

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ066688

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 31 de mayo de 2017

Vocalía 12.^a

R.G. 94/2017

SUMARIO:

Procedimiento de recaudación. Periodo ejecutivo. Procedimiento de apremio. Embargo de bienes. Diligencia de embargo. Legitimación para la impugnación de la diligencia de embargo. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. Por un lado, se trata de determinar si el obligado a cumplir una diligencia de embargo por las deudas de un tercero del que es acreedor carece o no de legitimidad para impugnarla en vía administrativa y económico-administrativa. Pues bien, de conformidad con el art. 232 de la ley 58/2003 (LGT), en el caso analizado, la entidad operadora de máquinas recreativas a quien se notifica una diligencia de embargo para su cumplimiento o ejecución, no goza en ese momento procesal de legitimación para interponer frente a la misma recursos o reclamaciones: por un lado, porque no es sujeto pasivo, ni en ese momento responsable por el incumplimiento de la diligencia de embargo indicada; y, por otro, planteada la cuestión de si estaría legitimada por tener intereses legítimos y directos que pudieran resultar afectados por la diligencia de embargo emitida, se estima que dicha diligencia no es susceptible en ese momento procesal de vulnerar los derechos o intereses de la entidad financiera destinataria, la cual únicamente estaría legitimada para impugnar las actuaciones de derivación de responsabilidad que en su caso y posteriormente pudieran dirigirse contra la misma y, que eventualmente, pudieran afectar a sus intereses, si estimase que por culpa o negligencia ha incumplido dicho orden de embargo o ha colaborado o consentido el levantamiento de los bienes embargados. **(Criterio 1 de 2)**

Responsabilidad derivada del Derecho Tributario. Responsabilidad solidaria. Ocultación o levantamiento de bienes objeto de embargo e incumplimiento de orden de ejecución de embargo. Por otro lado, 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 art. 42.2.b) de la Ley 58/2003 (LGT). **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 35, 42, 181, 223, 229, 232 y 242.

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 Enrique, 17, 28020-Madrid, contra resolución de fecha 18 de diciembre de 2015 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (Sala de Málaga), por la que se resuelve la reclamación económico-administrativa número 29/4444/2012, deducida frente a una diligencia de embargo de créditos.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

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

1-El día 21.06.2012 se notificó a **M S.L.** la diligencia de embargo con clave xxx, en su calidad de entidad pagadora y en relación con el deudor **D.P.**, con NIF: X000, en la que se ordena lo siguiente:

*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 4.310,03 euros.***

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

Disconforme con la diligencia de embargo, la representación de la sociedad interpuso recurso de reposición en el que alegaba que *“su relación entre esta mercantil, y en general todas las operadoras de máquinas recreativas, y los titulares de la explotación de la actividad de Bar (“barista”) es una relación puramente societaria de explotación conjunta de las citadas máquinas sin que exista entre uno u otro ningún derecho de crédito sino que más bien concurre una pura participación en beneficios de la recaudación obtenida”.*

En su apoyo citaba la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 21.05.2007 Rec. 905/05, estimatoria de las pretensiones de la sociedad interesada que había sido declarada responsable solidaria al amparo del artículo 131.5 Ley 230/1963, General Tributaria, por incumplimiento de la orden de embargo de la recaudación de máquinas recreativas sitas en el local de la mercantil deudora. El TSJ consideraba que el propietario del local no era titular de derecho de crédito alguno frente a la empresa recurrente puesto que la cantidad que recibe de la misma no lo era 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.”*

El recurso de reposición fue desestimado por acuerdo de 1.08.2012, en el que se decía que, de acuerdo con la documentación aportada por el interesado, no se consideraba probada la alegación formulada puesto que le correspondía la presentación de pruebas que acreditasen esa relación societaria.

2- La representación de M S.L. interpuso contra el acuerdo desestimatorio anterior, notificado el 3.08.2012, la reclamación económico-administrativa 29/4444/2012 ante el TEAR, mediante escrito presentado el 3.09, reiterando las alegaciones formuladas.

