máquinas recreativas de azar. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. De acuerdo con lo establecido por el Tribunal Supremo, los negocios de explotación de máquinas recreativas no revisten la condición de personalísimos y tampoco son constitutivos de contrato de sociedad, ya que cada parte conserva sus propias titularidades; la empresa operadora, la de las máquinas, y el dueño del local, la de éste, y sólo se da una convergencia en la explotación. La finalidad de estos contratos es la explotación de las máquinas por la empresa operadora, que las podrá comercializar, bien como propietaria de las mismas, bien en régimen de arrendamiento «leasing», o valiéndose de cualquier otra modalidad admitida en Derecho. Los titulares de los locales, como dueños o simple arrendatarios, son colaboradores interesados que afluyen al negocio en cuanto son portadores de los espacios para las actividades de las máquinas que en los mismos se instalen. Así las cosas, lo que se concluye es que la relación existente entre la empresa operadora y el titular del establecimiento de hostelería es una relación no societaria, por la cual el titular del establecimiento presta un servicio a la entidad operadora haciéndole cesión de su espacio para la colocación y explotación de sus máquinas percibiendo por tales servicios una contraprestación que se plasma en un porcentaje sobre la recaudación. Sobre este importe, el titular del establecimiento está obligado a repercutir el IVA que grava estos servicios a través de una factura ajustada a lo establecido reglamentariamente. Por su lado, la empresa operadora, tanto en sus autoliquidaciones de IVA como al cumplimentar el modelo 347 de declaración anual con terceras personas ha de registrar como ingreso la totalidad de la recaudación y como pago el importe pactado expidiendo a tal efecto la correspondiente factura. Por tanto, la relación comercial continuada establecida a través del contrato de explotación de máquinas recreativas, generadora de derechos y obligaciones para ambas partes, da lugar al nacimiento de un crédito a favor del dueño del local o establecimiento en que está situada la máquina cuya retribución es variable y se concreta en un porcentaje de la recaudación obtenida. A su vez, la empresa operadora y dueña de la máquina, es quien puede cuantificar la recaudación obtenida con el juego porque es la única que dispone del sistema de apertura de la máquina y a su vez propietaria de la totalidad del importe recaudado; si bien, una vez cuantificado el importe obtenido, la retribución del dueño del local por los servicios prestados se liquidará de acuerdo con lo estipulado en el contrato. La retribución periódica percibida por los dueños de los establecimientos de juego u hostelería donde se instalan las máquinas no es sino un derecho de crédito a su favor, realizable periódicamente de acuerdo con las cláusulas del contrato en vigor, que forma parte de su patrimonio y por ello, embargable. **Responsabilidad derivada del Derecho Tributario. Responsabilidad solidaria. Ocultación o levantamiento de bienes objeto de embargo e incumplimiento de orden de ejecución de embargo.** Una vez resuelta la problemática en cuanto a la embargabilidad de estos créditos, la segunda cuestión planteada es determinar si el incumplimiento de esta diligencia de embargo por parte de las empresas operadoras puede ser constitutivo del presupuesto de hecho de la declaración de responsabilidad solidaria regulado en el art. 42.2 b) de la Ley 58/2003 (LGT). Una vez presentada la diligencia de embargo ante la empresa operadora ésta se ve obligada al cumplimiento de la obligación con la Hacienda Pública en los mismos términos que con el dueño del establecimiento, deudor tributario, sin que el pago que haga en su caso a éste produzca efecto liberatorio, de lo cual se le ha dado cumplida advertencia en la diligencia de embargo, así como la responsabilidad en que puede incurrir en caso de incumplimiento. La responsabilidad solidaria prevista en el art. 42.2 de la Ley 58/2003 (LGT) nace para proteger la presunción de legalidad y ejecutividad de los actos administrativos que integran el procedimiento de apremio frente a las conductas que obstaculizan o impiden la acción recaudadora. Pues bien, habiendo determinado que existe un crédito

susceptible de embargo y recibida la diligencia de embargo de créditos por la entidad que ha de cumplir con el pago de ese crédito a su titular, deudor a su vez de la Hacienda Pública, el incumplimiento voluntario de la orden de embargo contenida en la diligencia que determina la imposibilidad de hacer efectivo el cobro de las deudas de la Hacienda constituye un presupuesto de hecho para exigir la responsabilidad a la entidad operadora a que hace referencia el artículo 42.2 b) de la LGT. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 42, 170 y 242.

Ley 230/1963 (LGT), art. 131.

Código Civil, art. 5.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 48.

Ley 39/2015 (Procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas), art. 30.

RD 939/2005 (RGR), art. 81.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones sito en C/ San Enirque, nº 17, 28071-Madrid, contra resolución de fecha del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, por la que se resuelve la reclamación económico-administrativa de fecha 13 de mayo de 2015 número 28/12513/2012, deducida frente a acuerdo por el que se declara la responsabilidad solidaria al amparo de lo dispuesto en el artículo 42.2.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

1. C.SA fue declarada responsable solidaria por acuerdo de la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, con fecha 6 de marzo de 2012, de las deudas de D.A, al amparo de lo dispuesto en el artículo 42.2.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) con un alcance de 1.614,10€.

En el acuerdo de declaración de responsabilidad se recogen los siguientes extremos:

1.1. Con fecha 29.10.2010 se notificó a C.SA, la diligencia de embargo de créditos número xxx, por importe de 20.273,58€ en la que se indicaba que

*Tramitándose expediente administrativo de apremio para el cobro de las deudas pendientes de pago correspondientes al obligado al pago arriba identificado y habiendo transcurrido el correspondiente plazo de ingreso sin que haya sido atendido el pago de las deudas pendientes, teniendo constancia, según los datos y antecedentes que constan en la Agencia Tributaria, de la relación comercial que mantiene con el citado obligado al pago, **SE DECLARAN EMBARGADOS los créditos a favor del mismo que tenga pendientes de pago a la fecha en que reciba esta diligencia, ya sean cantidades facturadas, pendientes de facturar o que no requieran facturación, así como aquéllos que sean consecuencia de prestaciones aún no realizadas derivadas de cualquier tipo de contrato en vigor con el citado obligado al pago, en cantidad suficiente para cubrir el importe de la deuda no ingresada en periodo voluntario, el recargo de apremio ordinario, los intereses y costas del procedimiento de apremio, por un importe total de 20.273,58 euros.***

El embargo dictado alcanza también a las retenciones efectuadas en garantía de los servicios prestados

1.2. La empresa C SA respondió mediante escrito de fecha 3.11.2010 en la que, en síntesis, manifiesta que, en relación a la diligencia recibida relativa al expediente contra el referido deudor, esta sociedad, consultados los datos pertinentes en su poder, no tiene ninguna deuda o cantidad pendiente de abono al referido deudor.

