

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ070727

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 28 de junio de 2018

Vocalía 12.^a

R.G. 6985/2016

SUMARIO:

Procedimiento de recaudación. Periodo ejecutivo. Procedimiento de apremio. Embargo de bienes. Incumplimiento de la orden de embargo de créditos cuando se han producido modificaciones en la relación contractual entre el deudor principal y el tercero obligado a cumplir el contenido de la diligencia de embargo.

Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La primera cuestión sobre la que nos centramos consiste en determinar si el obligado a cumplir una diligencia de embargo de créditos puede decidir sobre las consecuencias que para el cumplimiento de esta obligación pueda tener cualquier modificación que se produzca respecto del deudor principal o de la relación que mantenga con él, de manera que la única actuación que cabría hacer y a la que está obligado es la de comunicar esta modificación a la AEAT.

Pues bien, de acuerdo con el deber de colaboración general con la Administración en la recaudación tributaria, el obligado tributario deberá poner en conocimiento de aquellas todas las vicisitudes de las que tenga conocimiento en relación a los créditos embargados o que se pretendan embargar por parte de aquella y en consecuencia, deberá comunicar a la Administración todos los negocios jurídicos así como otros hechos que puedan tener relevancia de los que tenga conocimiento, sin que la alteración por las partes de los elementos de la relación jurídico-tributaria pueda producir efectos frente a la Administración. Ahora bien, no le corresponde al obligado a cumplir una diligencia de embargo decidir sobre las consecuencias que, para tal cumplimiento, tenga cualquier modificación que se produzca respecto del deudor principal o de la relación que mantiene con él, de tal modo que la única actuación que le cabe hacer y a la que además es la obligado es la de comunicar esa modificación a la Administración tributaria.

La siguiente cuestión que se plantea es si la actuación unilateral del obligado que incumple la diligencia de embargo por la alteración de cualquiera de los elementos de ese incumplimiento denota la culpa o negligencia que ha de concurrir para tratarse de una actuación constitutiva del presupuesto de hecho de la responsabilidad solidaria regulado en el art. 42.2.b) de la Ley 58/2003 (LGT) "las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo". Y efectivamente, la actuación unilateral del obligado a cumplir una diligencia de embargo alterando cualquiera de los elementos de ese cumplimiento, mediando culpa o negligencia, constituye el supuesto de hecho de la declaración de responsabilidad solidaria del art. 42.2.b) de la Ley 58/2003 (LGT), con independencia de cualquier otra consideración incluida la del cambio de titularidad del crédito que el deudor principal tenga respecto de él. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 17, 42, 162, 170 y 229.

Ley 230/1963 (LGT), art. 135.

RD 939/2005 (RGR), art. 2, 75 y 81.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 55.

Código Civil, art. 1104.

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, nº 17, 28020-Madrid, contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, por la que se resuelve la reclamación económico-administrativas de fecha 30 de marzo de 2016 recaída en la resolución de las reclamaciones 15/6730/2015 contra acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

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

1. El día 21.09.2013 se notificó a D^a A la diligencia de embargo de créditos con clave 1...X en cuyo apartado Acuerdo se indicaba lo siguiente:

*Tramitándose expediente administrativo de apremio para el cobro de las deudas pendientes de pago correspondientes al obligado al pago arriba identificado (se refiere a S C, S.L., con N.I.F.: ...) 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 existencia de un contrato de arrendamiento con el 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 23.051,93 euros. El embargo dictado alcanza también a las retenciones efectuadas en garantía de los servicios prestados.***

- En la misma diligencia se dice también lo siguiente en el apartado Cumplimiento de la orden de embargo:

Los créditos embargados deberán ser objeto de retención e ingreso en los términos que se recogen en el apartado "PLAZO Y FORMA DE INGRESO", salvo que previamente reciba una notificación en sentido contrario del correspondiente órgano de recaudación.

Tratándose de créditos de tracto sucesivo derivados de un contrato en vigor con el obligado al pago, no debe cesar en la práctica de las retenciones hasta que satisfaga el importe total que figura en el apartado ACUERDO, salvo que reciba la notificación indicada en el párrafo anterior.

- En el apartado Consecuencias del incumplimiento se señala:

Se le comunica que, **a partir del recibo de esta diligencia, no tendrán carácter liberatorio los pagos realizados al obligado al pago**, debiendo tener presente la responsabilidad en que pudieran incurrir al responder solidariamente 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, las siguientes personas:

a) *Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.*

b) *Las que por culpa o negligencia incumplan las órdenes de embargo.*

c) *Las que con conocimiento del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes.*

d) *Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos.*

Asimismo debe tener en cuenta que, con carácter general, el incumplimiento en sus propios términos de las órdenes de embargo por el obligado al pago y por cualquier persona física o jurídica obligada a colaborar en el embargo así como la obstrucción o inhibición en la práctica de dichas órdenes, podrá dar lugar a la incoación de expediente sancionador, sin perjuicio de las acciones penales que procedan.