El TEAR dicta resolución estimatoria de fecha 18.12.2015 en cuyo fundamento de derecho segundo razona:

SEGUNDO.-

Vista la documentación aportada y las alegaciones formuladas por la reclamante, este Tribunal estima que aunque no se haya aportado prueba documental acreditativa de la naturaleza societaria de la relación existente entre ella y el deudor a la Hacienda Pública, por no existir tal documento, la naturaleza de dicha relación es indudablemente societaria y así le ha sido reconocido a la interesada en una sentencia judicial anterior, por lo que lo procedente sería un embargo de dinero en efectivo, no un embargo de créditos.

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 del recurrente, por las que procedería la estimación del presente recurso, serían las que a continuación, en síntesis, se exponen.

a) En primer lugar, se cuestiona la legitimación para impugnar la diligencia de embargo por parte del obligado a cumplirla, tanto mediante reclamación económico-administrativa como a través de recurso de reposición. En la

medida en que los propietarios de esas máquinas recreativas de azar son meros cumplidores de la diligencia de embargo dictada como consecuencia de la deuda tributaria de un tercero, no están legitimados para impugnarla.

Se considera que el obligado a cumplir una diligencia de embargo no es un obligado tributario al no estar encuadrado en el artículo 35 de la LGT por no ser ese cumplimiento ni una obligación material ni una formal en el sentido regulado en el artículo 17 y siguientes de la LGT. Sobre esta cuestión se han presentado escrito de alegaciones en el procedimiento abierto por el TEAC, Vocalía Coordinadora/Duodécima, al amparo de lo dispuesto en el artículo 229.1 LGT, en relación con la resolución de 28.01.2016 RG 19/452/2012 dictada por el TEAR de Castilla La Mancha, que se da por reproducido. El obligado a dar cumplimiento a una diligencia de embargo por el débito tributario de un tercero tampoco es un sujeto infractor, ni tampoco puede decirse que tenga interés legítimo alguno que resulte afectado en tanto que el contenido de la orden de la diligencia de embargo se refiere a los importes de la recaudación de la máquina recreativa y de azar que correspondan al deudor tributario.

Se cita como argumentos de autoridad las resoluciones del TEAC de 8.07.2009 RG 8115-08 y de 28.04.2014 RG 5820-13, referidas ambas a entidades financieras respecto de créditos derivados de pago mediante tarjeta de crédito o débito.

b) En España hay una fuerte regulación de los juegos de suerte, envite o azar y las apuestas, por lo que la naturaleza de la relación entre el propietario de una máquina recreativa de azar tipo B, con premio metálico, y el titular del local donde esté instalada y en funcionamiento para su explotación no depende de la voluntad de las partes sino del mandato legal.

En la Comunidad Autónoma de Andalucía la regulación de esta actividad se encuentra en la Ley 2/1986 de 19 de abril, de Juego y Apuestas de Andalucía y en su normativa de desarrollo, como es el Reglamento de Máquinas Recreativas u de Azar, de Salones Recreativos de Andalucía, Decreto 250/2005, de 22 de noviembre, reproduciendo parcialmente algunos de los artículos más relevantes de ambas normas.

A la vista de esta normativa puede establecerse que se distingue claramente entre las empresas de juego o empresa operadora y el local donde se instalan para su explotación. La primera es la titular de la actividad que tiene que obtener la autorización de explotación e inscribirse en el correspondiente registro así como tener forma jurídica de sociedad y constituir fianza, entre otras obligaciones, mientras que, por el contrario, los locales donde se instalan sólo requieren de autorización de instalación.

Este Departamento de Recaudación interpuso recurso extraordinario de alzada contra la Resolución del TEAR de Madrid 28/12513/2012, de fecha 11.09.2015, en la que se consideró que no procedía la declaración de responsabilidad solidaria de una empresa operadora al amparo del artículo 42.2.b) por incumplimiento de la orden de embargo de la recaudación correspondiente al titular del local donde estaba instalada la máquina recreativa hasta cubrir la deuda que éste último mantenía con la Hacienda Pública. La argumentación recogida en las alegaciones de este recurso es relevante debido a la íntima conexión entre ambos.