No obstante esta sociedad y el deudor mantienen relaciones comerciales en razón de tener en la actualidad una máquina recreativa en el local de hotelería denominado HYP sito en la Ctra de .Humanes (Madrid) del que dicho deudor es titular, participando en el reparto convenido de las recaudaciones que se obtengan.

Puesto que esta sociedad no tiene la disposición de la parte correspondiente al deudor porque el reparto de recaudaciones se efectúa en el establecimiento de aquél y en su presencia, se le informará en el instante en que se haga entrega de su parte de la recaudación del presente requerimiento para proceder mensualmente a ingresar a esta parte por cuenta del precitado deudor.

1.3 El 24.11.2010 la entidad C SA puso en conocimiento de la Administración la negativa del deudor a entregar la recaudación.

1.4 El 10.01.2011 se notificó a la entidad C SA requerimiento de información relativa al importe abonado a D.A desde el 29.10.2010, fecha de recepción de la diligencia de embargo de créditos, hasta la fecha de notificación del propio requerimiento. La respuesta se produjo el 17.01.2011 por fax en el que se indica que D.A ha cerrado el establecimiento el pasado 31.12.2010 teniendo que ser retiradas las máquinas el pasado 3.01 y que en esa fecha se ha procedido a la última recaudación, por lo que desde el 10.11.2010, el importe retirado por D.A. de las recaudaciones obtenidas ha sido de 1.614,10€ conforme detalle que se adjunta.

1.5.C.SA fue declarada responsable solidaria por acuerdo de la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, con fecha 6 de marzo de 2012, de las deudas de D.A, al amparo de lo dispuesto en el artículo 42.2.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) con un alcance de 1.614,10€.

A la fecha en que se dicta el acuerdo de declaración de responsabilidad de 6.03.2012, no consta la realización de ingreso alguno en ejecución de la diligencia de embargo.

Disconforme con este acuerdo, la representación de C SA interpone reclamación económico-administrativa con fecha 17.04.2012 registrada con el número 28/12513/2012 cuyas alegaciones señalan que *“en ningún momento, en estos casos, la Operadora se constituye en entidad pagadora del producto de la recaudación. En ningún momento lo hace suyo, ni siquiera a título de depositario, como para pretender la recaudación pretendida, que solo como acto de fuerza, naturalmente rechazable, podría calificarse si lo pretendiera”*

2. El TEAR de Madrid dicta resolución el 13.05.2015 en la que se aceptan las alegaciones formuladas por la sociedad interesada, estimando la reclamación y anulando el acuerdo de declaración de responsabilidad impugnado.

TERCERO: *Frente a ello, la sociedad reclamante alega que contestó a la diligencia de embargo manifestando que no existían créditos pendientes de pago y que no existió ni ocultación maliciosa de bienes o derechos embargables, sino la mas absoluta transparencia al proporcionar todos los datos necesarios, ni culpa o negligencia en el incumplimiento de las órdenes de embargo, sino la mayor colaboración. Siendo improcedente exigir responsabilidad solidaria del pago de la deuda.*

CUARTO: *A la vista de lo anteriormente expuesto, este Tribunal considera que no se da el presupuesto para la declaración de responsabilidad solidaria de que se trata puesto que no existía crédito pendiente y por otra parte “pretender que en el momento de la recaudación, la empresa explotadora se haga con parte de lo recaudado que pertenece al titular del local supone, primero privar al deudor de algo que le pertenece por contrato para luego, en segundo lugar, retenerlo y cumplir la orden de embargo, cuando esta última solo obligaba a la actora a retener créditos a favor del deudor que obraran en su poder, pero no a hacerse con ellos” (Sentencia 325/09 TSJ del País Vasco)*

Segundo:

Frente a esta resolución la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT formula recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al estimarla gravemente dañosa y errónea. Las razones, a juicio de la recurrente, por las que procedería la estimación del presente recurso, serían las que a continuación se exponen.

El objeto del presente recurso consiste en determinar si corresponde o no a la sociedad propietaria de las máquinas recreativas de azar dar cumplimiento a la obligación que deriva de la diligencia de embargo de créditos

como entidad pagadora de los mismos a la persona física o jurídica titular del local donde tales máquinas se encuentran instaladas y en funcionamiento. Estos créditos se derivan de la recaudación que se obtiene de las mismas.

En los contratos de explotación conjunta de máquinas recreativas de azar la propietaria de las mismas-empresa operadora satisface una comisión, porcentaje sobre la recaudación u otra fórmula análoga al titular del salón recreativo o establecimiento de hostelería donde la máquina se instala, quedando éste obligado a colocar la máquina en lugar visible y de fácil acceso, mantenerla conectada a la red eléctrica durante el horario en el que el establecimiento esté abierto, en perfectas condiciones de higiene y seguridad y a avisar a la operadora de cualquier avería o incidencia, a abonar los premios o diferencias si no lo hace la máquina, a facilitar cambios a los jugadores y a vigilar su utilización. La empresa operadora asume todos los gastos, responsabilidades y pagos inherentes a la propiedad de la máquina.

Se trata por tanto de un contrato de prestación de servicios del titular del salón recreativo o establecimiento de hostelería a la empresa operadora por el que ésta satisface a aquél una contraprestación, y no de un vínculo societario entre ambos constituido por una explotación conjunta de la máquina recreativa de azar. Es la empresa operadora la propietaria de tal máquina, la que tiene la licencia para su explotación y el sujeto pasivo de los tributos sobre el juego, en tanto que el titular del salón recreativo o establecimiento de hostelería donde se instala la máquina requiere tan solo de licencia de instalación.

Al tratarse de un contrato de prestación de servicios, los titulares de salones recreativos o establecimientos donde se instale la máquina repercutirán el IVA que grava estos servicios a la operadora propietaria de la máquina, repercusión que se efectuará a través de factura. Por su parte, la empresa operadora en sus autoliquidaciones de IVA registrará como ingreso el total de la recaudación y como pago el importe pactado fijado en la factura. Y ello es así porque la relación entre la empresa operadora y el titular del salón recreativo o establecimiento de hostelería es crediticia no societaria, de manera que cada uno satisface al otro el servicio prestado.

Por tal razón en la diligencia de embargo de crédito se dice que declaran embargados los créditos a favor del deudor de la Hacienda pública D.A pendientes de pago a la fecha de recepción de la diligencia ya sean cantidades facturadas, pendientes de facturar o que no requieran facturación así como aquellos que sean consecuencia de prestaciones aún no realizadas derivadas de cualquier tipo de contrato en vigor con el citado obligado al pago.

Sobre la posibilidad de embargar estos créditos se cita la resolución del TEAR de Castilla y León de 27 y 28 de noviembre RG 37-346-2014 y 37-347-2014.

También en el acuerdo de declaración de responsabilidad se establecía que la entidad C S.A. es la propietaria de la máquina sobre cuya recaudación D.A. tiene derecho a un porcentaje, el cual ha sido objeto de embargo por parte de la Administración Tributaria.