- En el apartado Información adicional:

La presente diligencia no es susceptible de recurso alguno por la entidad pagadora, ya que no afecta a sus derechos o intereses legítimos.

Cualquier circunstancia o incidencia que puedan afectar a la realización del embargo acordado, deberá ser puesta en conocimiento del órgano de recaudación indicado en el encabezamiento de este documento.

2. En cumplimiento de la diligencia de embargo anterior, D. A contesta diciendo que cada mes abona al obligado al pago SC SL. el importe del alquiler del local que ocupa, indicando además que a partir de ese momento el ingreso del importe del alquiler lo haría en cuenta de la Administración Tributaria. Y así lo hizo respecto del importe del arrendamiento de los meses de octubre a diciembre de 2013, por importe de 250,00 € cada mes, dentro de los primeros días de cada uno de ellos. Después de éstos no realizó más ingresos.

3. Ante la falta de cumplimiento e incluso contestación al requerimiento se notificó el día 26.02.2015 a la interesada el inicio del procedimiento para declararla responsable solidaria en aplicación del artículo 42.2.b) de la LGT.

El acuerdo de declaración de responsabilidad fue dictado con fecha 30.03.2015 y en él se dice, entre otros extremos, lo siguiente:

SEGUNDO. *De la responsabilidad solidaria regulada en el 42.2.b) de la LGT*

(...)

e) De acuerdo con la información facilitada por ANTELO NEGREIRA MARIA JOSEFA en el modelo 180 (Retenciones por arrendamientos de bienes inmuebles) correspondientes a los ejercicios 2013 y 2014, SOGEINVERCA CORUÑA SL ha percibido rentas por importes de 3.000,00 € en cada uno de esos ejercicios, en concepto de arrendamiento. Dichos importes se corresponden con un pago mensual de 250,00 euros.

Entre otros, constituye un presupuesto de hecho para derivar la acción de cobro los supuestos de incumplimientos de las diligencias de embargo por parte de los destinatarios de las mismas (deudor del deudor a la Hacienda Pública, en el caso de embargo de créditos). En este caso, se ha realizado por ANTELO NEGREIRA MARIA JOSEFA con N.I.F.: 76320180Q una actuación cuando menos negligente. La entidad (sic) no ha cumplido la orden de embargo. Tampoco ha comunicado a la Administración Tributaria la incidencia o motivo que le impide el cumplimiento.

TERCERO. *Del alcance de la responsabilidad.*

El alcance de la responsabilidad que se exige a D. A con N.I.F.: ...que asciende a 3.000 euros (250,00 euros/mes durante doce meses) correspondiente a los pagos por arrendamientos realizados entre enero y diciembre 2014, es decir, con posterioridad a la presentación de la diligencia de embargo, al ser inferior al importe de la deuda tributaria pendiente del embargo incumplido, incluidos recargo e intereses de demora del periodo ejecutivo.

CUARTO. *De las alegaciones presentadas*

No consta la presentación de alegaciones por parte del interesado.

Segundo.

Contra el acuerdo de declaración de responsabilidad anterior, la interesada interpuso recurso de reposición mediante escrito presentado el día 30 siguiente, en el que alegaba que:

- Cumplió lo ordenado en la diligencia de embargo durante el período de 9.10.2013 a 10.12.2013.
- El 20.12.2013, SC SL le comunicó el cambio de propiedad del local alquilado, que pasó a ser de Dª L con NIF: ... Se le dice que a partir de esta fecha los ingresos ha de hacerlos a nombre y en la cuenta de la nueva propietaria.
- Pensó que no tenía que comunicárselo a la AEAT. Tampoco se lo comunicó a la asesoría fiscal siendo esta la razón por la que en el documento 180 siguió figurando SC SL.

- Con el escrito del recurso de reposición se presentó la siguiente documentación: Declaración modelo Retenciones e ingresos a cuenta sobre determinadas rentas o rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos. Resumen anual, correspondiente a 2014, que presenta el día 12 de enero de 2015 en nombre de la interesada BB, S.L., en la que se declara como perceptor de un total de 3.000,00 € a S C, S.L., por el inmueble situado en CI Monte Alto nº 21 en La Coruña, cód. postal 15030, referencia catastral ...G.

Con fecha 29 de abril de 2015 se presenta nuevamente declaración modelo 180 de 2014, con la única variación del perceptor. El que se declara ahora es Dª. L.

- Escrito fechado el 20 de diciembre de 2013 de D. P, en su condición de gerente de S C, S.L., en el que se comunica a la interesada que el local arrendado es propiedad de Dª.L, y que a partir de 1 de enero de 2014 tendría que pagarle la renta a ella. Se indica que se adjunta nuevo contrato de arrendamiento, aunque este extremo no consta.

- Varios recibos mensuales del periodo enero 2014 a marzo 2015, por el alquiler del local, que se identifica con su situación: CI ..., planta baja, y con su referencia catastralAT.

- Varios justificantes bancarios de ingresos realizados por la interesada en cuenta de Dª. L, en concepto de alquiler local en C/..., correspondientes a varios meses de 2014.