Las alegaciones vertidas señalan lo que, resumidamente, se señala a continuación:

En los contratos de explotación conjunta de máquinas recreativas de azar el propietario 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 obligado a colocarla 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, el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los sujeta a este impuesto. 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 y al cumplimentar el modelo 347 "Declaración anual de operaciones con terceras personas", 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 se declaran embargados los créditos a favor del deudor de la Hacienda pública 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 emana de la sentencia 325/2009 del TSJ del País Vasco de 18.06.2009. En esta sentencia no se tiene en cuenta la naturaleza del contrato entre la empresa operadora y el deudor principal. Señala el TSJ que la relación comercial que une la operadora y al titular del establecimiento donde se instala la máquina recreativa de azar consiste en que se repartan los beneficios por lo que uno de ellos no puede tomar a favor de la Hacienda Foral lo que pertenece a otro. Entiende el TSJ que el operador y el titular del establecimiento son dos socios con la misma posición en la relación, lo cual no se comparte por el Centro Directivo al ser contrario a lo establecido en la Ley 4/1991, de 8 de noviembre, reguladora del juego en la Comunidad Autónoma del País Vasco, y en el mismo sentido las aprobadas por cada Comunidad Autónoma.

Finaliza la Directora 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, lo cual no está permitido por el ordenamiento jurídico.

Se citan los argumentos esgrimidos por la Audiencia Nacional en la sentencia de 9.12.2002 recurso 1417/2001.

En este escrito de alegaciones del recurso extraordinario de alzada interpuesto contra la resolución del TEAR de Madrid 28/12513/2012 de 11.09.2015 se solicitó *"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"*.

Por ello, se solicita del TEAC que dicte resolución estimatoria del presente recurso extraordinario de alzada estableciendo como criterio:

1- El obligado a cumplir una diligencia de embargo por las deudas de un tercero del que es acreedor carece de legitimidad para impugnarla en vía administrativa y económico-administrativa.

2- En el caso de las empresas propietarias de máquinas recreativas o empresas operadoras,. En cuanto titulares de la licencia o permiso de explotación de las mismas, las diligencias de embargo que deban cumplir respecto de los titulares de los lugares donde las máquinas estén instaladas y en funcionamiento y respecto de la recaudación que se obtenga de las mismas, serán diligencias de embargo de créditos, por ser la naturaleza de la relación entre las empresa operadoras y los titulares citados contractual de prestación de servicios, con todas las consecuencias que de ello se derivan, cualquiera que sean las estipulaciones de las partes en relación a la cuantía de la remuneración y modo de satisfacerla que las primeras deban abonar a los segundos.

Tercero.

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, 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, se considera que existen causas de Inadmisibilidad de recurso extraordinario de alzada porque no se ha puesto de manifiesto la concurrencia de ninguno de los tres motivos establecidos en el artículo 242 de la LGT como fundamentadores del mismo.

-En cuanto a la legitimación de las empresas operadoras para impugnar en vía económico-administrativa y en sede judicial las diligencias de embargo recibidas respecto de un titular del lugar donde las máquinas se encuentren instaladas y en funcionamiento, se considera que debe reconocerse tal legitimación pese a no ser ni acreedores ni deudores de los titulares de estos establecimientos por las consecuencias que se pueden derivar de una diligencia de embargo que, en el supuesto de impedirse su impugnación, provocaría una clara indefensión al receptor de dicha orden.

- Se manifiesta su oposición a la relación entre las empresas operadoras y los titulares de los lugares donde las máquinas están instaladas señalando que no es una prestación de servicios sino una relación puramente societaria de explotación. Por esta razón no les es posible realizar los embargos pretendidos cuyas causas pueden sintetizarse de la siguiente forma:

- La recaudación llevada a cabo por ambas mercantiles se hace de manera conjunta y los titulares de los establecimientos retraen lo que les corresponde, actuación que se realiza en el lugar donde las máquinas están instaladas y no en el domicilio de las empresas operadoras, sin que la emisión de una factura, mero requisito formal, modifique la verdadera relación entre las partes.

- En el momento de la recepción de la diligencia no existe crédito alguno favor de los titulares de los establecimientos debido a la naturaleza de la relación existente entre ambas empresas; y en caso de que lo hubiere sería un crédito futuro y no nacido con las siguientes peculiaridades:

§ Depende de la actuación de un tercero, puesto que los ingresos dependen de los clientes que acuden al local.

§ Depende de que en el momento de la apertura de la máquina haya una cantidad superior a la cantidad correspondiente a la Tasa sobre el juego.

§ Solo a partir de que la cantidad existente superase el importe de la Tasa sobre el Juego se generaría el derecho al cobro por parte del obligado tributario.