Dónde se encuentre la máquina o como se produzca el pago a D.A. son cuestiones irrelevantes que pertenecen al ámbito del contrato privado firmado entre las partes y que no puede esgrimirse como pretexto para incumplir una orden de embargo, razón por la cual, la actuación de C S.A. evidencia una clara omisión de la diligencia que es debida y debe calificarse, cuanto menos, de negligente.

El argumento de autoridad citado por el TEAR de Madrid, emanado de la sentencia 325/2009 del TSJ del País Vasco de 18.06.2009 no se comparte por el Centro Directivo en la medida en que el TSJ señala que la relación comercial que une a la operadora y al titular del establecimiento consiste en que se repartan los beneficios como dos socios con la misma posición en la relación.

Finaliza la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT recordando que, una vez recibida una diligencia de embargo de créditos, el embargo ha de cumplirse en sus estrictos términos por aquellos obligados a realizar determinadas actuaciones, y que por tanto, su destinatario- deudor del sujeto apremiado tiene la obligación de retener e ingresar en la Hacienda Pública la totalidad de lo debido a su acreedor, sin posibilidad de minorar este importe en partida alguna. Particularmente, desde la notificación del embargo no resultará posible hacer pagos al acreedor con carácter liberatorio pues ello supondría calificar de forma unilateral el crédito por el destinatario de la diligencia de embargo como preferente al crédito de la Hacienda Pública, cesión no permitida por el ordenamiento jurídico.

Por ello , se solicita del Tribunal Económico Administrativo Central que estime el presente recurso extraordinario de alzada y fije como criterio que el incumplimiento de la órdenes de embargo por parte de las empresas operadoras de máquinas recreativas de azar respecto de los créditos pendientes de satisfacer en el momento de la notificación de la diligencia de embargo o que se puedan devengar a partir de ese momento, como

consecuencia de la relación comercial con los titulares de los salones recreativos o de establecimientos de hostelería donde se instalen tales máquinas, constituye fundamento de hecho de la declaración de responsabilidad solidaria regulada en el artículo 42.2.b) de la LGT.

Tercero:

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida en única instancia, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, manifiesta, en síntesis:

-Con carácter previo, alega no haber podido constatar si el recurso extraordinario de alzada se ha interpuesto en plazo hábil puesto que del escrito de interposición no se les ha dado traslado ni les consta que se haya acompañado el preceptivo documento de la notificación de la resolución.

-Se opone a la calificación jurídica de la relación jurídica compleja existente entre el titular del local donde se instalan las máquinas recreativas y la empresa operadora, conceptuada por la Administración como una prestación de servicios. Por el contrario, considera ajustado a derecho el criterio de la sentencia del TSJ del País Vasco al que se opone el Centro Directivo sin mayor fundamentación ni argumentos jurídicos pretendiendo adaptar los hechos a lo que no son sino meras interpretaciones de la relación jurídico privada que se conforma por la voluntad de las partes.

-Considera que el organismo de recaudación no quiere aceptar la operativa generalmente extendida de la forma de actuar con las recaudaciones en estas máquinas instaladas en bares. En esta relación la finalidad básica es repartirse las ganancias de la explotación de la máquina que, aunque generase un crédito para el hostelero, ello no significa que la operadora lo tenga su disposición pues en ningún momento lo hace suyo y se lo apropia como para tener capacidad de practicar la retención consiguiente que se exige.

-La forma material de llevar a cabo la recaudación no es contraria a derecho sino acorde con lo que la voluntad de las partes han convenido, razón por la que las circunstancias en que se desenvuelve esta relación no resultan irrelevantes en aras al cumplimiento de una orden de embargo o retención de bienes.

-En conclusión, en este caso concreto y a diferencia de otros, falta por parte del requerido la imprescindible "capacidad de disponibilidad del importe a pagar por parte del requerido", por lo que la operadora en ningún momento se constituye en entidad pagadora del producto de la recaudación, ni lo hace suyo, ni siquiera a título de depositario, como para practicar la retención pretendida, que solo podría calificarse como acto de fuerza, naturalmente rechazable.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren los requisitos de competencia y legitimación para la admisión a trámite del presente recurso, según lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo:

Con carácter previo a entrar en el fondo del asunto, es preciso determinar, de acuerdo con lo alegado por el recurrente en única instancia, si el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio ha sido interpuesto en el plazo previsto en el artículo 242.2 de la LGT que dispone:

2. El plazo para interponer el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio será de tres meses contados desde el día siguiente al de la notificación de la resolución.

Si la resolución no ha sido notificada al órgano legitimado para recurrir, el plazo de tres meses para interponer el recurso se contará desde el momento en que dicho órgano tenga conocimiento del contenido esencial de la misma por cualquier medio.

El documento acreditativo de la notificación recibida o, en su caso, del conocimiento del contenido esencial de la resolución, deberá acompañarse al escrito de interposición del recurso.

Tal y como ha manifestado el TEAC con carácter de doctrina en su resolución 1542-2010 de 20 de julio de 2010, a la hora de interpretar como debe determinarse el cómputo del plazo de tres meses que se señala en el artículo 242.2 de la LGT, anteriormente reproducido, basta acudir a la doctrina jurisprudencial, pudiendo reseñarse, entre las numerosas sentencias del TS, las de 18 de diciembre de 2002, 2 de diciembre de 2003 y 28 de abril de 2004, y en las mismas se interpreta y aplica el artículo 5.º del Código Civil y el artículo 48.2 y 4 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que viene a trasladar al ámbito administrativo la norma relativa al cómputo de plazos, indicando el más alto Tribunal que «... cuando se trata de plazos de meses, como sucede en el caso de interposición del recurso, el cómputo ha de hacerse según el artículo quinto del Código Civil, de "fecha a fecha", para lo cual se inicia al día siguiente de la notificación o publicación del acto o disposición y concluye el día correlativo a tal notificación o publicación en el mes de que se trate, dado el carácter de orden público procesal que reviste la exigencia del cumplimiento de los plazos, en aplicación del principio de seguridad jurídica que garantiza el artículo 9.º de la Constitución», «... la norma de excluir el primer día se configura como regla que solamente puede aplicarse al plazo señalado por días. Así lo confirma el texto del mencionado artículo 5.º, mientras que en los plazos señalados por meses, éstos se computan de "fecha a fecha", frase que no puede tener otro significado sino el de entender que el plazo vence el día cuyo ordinal coincida con el que sirvió de punto de partida, que es el de la notificación o publicación». Este criterio sería luego acogido por el artículo 48.3 y 4, párrafo segundo de la Ley 30/1992 como el propio Tribunal reconoce matizándose en dicho precepto además, que «si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquel en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes».

Las remisiones que se hacen al artículo 48 de la Ley 30/1992, a partir del 1 de octubre de 2016, hay que entenderlas realizadas al artículo 30 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, que regula el cómputo de los plazos.