El día 13.02.2015 se notificó a Dª A un requerimiento de información en el que se decía lo siguiente:

Para poder tramitar el presente procedimiento se le requiere para que remita a esta oficina la información/documentación que a continuación se detalla:

- *Acreditación documental de los pagos realizados al nuevo arrendador correspondiente a los meses de noviembre y diciembre de 2014.*

- *El nuevo contrato de arrendamiento que supuestamente se le adjuntaba con la carta de comunicación del cambio de arrendador por parte de SOGEINVERCA CORUÑA, S.L.*

- *La razón por la que en las facturas aparece una referencia catastral distinta de la consignada en el modelo 180.*

El requerimiento fue contestado por escrito presentado con fecha 24.07.2015 en que se dice que:

Procede, en contestación al mismo y en este acto a aportar la documentación requerida:

- *Justificación de dichos pagos realizados en efectivo al arrendador, que él asimismo ingresa en cuenta. Aportamos justificación tanto del ingreso como del recibí*

- *Copia del nuevo contrato de arrendamiento.*

- *La razón por la que la referencia catastral en el modelo 180 es distinta, se debe a un error, aportamos copia de la consulta descriptiva y gráfica de datos catastrales, así como copia de la escritura donde se especifica dicha referencia.*

La documentación que se aporta es la siguiente:

- Recibo de arrendamiento del local de mes de diciembre de 2014, en el que aparece una anotación firmada por persona que se identifica con N.I.F. , y que resulta ser D. J, en la que se dice: "Recibí la cantidad de 500 euros en concepto de renta diciembre 2014 y renta enero 2015, para ingresar en la cuenta del arrendador. La Coruña 13/01/2015". En el documento bancario que se adjunta, de fecha 13 de enero de 2015, figura D. J como ordenante de una transferencia de 500 € y como beneficiario D. M.

- Recibo de arrendamiento del mismo local, correspondiente a noviembre de 2014, en el que D. J firma con fecha 21 de noviembre de 2014 una anotación a mano en la que dice que recibe la cantidad de 250,00 € "en concepto de renta noviembre que se obliga a ingresar en la cuenta del arrendador". En documento bancario se acredita la transferencia de ese importe a D. M.

- Escrito fechado el 20 de diciembre de 2013 de D. P, en su condición de gerente de S C, S.L., en el que se dice lo siguiente

(..)

En virtud de la citada representación comunica a D A, con N.I.F. ...-Q Y arrendataria del local número nueve de la Calle ... de A Coruña del que es propietaria "S C S.L. U. " que a partir del 31 de diciembre de 2012 pasa a ostentar la condición de arrendadora del citado local Dª L, con N.I.F. ...-S y domicilio en Lugar de ..., N° 2 (...) - ...- La nueva arrendadora queda supeditada a todos los derechos y obligaciones que se derivan del ejercicio del derecho de retorno elevado a escritura pública ante el Notario de A Coruña D. José Manuel Lois Puente el 11 de diciembre de 2006 inscrito en el Registro de la Propiedad N° 4 de A Coruña con la Entrada N° 00.../2006, Libro: 17, Asiento: 832 y Borrador. 2007/A313 y del contrato inicial que provocó la existencia del mismo, según los términos legales establecidos.

(..)

En esta comunicación aparece el recibí firmado por Dª A con fecha 20.12.2013 y es distinta de la de la misma fecha que se ha consignado en el antecedente cuarto del presente escrito de alegaciones. Además, aunque en ambas comunicaciones se dice que corresponden al mismo gerente de S.C. S.L, D. P., tienen rúbricas distintas.

-Contrato de arrendamiento de local, firmado en La Coruña a 29.12.2013 entre Dª A, como propietaria del local situado en esa ciudad, C/bajo, referencia catastralT y Dª A. Se adjunta al mismo la Consulta descriptiva y gráfica de datos catastrales bienes inmuebles de naturaleza urbana correspondiente a esa referencia catastral.

El recurso de reposición fue desestimado por acuerdo de fecha 24.09.2015 en el que se argumenta que:

De acuerdo con los datos y antecedentes existentes en esta Dependencia, así como de la documentación aportada por la recurrente, se comprueba lo siguiente:

- En la interposición del recurso de reposición con fecha 30/04/2015 y número de registro RGE/01402578/2015, aporta un escrito por el que S C SL le comunica el cambio de titularidad del inmueble en el que no consta la recepción del mismo. Por otro lado, en la documentación aportada posteriormente con fecha 24/07/2015 y número de registro RGE/80802214/2015, aporta otro escrito distinto en el que S C SL le comunica dicho cambio y, en cambio, en este sí que figura que se ha recibido el día 20/12/2013, que es la misma fecha del escrito. Si bien ninguno de estos dos documentos privados prueba frente a terceros su fecha y recepción en los términos establecidos en el 1227 Código Civil, que haya sido aportada una comunicación distinta de la misma fecha cuestiona, más si cabe, la realidad de la misma.

-Tampoco se acredita por ningún medio válido en derecho la fecha del contrato de arrendamiento suscrito con la nueva propietaria y arrendadora.