- En consecuencia, el embargo del crédito sería nulo porque se trataría de créditos futuros y no nacidos dependientes de actuaciones de terceros que no se han producido cuando se recibe la notificación de la diligencia de embargo de créditos.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo 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.

Las cuestiones que se plantean en el presente recurso son las siguientes: a) Si el obligado a cumplir una diligencia de embargo por las deudas de un tercero del que es acreedor carece de legitimidad para impugnarla en vía administrativa y económico-administrativa b) Si en el caso de las empresas propietarias de máquinas recreativas o empresas operadoras, en cuanto a titulares de la licencia o permiso de explotación de las mismas, las diligencias de embargo que deban cumplir respecto de los titulares de los lugares donde las máquinas estén instaladas y en

funcionamiento y respecto de la recaudación que se obtenga de las mismas, serán diligencias de embargo de créditos, por ser la naturaleza de la relación entre las empresas operadoras y los titulares citados contractual de prestación de servicios, con todas las consecuencias que de ello se deriva, cualquiera que sean las estipulaciones de las partes en relación a la cuantía de la remuneración y modo de satisfacerla que las primeras deban abonar a los segundos.

Tercero.

Con carácter previo, hay que analizar en qué supuestos puede plantearse el recurso extraordinario de alzada y si procede su admisión.

El artículo 242 de la LGT establece en su apartado 1:

“Las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario y, en su caso, las dictadas por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en única instancia, podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia, cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, o cuando apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales Económico-Administrativos del Estado o de los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.”

El recurso es excepcional y sólo puede fundarse en alguno de los motivos siguientes:

- que se estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones
- que no se adecuen a la doctrina del TEAC
- que apliquen criterios distintos a los empleados por otros tribunales económico-administrativos regionales o locales.

Se alega por el recurrente en única instancia que el Departamento no ha puesto de manifiesto la concurrencia de ninguno de los tres motivos establecidos en el 242 LGT. Sin embargo, no podemos compartir tal alegación en la medida en que la cuestión planteada se suscita ante una resolución en la que se discutía la posible embargabilidad de los créditos de los que era titular el dueño del establecimiento en que se colocan las máquinas recreativas o de azar. Para llegar a tal conclusión es preciso analizar cuestiones que ya han sido objeto de estudio por el TEAC y que parten de aclarar cuál es la naturaleza de la relación entablada entre la empresa operadora dueña de la máquina recreativa y el titular del establecimiento dónde se coloca. En la medida en que la conclusión alcanzada por el TEAR no ha estudiado tal naturaleza para determinar la embargabilidad o no del crédito que emana de esta relación, y visto que existen pronunciamientos administrativos y judiciales y Consultas de la Dirección General de Tributos en diferente sentido, resulta justificados los motivos argüidos por el Departamento para considerar tal resolución como dañosa y errónea.

Cuarto.

Como primera cuestión, el Departamento de Recaudación considera que las empresas operadoras que son las propietarias de las máquinas recreativas de azar, en cuanto meras cumplidoras de la diligencia de embargo dictada como consecuencia de la deuda tributaria de un tercero no están legitimados para impugnarla.

El artículo 232 de la LGT establece en relación con los “legitimados e interesados en las reclamaciones económico-administrativas” que :

1. Estarán legitimados para promover las reclamaciones económico-administrativas:

- a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores.
- b) Cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria

Esta cuestión ya ha sido resuelta por el TEAC en resoluciones como la dictada en Unificación de criterio el 28.04.2014 RG 5820/2013, en la misma línea que el RG 8115/2008 de 8.07.2009, que estableció como criterio:

De conformidad con el artículo 232 de la Ley General Tributaria, la entidad financiera a quien se notifica una diligencia de embargo para su cumplimiento o ejecución no goza en ese momento procesal de legitimación para interponer frente a la misma recursos o reclamaciones: de un lado, porque no es sujeto pasivo ni en ese momento responsable por el incumplimiento de la diligencia de embargo indicada; y, de otro, planteada la cuestión de si estaría legitimada por tener intereses legítimos y directos que pudieran resultar afectados por la diligencia de embargo emitida, se estima que dicha diligencia no es susceptible en ese momento procesal de vulnerar los derechos o intereses de la entidad financiera destinataria, la cual únicamente estaría legitimada para impugnar las actuaciones de derivación de responsabilidad que en su caso y posteriormente pudieran dirigirse contra la misma y, que eventualmente, pudieran afectar a sus intereses, si estimase que por culpa o negligencia ha incumplido dicho orden de embargo o ha colaborado o consentido el levantamiento de los bienes embargados.