En el caso que nos ocupa, la resolución del TEAR de Madrid impugnada dictada con fecha 13 de mayo de 2015 tuvo entrada en el Departamento de Recaudación el 19 de junio 2015, según ha quedado acreditado en el expediente formado por este TEAC (folio 105) por lo que habiendo tenido entrada en el TEAC el escrito de interposición del recurso el 14 de septiembre de 2015, el recurso se ha interpuesto en el plazo preceptivo de los tres meses.

Tercero:

Sentada la temporaneidad del presente recurso, la cuestión que se plantea consiste en determinar:

- Si es conforme a derecho el embargo de los créditos derivados de la relación comercial existente entre la empresas operadoras dueñas de las máquinas recreativas de azar y los titulares de salones recreativos o de establecimientos de hostelería donde se colocan las mismas para su explotación

- Si el incumplimiento de una orden de embargo por parte de las empresas operadoras de máquinas recreativas de azar respecto de los créditos pendientes de satisfacer en el momento de la notificación de la diligencia de embargo o que se pudieran devengar a partir de ese momento, como consecuencia de la relación comercial con los titulares de salones recreativos o de establecimientos de hostelería donde se instalen tales máquinas, constituye un presupuesto de hecho de la declaración de responsabilidad solidaria regulada en el artículo 42.2.b) de la LGT.

Cuarto:

Antes de entrar en la cuestión de fondo, se hace preciso analizar el tipo de contrato sobre el que versa este recurso denominado "contrato de explotación de máquinas recreativas".

En lo que se refiere a la materia de juego, son las Comunidades Autónomas las que tiene competencia exclusiva para la regulación de esta concreta materia de las máquinas recreativas y de azar, de manera que todas ellas han aprobado su Ley correspondiente para regular el juego y las apuestas en sus respectivos ámbitos territoriales, y han desarrollado sus respectivas Leyes del juego mediante las correspondientes normas reglamentarias, con un alto grado de semejanza entre sí.

Se prevén tres tipos de máquinas recreativas y de azar:

-Las de tipo A o "*máquinas recreativas*", que son aquéllas de mero pasatiempo o recreo que se limitan a conceder al usuario un tiempo de uso o de juego a cambio del precio de la partida, sin que puedan conceder ningún premio en metálico, en especie o en forma de puntos canjeables por objetos o dinero.

- Las de tipo B o "*máquinas recreativas con premio programado*", que son aquellas que, a cambio del precio de la partida, conceden al usuario un tiempo de uso de juego y, eventualmente de acuerdo con el programa de juego, un premio.

- Las de tipo C o "*máquinas de azar*", que son aquellas que a cambio del precio de la partida, conceden al usuario un tiempo de uso o de juego y, eventualmente, un premio que dependerá siempre del azar.

El caso que nos ocupa se refiere al contrato de explotación de máquinas recreativas tipo B. Este contrato aparece descrito en la **Circular 8/1982, de 20 de julio, de la Dirección General de Tributos, relativa a la tributación de la explotación de máquinas recreativas del tipo B.**

Señala esta disposición, la explotación de estas máquinas recreativas, de tipo B, se efectúa mediante la colocación en salones recreativos o en establecimiento de hostelería, previo pacto, generalmente verbal, con los titulares de estos últimos, distribuyéndose la recaudación obtenida en proporciones variables, entre la empresa operadora y el titular del salón o establecimiento.

La empresa operadora, propietaria de las máquinas, asume todos los gastos inherentes a su condición dominical y se obliga a liquidar y entregar periódicamente al titular del establecimiento la participación acordada en la recaudación. El titular del establecimiento, a su vez, se compromete a colocar la máquina en lugar adecuado, visible y de fácil acceso para el público, y a mantener el aparato conectado a la red eléctrica, cuyo consumo de energía paga, durante el horario normal de la actividad, así como en perfectas condiciones de higiene y seguridad, junto con otras obligaciones secundarias tales como avisar a la empresa operadora de cualquier avería o incidencia, abonar los premios o sus diferencias si no lo hiciera la máquina, vigilar su utilización y facilitar cambio de moneda. En esencia, el propietario o poseedor del local lo cede parcialmente para soporte físico del artefacto y percibe como contraprestación una parte proporcional de la recaudación obtenida por éste.

El conjunto de derechos y obligaciones descrito se corresponde con un contrato atípico de carácter múltiple o mixto en el que concurren notas del arrendamiento de bienes y servicios junto a obligaciones específicas de no hacer y de custodia. El arrendador es el propietario o poseedor del local o establecimiento y el arrendatario la empresa operadora.

Quinto:

La resolución del TEAR de Madrid impugnada a través del presente recurso señalaba como argumento de autoridad la sentencia 325/2009 del TSJ del País Vasco de 18 de mayo de 2009, recurso 837/2007, la cual indica

Resulta indiscutido que el incumplimiento de la orden de embargo por la actora no deriva de la existencia de cantidades pertenecientes al deudor principal que en el momento de recibirse la diligencia administrativa estuvieran en poder de Comercial Yontxa y que con posterioridad a ella se pusieron a disposición del deudor embargado; el supuesto es bien distinto, se responsabiliza a Yontxa de continuar con la relación comercial que le unía al deudor en base a la cual se repartían los beneficios del negocio, del que debidamente había sido informado el Servicio de Recaudación.

Comercial Yontxa, S.A., propietario de la máquina recreativa conviene con el propietario de un negocio de hostelería, colocar allí su máquina y que ambos se repartan la recaudación semanalmente; pretender que en el momento de la recaudación la empresa explotadora se haga con la parte de lo recaudado que pertenece al titular del local, supone primero, privar al deudor de algo que le pertenece por contrato para luego, en segundo lugar, retenerlo y cumplir la orden de embargo, cuando esta última sólo obligaba a la actora a retener los créditos a favor del deudor que obraran en su poder, pero no ha hacerse con ellos.

En el mismo sentido encontramos otros pronunciamientos como el emitido por el Juzgado de lo contencioso-administrativo nº 2 de Castellón de la Plana en sentencia 251/2015, de 5 de octubre de 2015, en la que en un caso idéntico decreta revocar la responsabilidad solidaria declarada de la empresa operadora por las deudas del titular del establecimiento, reproduciendo los argumentos ya sentados por el TSJ de la Comunidad Valenciana en

sentencia 238/2011 de 23 de febrero en cuanto a la calificación jurídica de la relación jurídica entre la empresa hostelera y la empresa operadora de las máquinas recreativas. Señala en su Fundamento de Derecho Segundo,

La cuestión aquí sometida a consideración es esencialmente jurídica, manteniendo la parte actora que no ostenta derecho de crédito alguno contra la apremiada, ya que la recaudación se practica entre ambas conforme a lo estipulado y ella se hace cargo de su parte, sin que exista una retención de cantidades por parte de la empresa operadora, y que con los beneficios obtenidos en la explotación de las máquinas no se genera derecho de crédito alguno en favor del titular del establecimiento que la empresa actora pueda retener y depositar en la cuenta de la U.R.E, mientras que la administración demandada mantiene en definitiva que estamos ante una prestación de servicios, de manera que la única que explota la máquina recreativa es la empresa operadora, y como consecuencia de la prestación de servicios recibe una contraprestación.