- Tampoco aclara ni acredita que el local que tenía arrendado de S C SL sea el mismo que el de la nueva propietaria L. No lo hace ni con la documentación que aporta con la presentación del recurso ni con la que aporta posteriormente (facturas, modelo 180, comunicación de cambio de propietario), puesto que no coinciden ni las referencias catastrales ni el número de los locales.

Como consecuencia de todo lo anterior no han quedado desvirtuados los presupuestos de hecho que determinan el incumplimiento de la orden de embargo, por lo que el acuerdo de derivación objeto de impugnación es conforme a derecho.

TERCERO.

Disconforme con el acuerdo anterior, Dª A interpuso la reclamación económico-administrativa 15/6730/2015 ante el TEAR mediante escrito presentado el 6.11.2015 en el que reitera alegaciones ya formuladas con anterioridad.

Entre otra documentación ya citada más arriba, la interesada adjunta copia de la nota simple informativa del Registro de la Propiedad nº4 de La Coruña, de fecha 5.08.2010, en el que se menciona la escritura pública de

23.06.2010 por la que S C S.L.U. vende a Dª L y D. M diversas plazas de garaje y locales comerciales situados en C/...14, 16 y 18 de La Coruña. En la misma Nota se dice que esa dirección se corresponde con las nº 21 y 23 de C/ ... de la misma ciudad.

El TEAR, actuando de forma unipersonal, dictó resolución en la que se estimó la pretensión de la interesada y anuló el acuerdo de declaración de responsabilidad, para lo cual razonaba lo siguiente en su FD IV:

En el presente caso, la Agencia Tributaria expide a la reclamante embargo de los créditos de la deudora a la Hacienda Pública, que comunica procederá al ingreso de las cuotas por alquiler devengadas, lo que así hizo hasta la extinción del contrato, pasando a pagar la cuota de arrendamiento a Dña. L, lo que puede y debe validar la oficina gestora, aportado la interesada documentación conforme le fue comunicado el cambio de arrendador, así como las facturas por alquiler y la declaración sustitutiva del Resumen anual de retenciones por arrendamiento (Mod. 180), no pudiendo concluirse que el incumplimiento del embargo fuera consciente y voluntario, pues la orden de embargo fue debidamente atendida hasta el cambio de arrendador, sin que quede acreditado por la propia Agencia Tributaria que realmente quien ha percibido la cuota de arrendamiento fuera la deudora S C, SL, y al dejar de hacer pagos al deudor, no había cantidad alguna que embargar.

Por tanto, deben ser atendidas las pretensiones de la reclamante al considerar que no se dan los presupuestos legales para exigir la responsabilidad a que hace referencia el citado artículo 42.2.b) de la L.G.T, sin perjuicio del derecho de la Agencia Tributaria, en su caso, de iniciar las correspondientes acciones que correspondan a fin de conseguir satisfacer su crédito.

CUARTO.

El Departamento de Recaudación de la AEAT entiende que la resolución TEAR es gravemente dañosa y errónea, y ello en virtud de los siguientes fundamentos:

2.1 El TEAR basa su fallo de anulación de la responsabilidad solidaria declarada en dos aspectos:

- Da por acreditado en su resolución que el contrato de arrendamiento del local situado en la planta baja de C/ ... de La Coruña, referencia catastral ...GG entre Dª A como arrendataria y SC S.L. como arrendadora, quedó extinguido desde el 1.01.2014, porque así lo afirman dos escritos distintos de la misma fecha de la arrendadora, a pesar de que la firma del que dice representarla en ambos es distinta; que la nueva propietaria del local es Dª L, aunque las referencias catastrales que se consignan en los distintos escritos y recibos del alquiler son distintas y que, de referirse la Nota simple informativa que se reseña en el FD séptimo de este escrito al local ocupado por Dª A resultaría que la propiedad del mismo corresponda a Dª L desde el 23.06.2010 y no desde 1.01.2014.

- El otro aspecto es que el TEAR considera que es la AEAT quien debe acreditar que los importes del arrendamiento no ingresados en su cuenta correspondientes al período enero a diciembre de 2014, fueron realmente percibidos por SC S.L.

2.2. El enfoque que hace el TEAR no es correcto y por ello el fallo anulatorio tampoco lo es.

De acuerdo con el artículo 42.2.b) de la LGT son responsables solidarias las personas que por culpa o negligencia incumplan las órdenes de embargo. Dª A incumplió la diligencia de embargo que le fue notificada el 21.09.2013, mediando cuanto menos negligencia. Tal y como se ordenaba en la diligencia debió ingresar a favor de la AEAT el importe del alquiler que satisfacía por el local arrendado, *salvo que previamente reciba una notificación en sentido contrario. En la diligencia de embargo que le fue notificada se indica expresamente que no debe cesar en la práctica de las retenciones hasta que satisfaga el importe total que figura en el apartado ACUERDO, salvo que reciba notificación indicada en el párrafo anterior. Además, se le advertía de las consecuencias del incumplimiento de la diligencia, entre las que estaba precisamente la declaración de responsabilidad solidaria. Finalmente y como información adicional, se le advertía de que cualquier circunstancia o incidencia que puedan afectar a la realización del embargo acodado deberá ser puesta en conocimiento del órgano de recaudación indicado en el encabezamiento de este documento.*