También volvió a suscitarse esta cuestión en el procedimiento abierto por el TEAC al amparo de lo dispuesto en el artículo 229.1 LGT en relación con la reclamación 19/452/2012 del TEAR de Castilla La Mancha de 28.01.2016, en cuyas alegaciones el Departamento de Recaudación señalaba que el obligado a cumplir una diligencia de embargo no es un obligado tributario de los relacionados en el artículo 35 de la LGT, por no suponer el cumplimiento de una obligación material o formal; no es tampoco un sujeto infractor, pues lo son únicamente los relacionados en el artículo 181 LGT, ni tampoco presenta interés legítimo alguno que pueda resultar afectado.

Este procedimiento abierto con el RG 3760/2016 fue resuelto por el TEAC el 29.09.2016 para dilucidar si el receptor y por tanto, obligado al pago de una diligencia de crédito estaba legitimado para solicitar la devolución de los ingresos indebidamente realizados en virtud de esta orden, estableciendo como Doctrina de obligado cumplimiento que *“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.”*

En relación a la consideración que merece el tercero, receptor y obligado al cumplimiento de una diligencia de embargo de créditos el TEAC estableció lo siguiente en su Fundamento de Derecho TERCERO en donde reitera lo manifestado en el anterior recurso de alzada para la Unificación de criterio en lo relativo a la legitimación de los receptores de las diligencias de embargo para su impugnación :

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.

(...)

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.**

Este criterio aplicable para determinar la legitimación con ocasión de la interposición de la reclamación económico-administrativa es aplicable a los legitimados e interesados en el recurso de reposición a quienes serán aplicables las mismas normas establecidas al efecto según lo dispuesto en el artículo 223.3 de la LGT.

Quinto.

La siguiente cuestión que se plantea en este recurso se centra en determinar si las diligencias de embargo emitidas por la Administración Tributaria y dirigidas a las empresas propietarias de máquinas recreativas o empresas operadoras tienen la consideración de diligencias de embargo de créditos de los titulares de los lugares donde las máquinas estén instaladas, deudores de la Hacienda Pública, con respecto a la recaudación que de ellas se obtenga, debido a la naturaleza de la relación entre las empresas operadoras y los titulares de los establecimientos, considerada por el Departamento de Recaudación como una relación contractual de prestación de servicios, con todas las consecuencias que de ello se deriva e independientemente de las estipulaciones de las partes en relación a la cuantía de la remuneración y la forma de satisfacerla.

Esta cuestión también ha sido resuelta por el TEAC en el RG 576/2016 de 23.03.2017 dictada en Unificación de criterio que sigue la jurisprudencia del Tribunal Supremo, emitida en las sentencias de 2 de julio de 1987 y 4 de febrero de 1993, en cuanto a la naturaleza de los negocios de explotación entablados entre las empresas operadoras y los titulares de los establecimientos. En esta resolución, el TEAC, tras analizar el tipo de contrato denominado “contrato de explotación de máquinas recreativas” concluye:

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.

(...)

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 periodos

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.

(...)

Por 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

su estimación, sentando como criterios:

- De conformidad con el artículo 232 de la Ley General Tributaria, la entidad operadora de máquinas recreativas a quien se notifica una diligencia de embargo para su cumplimiento o ejecución, no goza en ese momento procesal de legitimación para interponer frente a la misma recursos o reclamaciones: de un lado, porque no es sujeto pasivo ni en ese momento responsable por el incumplimiento de la diligencia de embargo indicada; y, de otro, planteada la cuestión de si estaría legitimada por tener intereses legítimos y directos que pudieran resultar afectados por la diligencia de embargo emitida, se estima que dicha diligencia no es susceptible en ese momento procesal de vulnerar los derechos o intereses de la entidad destinataria, la cual únicamente estaría legitimada para impugnar las actuaciones de derivación de responsabilidad que en su caso y posteriormente pudieran dirigirse contra la misma y, que eventualmente, pudieran afectar a sus intereses, si estimase que por culpa o negligencia ha incumplido dicho orden de embargo o ha colaborado o consentido el levantamiento de los bienes embargados.

- 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 Ley 58/2003 General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.