*Examinadas ambas alegaciones, así como las diversas sentencias aportadas por ambas partes, este juzgador considera ajustada a derecho la calificación jurídica que realiza la parte actora de la relación que existe entre la empresa operadora de las máquinas recreativas y la titular del establecimiento, la cual encuentra sustento en recientes **Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, y en la que, por ejemplo, la Sentencia número 238, de 23 de febrero de 2011, recurso número 3642/2008** -, si bien viene referida a supuestos de liquidación del IVA, concluye en su Fundamento de Derecho Tercero en cuanto a la calificación jurídica de la relación jurídica entre la empresa hostelera y la empresa operadora de máquinas recreativas -con citas de otras sentencias- que:*

"Más de otra parte, lo que no ha visto o no ha querido ver la Administración, es que, el negocio, integra una fórmula societaria de conjunta explotación de la máquina recreativa, con un ánimo expreso de coparticipación en las ganancias. De esta forma para el cumplimiento de esta finalidad societaria, la empresa operadora se obliga al mantenimiento de la máquina en perfectas condiciones y, el titular hostelero, a su vigilancia o cuidado diario. De aquí que el porcentaje de los beneficios que recibe este último, no lo sea en calidad de retribución, o en concepto de pago por los servicios que la empresa operadora presta, sino en virtud de vínculo societario que con ella mantiene.

Es evidente pues que, no existe en modo alguno, prestación de servicios desde la empresa hostelera a la empresa operadora a que deban quedar sujeta a tributación por IVA."

Por lo tanto, de acuerdo con la citada doctrina jurisprudencial, cabe concluir que el negocio integra una fórmula societaria de conjunta explotación de la máquina recreativa, con un ánimo expreso de coparticipación en las ganancias en un porcentaje del 50%, y así el cumplimiento de esta finalidad societaria implica que la empresa operadora se obliga al mantenimiento de la máquina en perfectas condiciones y el titular hostelero a su vigilancia o cuidado diario, por lo que el 50% de los beneficios que recibe este último no lo sea en calidad de retribución o en concepto de pago por los servicios que la empresa operadora presta, sino en virtud del vínculo societario que con ella mantiene.

En consecuencia, si el propietario del local no es titular de derecho de crédito alguno frente a la empresa recurrente, esta no tiene la condición legal de deudor del dueño del local y al no tener esta condición, nada tiene que pagarle, de donde resulta legalmente imposible cumplir la orden de embargo cursada por la administración.

Por ello procede estimar el recurso contencioso administrativo al considerar que la empresa recurrente no ostenta la condición de pagadora respecto al dueño del local donde se encuentra instalada la máquina recreativa, por lo que la responsabilidad solidaria declarada en la resolución recurrida se estima disconforme a derecho, procediendo su anulación.

El criterio que emana de las sentencias de los Tribunales contencioso administrativos en los que se basa la resolución del TEAR de Madrid parte de la idea de que el negocio suscrito integra una fórmula societaria de conjunta explotación de la máquina recreativa con un ánimo expreso de coparticipación en las ganancias que, en algunos supuestos se eleva al 50%, y así el cumplimiento de esta finalidad societaria implica que la empresa operadora se obliga al mantenimiento de la máquina en perfectas condiciones y el titular hostelero a su vigilancia o cuidado diario, por lo que ese porcentaje de los beneficios que recibe éste último no lo es en calidad de retribución o en concepto de pago por los servicios prestados sino en virtud del vínculo societario que mantiene con la empresa operadora.

En consecuencia, si el propietario del local no es titular de derecho de crédito alguno frente a la empresa operadora, ésta no tiene la condición legal de deudor del dueño del local y al no tener esta condición, nada tiene que pagarle, de donde resulta imposible cumplir la orden de embargo cursada por la Administración. Sin embargo, este argumento se opone frontalmente a lo establecido por el Tribunal Supremo en su sentencia de 2 de julio de 1987 que, de acuerdo con lo establecido en la Circular 8/1982 de 20 de julio de la Dirección General de Tributos, analiza la calificación jurídica de estos contratos.

SEGUNDO:

El contrato entre los propietarios o poseedores de máquinas y locales suele ser verbal y lo es en el presente caso, forma lícita permitida para este tipo de convenios en el Código Civil por no estar comprendido entre los que necesitan una vestidura solemne y escrita (art. 1280). El contenido habitual, obra del uso o la costumbre, aparece descrito con precisión en la Circular 8/1982, de 20 de julio (RCL 1982\2076 y ApNDL 1975-85, 8234), de la Dirección General de Tributos. Con sus propias palabras, la explotación de estas máquinas recreativas, tipo B, se efectúa mediante la colocación en salones recreativos o en establecimientos de hostelería, previo pacto, generalmente verbal. La empresa operadora, propietaria de los artefactos, asume todos los gastos inherentes a su condición dominical y se obliga a liquidar y entregar periódicamente al titular del establecimiento la participación en la recaudación convenida. Este último, a su vez, se compromete a colocar la máquina en lugar adecuado (visible y de fácil acceso para el público) y a mantener el aparato conectado a la red eléctrica (cuyo consumo de energía paga) durante el horario normal de la actividad, así como en perfectas condiciones de higiene y seguridad con otras obligaciones secundarias (avisar a la empresa operadora de cualquier avería o incidencia; abonar los premios o sus diferencias si no lo hiciera la máquina; vigilar su utilización y facilitar cambio de moneda). En esencial, el propietario o poseedor del local lo cede parcialmente para soporte físico del artefacto y percibe como contraprestación una parte proporcional de la recaudación obtenida por éste.

El conjunto de derechos y obligaciones descrito, añade la Circular mencionada en su parte dispositiva, aun cuando a título de «responsa», corresponde a un contrato atípico de carácter múltiple o mixto en el que concurren notas del arrendamiento de bienes y servicios junto a obligaciones específicas de no hacer y de custodia. El arrendador es el propietario o poseedor del local o establecimiento y el arrendatario la empresa operadora. En este momento conviene advertir que la Circular analizada, por su naturaleza, da respuesta a consultas de los contribuyentes, carece en principio de talante normativo y si lo tuviera en algún aspecto, su fecha posterior al eventual devengo del impuesto en el presente caso, impediría su aplicación retroactiva, que tampoco podría ser directa porque está construida en función de otros tributos (Licencia Fiscal de actividades comerciales e industriales, impuestos sobre la renta, tráfico de las empresas y sociedades).