Las obligaciones recogidas en el párrafo anterior resultan de que no le corresponde al obligado a cumplir una orden de embargo determinar cuándo y por qué puede dejar de hacerlo; ni siquiera está legitimado para impugnarla, al no afectar a sus derechos e intereses legítimos, tal y como se recoge en el artículo 232.1 de la LGT. La posibilidad de impugnar la diligencia de embargo por parte del que tiene que ejecutarla-que por otra parte se

incluye en el texto de la propia diligencia- es asunto que está expresamente reconocido en múltiples resoluciones del TEAC como es el caso de las dictadas en fecha 28.04.2014 y 23.07.2015 RG 5820-13 y 4384-13, respectivamente.

Es por ello, que la comunicación de la deudora principal sobre el cambio de titularidad del inmueble arrendado-sea tal cambio cierto o no-no justifica de manera alguna el incumplimiento de la obligación de retener el importe del alquiler y su ingreso a favor de la AEAT a la que se ha causado un perjuicio que no debió sufrir. Ni siquiera una reivindicación del derecho al cobro del arrendamiento formulado por la nueva titular del inmueble, en el caso de serlo directamente a la arrendataria hubiera podido tener efecto alguno sobre la obligación de ésta respecto del embargo ordenado. Precisamente para la defensa de esta posible reivindicación y de otras de la misma naturaleza, la LGT en su artículo 165 recoge la figura de la tercería.

2.3. El deber de cumplimiento de una diligencia de embargo es sus propios términos, sin posibilidad de modificación de los mismos de manera unilateral por parte del obligado a cumplirla se recoge en la respuesta de la Dirección General de Tributos de 7 de abril de 2016 a la consulta V1481-16.

También este deber ha sido reconocido en la vía judicial mediante sentencias del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 2007 (Rec. nº 4948/2002) y de 9 de diciembre de 2002 (Rec. nº 1417/2001).

De cuanto se ha expuesto se concluye lo siguiente:

-Incluso en el supuesto de que por parte de la obligada a cumplir con la diligencia de embargo se hubiera acreditado de manera indubitada el cambio de titularidad del inmuebles que tenía arrendado, incumplió la orden de embargo y, para la defensa del interés del tercero, sólo existe como vía legal la interposición de la correspondiente tercería que suspende el procedimiento de apremio hasta tanto sea resuelta.

-La responsabilidad que se declare de acuerdo con el artículo 42.2.b) de la LGT tiene como presupuesto de hecho el incumplimiento de la diligencia de embargo mediando culpa o negligencia en el sentido apuntado por el artículo 1104 del Código Civil y recoge el TEAC en resolución 23.07.2015 RG 5469-13.

El incumplimiento e la orden de embargo en los términos exigidos por el artículo 76.5 del RGR constituye la omisión del artículo 1.104 CCivil.

-No puede exigirse como tercer requisito que se acredite por parte de la Administración tributaria que los importes no retenidos en cumplimiento de la diligencia de embargo han ido a parar al deudor principal. Esta cuestión tendrá relevancia en el procedimiento de tercería que se plantee, pero no en la declaración de responsabilidad en el que lo que interesa es si se ha incumplido la diligencia de embargo por culpa o negligencia.

Por todo lo anterior, se finaliza solicitando de este TEAC que dicte resolución estimatoria del presente recurso extraordinario de alzada manifestándose en contra del criterio mantenido por el TEAR de Galicia y que confirme los argumentos expuestos por este Departamento de Recaudación en el sentido de establecer como criterio que:

No le corresponde al obligado a cumplir una diligencia de embargo decidir sobre las consecuencias que, para tal cumplimiento, tenga cualquier modificación que se produzca respecto del deudor principal o de la relación que mantiene con él, de tal modo que la única actuación que le cabe hacer y a la que además es la obligado es la de comunicar esa modificación a la Administración Tributaria.

Del mismo modo, la actuación unilateral del obligado a cumplir una diligencia de embargo alterando cualquiera de los elementos de ese cumplimiento, mediando culpa o negligencia, constituye el supuesto de hecho de la declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.2.b) LGT de la Ley 58/2003, General Tributaria, con independencia de cualquier otra consideración incluida la del cambio de titularidad del crédito que el deudor principal tenga respecto de él.

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, no consta la presentación de alegaciones.

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.

La cuestión sobre la que se centra el presente recurso consiste en determinar dos cuestiones:

-Si el obligado a cumplir una diligencia de embargo de créditos puede decidir sobre las consecuencias que para el cumplimiento de esta obligación pueda tener cualquier modificación que se produzca respecto del deudor principal o de la relación que mantenga con él, de manera que la única actuación que cabría hacer y a la que está obligado es la de comunicar esta modificación a la AEAT.

- Si la actuación unilateral del obligado a cumplir una diligencia de embargo alterando cualquiera de los elementos de ese cumplimiento, mediando culpa o negligencia, constituye el supuesto de hecho de la declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.2.b) de la LGT, con independencia de cualquier otra consideración, incluida la del cambio en la titularidad del crédito que el deudor principal tenga respecto de él.

Tercero.

La normativa aplicable a los embargos de los derechos de crédito se encuentra recogida en los artículos 170 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) y en los artículos 75 y siguientes del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante RGR).

Dispone el artículo 170.1 de la LGT

“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.

Efectuado el embargo de los bienes o derechos, la diligencia se notificará al obligado tributario y, en su caso, al tercero titular, poseedor o depositario de los bienes si no se hubiesen llevado a cabo con ellos las actuaciones, así como al cónyuge del obligado tributario cuando los bienes embargados sean gananciales y a los conductores o cotitulares de los mismos”.

Por su parte 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."

Por tanto, 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.

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.

CUARTO.

En los supuesto de embargos de créditos por la Administración que conllevan la realización de pagos sucesivos, como ocurre en el caso que nos ocupa, en el cual se embarga el derecho de crédito procedente del arrendamiento de un inmueble, el arrendatario que recibe la diligencia de embargo está obligado a ingresar desde

esa fecha el importe de la renta que consta en el contrato a la Hacienda Pública. marca el artículo 81 del RGR son :

Los únicos dos límites que

-Deberá de ingresar los respectivos importes que adeude al deudor principal a la Hacienda Pública hasta el límite de la cantidad adeudada.

-Deberá continuar ingresando estas cantidades hasta el importe señalado salvo que reciba notificación en contrario por parte del órgano de recaudación.

En este supuesto, ha existido un cambio de titularidad del contrato de arrendamiento, de manera que el deudor principal ha realizado una cesión de su contrato a otra entidad a la cual arrendatario ha continuado realizando los pagos derivados del contrato de arrendamiento. Nos encontramos ante una cesión del contrato o una novación de uno de los elementos del mismo. En este punto, la originaria relación jurídico tributaria creada desde la fecha de la diligencia de embargo entre el nuevo obligado tributario y la Hacienda Pública se ha visto alterada de forma unilateral por el obligado al pago.

Sobre el carácter de obligado tributario del receptor de una diligencia de embargo ya se pronunció el TEAC en su resolución de 29.09.2016 RG 3760-2016 dictada en Unificación de criterio dictada al amparo del artículo 229.1.d) segundo párrafo de la LGT en el que señalaba:

*“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”.

(...)

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.

(...)

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

A este respecto también hay que tener en cuenta lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 17 de la LGT reguladora de la relación jurídico tributaria que señala:

“5. Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenidos de los particulares que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.”

En este sentido el artículo 162 de la LGT prevé:

1. Para asegurar o efectuar el cobro de la deuda tributaria, los funcionarios que desarrollen funciones de recaudación podrán comprobar e investigar la existencia y situación de los bienes o derechos de los obligados tributarios, tendrán las facultades que se reconocen a la Administración tributaria en el artículo 142 de esta ley, con los requisitos allí establecidos, y podrán adoptar medidas cautelares en los términos previstos en el artículo 146 de esta ley.

Todo obligado tributario deberá poner en conocimiento de la Administración, cuando ésta así lo requiera, una relación de bienes y derechos integrantes de su patrimonio en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda tributaria, de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 169 de esta ley.

2. Los funcionarios que desempeñen funciones de recaudación desarrollarán las actuaciones materiales que sean necesarias en el curso del procedimiento de apremio. Los obligados tributarios deberán atenderles en sus actuaciones y les prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones.

Si el obligado tributario no cumpliera las resoluciones o requerimientos que al efecto se hubiesen dictado, se podrá acordar, previo apercibimiento, la ejecución subsidiaria de dichas resoluciones o requerimientos, mediante acuerdo del órgano competente.”

De acuerdo con el deber de colaboración general con la Administración en la recaudación tributaria, el obligado tributario deberá poner en conocimiento de aquellas todas las vicisitudes de las que tenga conocimiento en relación a los créditos embargados o que se pretendan embargar por parte de aquella y en consecuencia, deberá comunicar a la Administración todos los negocios jurídicos así como otros hechos que puedan tener relevancia de los que tenga conocimiento, sin que la alteración por las partes de los elementos de la relación jurídico-tributaria pueda producir efectos frente a la Administración.

Así se pronuncia la Dirección General de Tributos en la Consulta Vinculante **de 7.04.2016 V1481-16**.

“2. En el caso de que exista una cesión sobre los mencionados derechos de crédito ¿se debe proceder con el embargo de los derechos de crédito o tiene preferencia la cesión?”

Siendo la respuesta de la DGT la siguiente:

“El artículo 76.5 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, BOE de 2 de septiembre, en adelante LGT, establece que:

“5. El embargo deberá ejecutarse en sus estrictos términos, sin perjuicio de que el obligado al pago pueda interponer recurso o reclamación económico-administrativa si considera que se incurre en alguna de las causas del artículo 170.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.”.