Ahora bien, el planteamiento de la inspección tributaria, ratificado por el Tribunal Económico Administrativo Provincial, invierte la perspectiva y encuadra la situación antes analizada dentro de «la categoría genérica del contrato de cesión de uso» de la máquina por su titular, a título oneroso, al dueño del establecimiento. Esta calificación jurídica adolece de una deformación óptica, por así decirlo, ya que la utilización de estos aparatos implica una relación directa entre propietario y jugador. Es el usuario quien la maneja previo pago del precio de la jugada. En consecuencia, los ingresos proceden de él y tienen como destinatario al empresario de la explotación del artefacto, aun cuando éste haga partícipe de una parte proporcional prefijada al dueño del local como contraprestación del uso de éste.

El Tribunal Supremo ha tenido ocasión de reiterar estos argumentos en la sentencia 34/1993 de 4 de febrero en la que señala:

QUINTO. *El motivo cuarto que aporta infracción del art. 1265-2.º, en relación a los 1257-1.º, 1271-1.º en relación a los 1281 y 1282 del Código Civil, está destinado al fracaso teniéndose en cuenta lo que ya se deja analizado, se vuelve a insistir en la argumentación, aunque desde el enfoque de que el objeto contractual, consistente en la explotación de las máquinas recreativas, está afectado de condición personalísima por el contrato que relacionó al recurrente con «Jupama SA» y que se plasmó en el documento de 27-3-1984.*

El alegato es improcedente puesto que los negocios de explotación de máquinas recreativas no revisten dicha condición y tampoco son constitutivos de contrato de sociedad, ya que cada parte conserva

sus propias titularidades; la empresa operadora la de las máquinas y el dueño del local la de éste y sólo se da una convergencia en la explotación, que se practicará en la forma que para cada caso se estipule.

(...) El discurso lleva necesariamente a la cuestión del alcance y determinación del negocio pactado el 9-4-1986 entre «Comercial Jupama» y el coactor don Antonio C. Ch. y, por relación, el fechado 1-9-1986. Estos convenios están revestidos de la particular naturaleza de constituir efectiva cesión de contrato, figura jurídica no contemplada especialmente en el Código Civil, sin perjuicio de las referencias que por aproximación contienen los arts. 1893 (contratos celebrados por el gestor a nombre propio), 1721 (sustitución total en el mandato) y 1521 (retracto legal), así como el art. 142 de la Ley de Sociedades Anónimas de 17-7-1951 (RCL 1951\811, 945 y NDL 28531) (fusión y absorción de sociedades); En todo caso se trata de un pacto válido y posible conforme al precepto civil 1255, en relación al 1091 y con mayor razón cuando el de autos se **presenta como de ejecución continuada, por la explotación sucesiva de las máquinas y no de ejecución única.** (...)

Administrativamente se refuerza lo que se deja expuesto, atendiendo al Real Decreto de 3-7-1987 (RCL 1987\1578 y 1749) (Reglamento de Máquinas Recreativas y de Azar) y su precedente el Reglamento de 24-7-1981 (RCL 1981\1991 y ApNDL 8231), pues en su art. 15 se deja bien explicitado que **el verdadero principal de la explotación de las máquinas es la empresa operadora, que las podrá comercializar bien como propietaria de las mismas, bien en régimen de arrendamiento «leasing» o valiéndose de cualquier otra modalidad admitida en Derecho. Los titulares de los locales, como dueños o simple arrendatario, son colaboradores interesados que afluyen al negocio en cuanto son aportadores de los espacios para las actividades de las máquinas que en los mismos se instalen.**

En la mayoría de los contratos se suele tener en cuenta las condiciones personales de los intervinientes, pero esto por sí no los hace personalísimos e intransmisibles y lo mismo sucede con la condición de exclusividad a favor de la Comercial, que contiene el Convenio de 27-3-1984, ya que ésta se integró en el contenido de la cesión del mismo y así lo respetó el recurrente al llevar sólo a cabo la explotación comercial de dos máquinas de dicha entidad y posteriormente de las que fueron traspasadas a los recurridos y las que éstos aportaron como de su propia titularidad. (...)

De acuerdo con lo establecido en esta última sentencia dictada por el Tribunal Supremo, los negocios de explotación de máquinas recreativas no revisten la condición de personalísimos y tampoco son constitutivos de contrato de sociedad, ya que cada parte conserva sus propias titularidades; la empresa operadora, la de las máquinas, y el dueño del local, la de éste, y sólo se da una convergencia en la explotación.

La finalidad de estos contratos es la explotación de las máquinas por la empresa operadora, que las podrá comercializar, bien como propietaria de las mismas, bien en régimen de arrendamiento "leasing", o valiéndose de cualquier otra modalidad admitida en Derecho. Los titulares de los locales, como dueños o simple arrendatarios, son colaboradores interesados que afluyen al negocio en cuanto son portadores de los espacios para las actividades de las máquinas que en los mismos se instalen.

Conforme a esta jurisprudencia se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en Consultas como la V1269-08 de 18.06.2008 y V2790-13 de 20.09.2013. En esta última se da respuesta a la tributación en IVA e IRPF/Sociedades del consultante que ejerce la actividad de "otros cafés y bares" y ha suscrito un contrato, con una duración de siete años, de explotación conjunta de máquinas recreativas y de azar, recibiendo de estas máquinas un 45%, más una cantidad a la firma del contrato. Señala la misma con respecto a la tributación en IVA:

1. *El procedimiento habitualmente utilizado para la explotación de máquinas recreativas tipo "B" o de azar, al que se ajusta el supuesto de hecho planteado en el escrito de consulta, consiste en que la empresa operadora propietaria de las máquinas las coloca en salones recreativos o establecimientos de hostelería, previo pacto con los titulares de estos últimos establecimientos.*

La empresa operadora asume todos los gastos, responsabilidades y pagos inherentes a la propiedad de la máquina y se obliga a liquidar y entregar periódicamente al titular del establecimiento la contraprestación previamente acordada que, ordinariamente, consiste en un tanto por ciento de la recaudación obtenida (total de ingresos obtenidos por la máquina menos importe de los premios pagados).

Por su parte, el titular del establecimiento se obliga a colocar la máquina en lugar visible y de fácil acceso al público, a mantener la máquina conectada a la red eléctrica durante el horario en que el establecimiento permanece abierto y en perfectas condiciones de higiene y seguridad, a avisar a la empresa operadora de cualquier avería o

incidencia, a abonar en su caso los premios o sus diferencias si no lo hiciese la máquina, a facilitar cambios y a vigilar su utilización.

Dicha actuación del titular del salón recreativo o del establecimiento de hostelería en favor de la empresa operadora debe calificarse, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, **de prestación de servicios de la empresa de hostelería a la empresa operadora conforme a lo previsto en el artículo 11 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido** (BOE del 29).

2. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley 37/1992, están sujetas al Impuesto las referidas **prestaciones de servicios efectuadas por los titulares de salones recreativos o de establecimientos de hostelería en donde estén instaladas las máquinas recreativas tipo "B" o de azar, a las empresas operadoras propietarias de las referidas máquinas.**

3. En virtud de lo establecido en el artículo 78 de la misma Ley, la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a las citadas **prestaciones de servicios estará constituida por el importe total de la contraprestación a percibir por el titular del salón recreativo o establecimiento de hostelería del propietario de las máquinas, cualquiera que sea la forma en que se determine (comisión, porcentaje sobre la recaudación u otras análogas).**

El tipo impositivo aplicable a dichos servicios será el general del 21 por ciento conforme a lo establecido por el artículo 90, apartado uno de la Ley 37/1992 que se aplicará sobre el importe total de la contraprestación según lo expuesto en el párrafo anterior.

4. El consultante titular del establecimiento de hostelería deberá repercutir íntegramente el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava los referidos servicios sobre las empresas operadoras propietarias de las máquinas, quedando éstas obligadas a soportarlo, cualquiera que fuesen las estipulaciones existentes entre ellos.

Dicha repercusión deberá efectuarse mediante factura ajustada a lo establecido en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE del 1 de diciembre), expedida por el consultante titular del establecimiento de hostelería, siendo el destinatario de dicha factura la empresa operadora.

Así las cosas, lo que se concluye de la jurisprudencia y doctrina expuestas es que la relación existente entre la empresa operadora y el titular del establecimiento de hostelería es una relación no societaria, por la cual el titular del establecimiento presta un servicio a la entidad operadora haciéndole cesión de su espacio para la colocación y explotación de sus máquinas percibiendo por tales servicios una contraprestación que se plasma en un porcentaje sobre la recaudación. Sobre este importe, el titular del establecimiento está obligado a repercutir el IVA que grava estos servicios a través de una factura ajustada a lo establecido reglamentariamente. Por su lado, la empresa operadora, tanto en sus autoliquidaciones de IVA como al cumplimentar el modelo 347 de Declaración anual con terceras personas ha de registrar como ingreso la totalidad de la recaudación y como pago el importe pactado expidiendo a tal efecto la correspondiente factura.

Por tanto, la relación comercial continuada establecida a través del contrato de explotación de máquinas recreativas, generadora de derechos y obligaciones para ambas partes, da lugar al nacimiento de un crédito a favor del dueño del local o establecimiento en que está situada la máquina cuya retribución es variable y se concreta en un porcentaje de la recaudación obtenida. A su vez, la empresa operadora y dueña de la máquina, es quien puede cuantificar la recaudación obtenida con el juego porque es la única que dispone del sistema de apertura de la máquina y a su vez propietaria de la totalidad del importe recaudado; si bien, una vez cuantificado el importe obtenido, la retribución del dueño del local por los servicios prestados se liquidará de acuerdo con lo estipulado en el contrato.

La retribución periódica percibida por los dueños de los establecimientos de juego u hostelería donde se instalan las máquinas no es sino un derecho de crédito a su favor, realizable periódicamente de acuerdo con la cláusulas del contrato en vigor, que forma parte de su patrimonio y por ello, embargable.

Señala el artículo 81 a) del Real Decreto 939/2005 de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante RGR):

Artículo 81 Embargo de otros créditos, efectos y derechos realizables en el acto o a corto plazo

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.

Lo que señala el artículo 81 a) del RGR es la posibilidad de embargar créditos devengados cuyo período de pago aún no haya vencido, en cuyo caso este crédito quedará afectado a la deuda hasta su vencimiento si antes no resulta solventada de otro modo; una vez llegado su vencimiento, será aplicable el párrafo anterior que señala que la persona o entidad deudora del obligado al pago deberá ingresar en el Tesoro el importe hasta cubrir la deuda.

Por otro lado, 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. Esta disposición es aplicable en aquellos casos en los que nos encontremos con operaciones con pago aplazado en las cuales el devengo ya se ha producido y el pago se estipula a plazos, o bien, para los supuestos en los cuales existe un contrato de relaciones continuadas o en operaciones de tracto sucesivo.

Entiende el Departamento de Recaudación que nos encontramos ante un contrato de estas características, o sea, un contrato de tracto sucesivo o de relaciones continuadas tales como las que se describen por el TEAR de Castilla y León en sus resoluciones de 27 y 28 de noviembre de 2014 RG 37-346-2014 y 37-347-2014 sobre la posibilidad de embargo de créditos consecuencia de prestaciones por realizar derivadas de contratos en vigor. Señalan estas resoluciones:

(...) En razón de la naturaleza y efectos del embargo, no puede sino concluirse que no puede admitirse la posibilidad de los “embargos de futuro” en cuanto embargos de bienes o derechos todavía no nacidos, planteamiento éste sobre el que no existe duda doctrinal y que la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, recoge en su artículo 588.1, que dice que “será nulo el embargo sobre bienes y derechos cuya efectiva existencia no conste”. Todo lo más, podrán llegar a embargarse las prestaciones que se fueran devengando procedentes de operaciones de tracto continuo o de relaciones continuas, en tanto éstas existían en el momento del embargo.

SÉPTIMO. *En el presente caso observamos que el deudor principal tiene una relación continuada con la ahora reclamante, existiendo pagos desde el 13/06/2013 hasta el 19/12/2013, sin que este hecho haya sido objeto de controversia por la reclamante. De lo antes dicho cabe deducir que no nos encontramos con que el deudor principal presta de forma ocasional los servicios a la reclamante, sino que ésta de forma regular recibe los servicios del deudor principal, por lo que cabe concluir que la relación entre ambos es continua en el tiempo, incluso pudiendo calificarse como de tracto sucesivo. Por tanto, teniendo en cuenta que la relación comercial es única, lógico es pensar que todos los pagos que se efectúen en dicha única relación comercial estén amparados bajo la diligencia de embargo de créditos cuyo incumplimiento originó la derivación de responsabilidad ahora impugnada. Por tanto, de lo antes dicho cabe deducir que la reclamante incumplió la orden de embargo notificada el 13/06/2013.*

Todo ello nos lleva a considerar como embargables los créditos generados por la prestación de servicios realizada por el titular del establecimiento de juego u hostelería donde se instalan las máquinas recreativas a la empresa operadora dueña de las máquinas, cuyo pago, indeterminado a priori, pero concretado, a través del contrato suscrito, en un porcentaje de la recaudación que se efectúe, es perfectamente determinable en el momento en que se realice la liquidación y se satisfaga la contraprestación al dueño del local. No resulta óbice que no se pueda realizar ninguna retención a priori sobre el crédito, como alegan las empresas operadoras, sino que basta con que esta retención se realice en el momento en que se liquide la contraprestación acordada, que ordinariamente consiste en un tanto por ciento de la recaudación obtenida, actividad que solo podrá llevarse a cabo cuando la

empresa dueña de la máquina proceda a abrir la máquina y a cuantificar el total de lo recaudado, pudiendo así dar cumplimiento en sus estrictos términos a la diligencia de embargo cursada.