Conforme a lo anterior, el consultante, receptor de la diligencia de embargo del crédito, deberá proceder a cumplir con el mandato reseñado en la misma en sus propios términos, sin perjuicio de los recursos o reclamaciones que legalmente pueda interponer el obligado al pago.

Asimismo, se recuerda que el artículo 165 de la LGT garantiza los derechos del tercerista al establecer que:

(...)”

En este último punto la DGT señala la obligación a cumplir la diligencia de embargo por parte de su receptor aunque se hubiera acreditado de manera indubitada el cambio de titularidad del inmueble que tenía arrendado puesto que para la defensa del interés del tercero existe como vía legal la interposición de la correspondiente tercería que suspende el procedimiento de apremio en tanto sea resuelta.

Este deber de cumplimiento de la diligencia de embargo en sus estrictos términos también ha sido reconocido en la vía judicial en sentencias como la de la Audiencia Nacional de 9.12.2002 (Rec. nº 1417/2001) en un supuesto de cambio en la persona del acreedor pero subsistiendo la obligación de pago que señala:

“CUARTO: (...)”

La Agencia Tributaria con el embargo de créditos trata de utilizar todas las garantías existentes que le permiten asegurar el cobro de la deuda. En este caso, con el crédito embargado lo que se origina es un cambio en la persona del acreedor, pero subsistiendo la obligación principal, la obligación de pago. De ahí que quien recurre, como obligado al pago, debió de cumplir con esas obligaciones de pagador que había asumido, pero atendiendo, como consecuencia del embargo del crédito debido, que tales obligaciones para tener el efecto extintivo o liberatorio del pago, debían de efectuarse a la persona del nuevo acreedor, a la Hacienda Pública.

SEXTO: (...)

La Administración Tributaria para asegurar el pago de las deudas goza de ciertas previsiones legales como cuando concurre como presupuesto de hecho el embargo de un crédito y el pagador del mismo no cumple con las obligaciones que ese embargo ocasionan incluidas las circunstancias subjetivas de negligencia o mala fe, se origina una responsabilidad solidaria con el deudor tributario y como tal deberá soportar el pago de la deuda.”

Por lo tanto, se han de estimar las alegaciones de la recurrente en este punto.

CUARTO: La siguiente cuestión que se plantea en el recurso es si la actuación unilateral del obligado que incumple la diligencia de embargo por la alteración de cualquiera de los elementos de ese incumplimiento denota la culpa o negligencia que ha de concurrir para tratarse de una actuación constitutiva del presupuesto de hecho de la responsabilidad solidaria regulado en el artículo 42.2.b) de la LGT “ las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo”

El significado de la culpa o negligencia debe tomarse del artículo 1.104 Código Civil en el sentido que señala el TEAC en su resolución de 23 de julio de 2015 RG 5469-2013 relativa al mismo supuesto de responsabilidad:

“(…)

Cuarto. *En el presente caso la Administración Tributaria dictó a cargo de la entidad financiera reclamante un acuerdo de declaración de responsabilidad de carácter solidaria por incumplimiento de una orden de embargo, así como por colaborar o consentir después del embargo al levantamiento de una imposición a plazo fijo, al haber aplicado el importe de la misma al cobro de un crédito propio sin mediar reclamación de tercería. Considerando además la Administración tributaria que dicho incumplimiento tuvo lugar por culpa o negligencia.*

La definición legal de culpa o negligencia, la encontramos recogida en el artículo 1.104 del Código Civil (CC), en el que se establece que:

“la culpa o negligencia del deudor consiste en la omisión de aquella diligencia que exija la naturaleza de la obligación y corresponda a las circunstancias de las personas, del tiempo y del lugar”

La entidad reclamante estaba obligada a cumplir con el embargo cuentas bancarias de acuerdo con las disposiciones de la Ley General Tributaria, Reglamento General de Recaudación y el resto de la normativa legalmente aplicable al ser el acto de la Administración Tributaria ejecutivo desde el momento de la notificación de la diligencia de embargo número 411220523234W .

La Administración Tributaria notificó a la reclamante la diligencia de embargo por importe de 1.653.146,39 euros el día 3 de diciembre de 2012. Por lo tanto, desde dicha fecha la reclamante estaba obligada a cumplir con el embargo de la imposición a plazo número 0131-0099-70-3999005418, es decir comunicar la traba, si bien al no estar vencida la imposición el 3 de diciembre de 2012, ingresar su importe al día siguiente de su cancelación anticipada, en este caso, el día 21 de diciembre de 2012.

Este Tribunal considera que los dos únicos supuestos en que la entidad de crédito puede no cumplimentar la diligencia de embargo de dinero consistente en una imposición a plazo es que esté cancelada, o que no esté vencida y no se haya cancelado anticipadamente, aunque en un procedimiento posterior pueda invocarse un mejor derecho. Si la entidad financiera no procede a la traba y no ingresa el importe objeto de la diligencia de embargo después de su cancelación anticipada, está actuando, al menos, con culpa o negligencia al no atender dicho requerimiento, porque se producirá un resultado injusto.