El TEAC se ha pronunciado recientemente en su resolución RG 4824/2016 de 27 de octubre de 2016 dictada en también en unificación de criterio, sobre esta materia, en otro supuesto cuyas relaciones comerciales se amparaban en contratos de similares características:

(...)

Aunque no nos encontramos en puridad ante un contrato de tracto sucesivo sino ante un contrato atípico o mixto, es cierto que el contrato denominado de afiliación al sistema de tarjetas de pago es un contrato único con el que se mantiene unas relaciones continuadas entre el establecimiento mercantil, deudor de la Hacienda Pública, y la entidad financiera que realiza una gestión de cobro de las operaciones satisfechas a través de las tarjetas, sustentado en una serie de condiciones que figuran en el contrato y bajo la contraprestación pactada. La diferencia fundamental entre este contrato y un contrato de tracto sucesivo es la indeterminación en cuanto al nacimiento de la obligación en el momento de presentación de la diligencia de embargo, si bien existe un contrato vigente válidamente celebrado y la concreción del precio de las operaciones que pudieran realizarse que normalmente se fija en función de la facturación.

Sin embargo hay un elemento en las condiciones generales que deriva de estos contratos y que les hace asemejarse en mayor medida a un contrato de tracto sucesivo y es que, a pesar de la indeterminación del momento del nacimiento del crédito, el establecimiento tiene la obligación de aceptar la tarjeta como medio de pago, por lo que si el contrato con la entidad financiera se mantiene, no puede el establecimiento en ningún momento negarse a aceptar el pago de una operación a través del uso de la tarjeta de crédito para evitar, a posteriori, la retención de esos fondos provenientes de un crédito generado con posterioridad a la presentación de la diligencia de embargo, en la medida en que está adherido a un sistema de pagos que oferta un servicio que se ofrece de manera pública al cliente.

A ello hay que añadir que la disponibilidad de los fondos para el establecimiento es prácticamente inmediata, pues la totalización de las operaciones satisfechas a través de la TPV con tarjetas de crédito se hace en períodos muy cortos, generalmente de manera diaria, o bien de forma automática, lo que implica la disponibilidad del efectivo para el establecimiento mediante el abono en cuenta también de forma diaria.

(...)

SEXTO: Una vez resuelta la problemática en cuanto a la embargabilidad de estos créditos, la segunda cuestión planteada es determinar si el incumplimiento de esta diligencia de embargo por parte de las empresas operadoras puede ser constitutivo del presupuesto de hecho de la declaración de responsabilidad solidaria regulado en el artículo 42.2.b) de la LGT.

Una vez presentada la diligencia de embargo ante la empresa operadora ésta se ve obligada al cumplimiento de la obligación con la Hacienda Pública en los mismos términos que con el dueño del establecimiento, deudor tributario, sin que el pago que haga en su caso a éste produzca efecto liberatorio, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 170 de la LGT y 81.a) del RGR, de lo cual se le ha dado cumplida advertencia en la diligencia de embargo, así como la responsabilidad en que puede incurrir en caso de incumplimiento.

El artículo 42.2.b) de la LGT señala:

“2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

(...)

c) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo”.

La responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.2 de la LGT nace para proteger la presunción de legalidad y ejecutividad de los actos administrativos que integran el procedimiento de apremio frente a las conductas que obstaculizan o impiden la acción recaudadora.

Afirma el Tribunal Supremo en Sentencia de 24 de febrero de 2012 (recurso de casación nº 6337/2008), con referencia al artículo 131.5.b) de la Ley 230/1963, General Tributaria (artículo que establecía la responsabilidad solidaria en el pago de la deuda tributaria pendiente de “los que por culpa o negligencia incumplan las órdenes de embargo”) que “Con carácter general el nacimiento de este supuesto de responsabilidad requiere de la concurrencia de diversos presupuestos: en primer lugar, el inicio de un procedimiento de apremio, en segundo término, la notificación de la diligencia de embargo y finalmente, que está resulte incumplida por las acciones u omisiones – culpables o negligentes- de un tercero, siendo suficiente con la existencia de una conducta que fuera posible calificar como incumplimiento de la orden de embargo”.

Pues bien, habiendo determinado que existe un crédito susceptible de embargo y recibida la diligencia de embargo de créditos por la entidad que ha de cumplir con el pago de ese crédito a su titular, deudor a su vez de la Hacienda Pública, el incumplimiento voluntario de la orden de embargo contenida en la diligencia que determina la imposibilidad de hacer efectivo el cobro de las deudas de la Hacienda constituye un presupuesto de hecho para exigir la responsabilidad a la entidad operadora a que hace referencia el artículo 42.2.b) de la LGT.

Así lo ha señalado el TEAC entre otras, en resolución 3376/2009 de 1 de diciembre de 2010, la cual, en un supuesto de embargo de créditos derivado de la resolución de un contrato de arrendamiento cuya titularidad pertenecía al deudor tributario, señala,

QUINTO. *De acuerdo con lo señalado en el fundamento anterior, queda por determinar si la interesada incumplió la orden de embargo indicada, causa de imputación de la responsabilidad tributaria prevista en el citado artículo 42.2.b) de la LGT y que le ha sido exigida por la Dependencia de Recaudación en el acuerdo impugnado. En este sentido, la recurrente había recibido la orden por la que se declaraban embargados los créditos a favor de la deudora principal derivados de contrato de arrendamiento del inmueble de la calle Reyes Católicos XX de Granada. Asimismo, recibió la orden de trabar embargo sobre el crédito pendiente de pago a los trabajadores de 1.231.245,95 €.*

Sin embargo, la interesada con pleno conocimiento de las circunstancias señaladas en los párrafos anteriores, incumplió voluntariamente la orden de embargo del crédito citado y procedió al abono de las cantidades necesarias para finiquitar las relaciones laborales; y sin que sirva de justificación la pretendida cesión de derechos de cobro del arrendatario a los trabajadores. Por lo que dicho incumplimiento consciente y voluntario, y que determinó la imposibilidad de hacerse efectivo el cobro de las deudas, constituye el presupuesto para exigir la responsabilidad a la interesada a que hace referencia el citado artículo 42.2.b) de la LGT. En base a lo cual ha de considerarse conforme a derecho el acuerdo en el que se establece dicha responsabilidad y desestimarse este recurso.

Por todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,**

ACUERDA

ESTIMARLO fijando el siguiente criterio: el incumplimiento de la órdenes de embargo por parte de las empresas operadoras de máquinas recreativas de azar respecto de los créditos pendientes de satisfacer en el momento de la notificación de la diligencia de embargo o que se puedan devengar a partir de ese momento, como consecuencia de la relación comercial con los titulares de los salones recreativos o de establecimientos de hostelería donde se instalen tales máquinas, constituye presupuesto de hecho de la declaración de responsabilidad solidaria regulada en el artículo 42.2.b) de la LGT.

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