Ese es el criterio establecido en la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2006 (recurso casación 3433/2001), donde declara que, en los casos de pignoración las Entidades de crédito deben tomar razón de embargo, sin perjuicio de la posible interposición posterior de una tercería de mejor derecho como “el único medio y la verdadera sede donde podía discutirse la preferencia, y en su caso, los requisitos necesarios para gozar la preferencia”.

(…) decidió unilateralmente, al margen del procedimiento establecido al efecto, su mejor derecho para hacerse con la suma embargada, aplicando el importe objeto de la diligencia de embargo a la cancelación de una deuda de la que era acreedora la entidad reclamante, incumpliendo, en consecuencia, la diligencia de embargo. Por todo ello, debe rechazarse la alegación de falta de culpa o negligencia de la entidad financiera reclamante, no siendo voluntad del legislador que el cumplimiento de los actos administrativos queden supeditadas a la voluntad de los particulares, sin perjuicio del ejercicio por parte de éstos de los medios de defensa previstos en la normativa vigente, entre los que se halla la reclamación de tercería por el tercero obligado al cumplimiento de una orden de embargo. Lo contrario vaciaría de contenido el artículo 42.2 de la LGT, además de ser vulnerar lo establecido en los artículos anteriormente transcritos.

Si el interesado ha recibido una diligencia de embargo de créditos en virtud del contrato de arrendamiento que tiene suscrito con el deudor principal de la Hacienda Pública, en la cual se especifica: a) *que se declaran embargados los créditos a favor del mismo que tenga pendientes de pago a la fecha en que reciba la 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 y b) que a partir del recibo de la diligencia no tendrá carácter liberatorio los pagos realizados al obligado al pago debiendo tener en cuenta la responsabilidad en que pudieran incurrir al responder solidariamente del pago de la deuda pendiente, por ende, incurrirá igualmente en este tipo de responsabilidad si de manera unilateral decide realizar el pago a otro sujeto o entidad que supuestamente detenta la titularidad del contrato sin haber recibido ninguna notificación en contrario por parte del órgano de recaudación, constituyendo dicha conducta una actuación que denota la culpa o negligencia exigible en la delimitación del presupuesto de hecho de la responsabilidad solidaria por incumplimiento de las órdenes de embargo, máxime cuando podía haber puesto en conocimiento de la Administración las vicisitudes o cambios que se estaban abordando sobre el contrato para ser informado de cómo actuar a este respecto.*

La sentencia del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 2007 (Rec. nº 4948/2002) sobre una derivación de responsabilidad por el artículo 135.1.b) de la Ley 230/1963, General Tributaria, equivalente al 42.2.b) de la LGT y en relación a la justificación de la existencia de culpa o negligencia en el incumplimiento del embargo señala en su Fundamento Jurídico Cuarto:

"Pero precisamente lo que hace la sentencia, es confirmar la actuación administrativa, entendiéndola plenamente justificada, pues, tras considerar no probada la cesión del crédito, y, ante dicha circunstancia y las demás concurrentes en el presente caso, no solo considera que la actuación administrativa -que advirtió a [destinatario de la diligencia de embargo o deudor del deudor apremiado], de la necesidad de realizar el ingreso en el Tesoro el ingreso, una vez vencido el crédito y del carácter no liberatorio del pago al deudor- se ha acomodado a lo dispuesto en la Ley General Tributaria, sino que llega a afirmar que la aplicación de la misma se ha producido "con evidente prudencia".

*Por ello, debe desestimarse también este motivo, sin que frente a lo expuesto puedan alegarse posibles acciones de responsabilidad civil por parte de [el pretendido cesionario del crédito] dado que, de un lado, **tal entidad, al tener conocimiento del embargo, puede formular la acción de tercería correspondiente en defensa de su derecho** y, de otro, [destinatario de la diligencia de embargo o deudor del deudor apremiado], puede alegar no solo la presunción de legalidad de los actos administrativos, sino también que desde la notificación del embargo, no resulta posible hacer pagos al deudor, con carácter liberatorio, según lo dispuesto en el artículo 122.1.a) del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre ..."*

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

ESTIMARLO fijando el siguiente criterio:

No le corresponde al obligado a cumplir una diligencia de embargo decidir sobre las consecuencias que, para tal cumplimiento, tenga cualquier modificación que se produzca respecto del deudor principal o de la relación que mantiene con él, de tal modo que la única actuación que le cabe hacer y a la que además es la obligado es la de comunicar esa modificación a la Administración Tributaria.

Del mismo modo, la actuación unilateral del obligado a cumplir una diligencia de embargo alterando cualquiera de los elementos de ese cumplimiento, mediando culpa o negligencia, constituye el supuesto de hecho de la declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.2.b) LGT de la Ley 58/2003, General Tributaria, con

independencia de cualquier otra consideración incluida la del cambio de titularidad del crédito que el deudor principal tenga respecto de él.

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