

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 94/2017 de 31/05/2017

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

Procedimiento de recaudación. Embargo de créditos derivado de los negocios constituidos por los dueños de los establecimientos de hostelería con las empresas operadoras dueñas de las máquinas recreativas de azar.

El TEAC, en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, sienta criterio sobre dos cuestiones. Por un lado, establece que la entidad operadora de máquinas recreativas a quien se le notifica una diligencia de embargo no está legitimada para interponer frente a la misma recurso o reclamación, al entender que carece de interés legítimo, dado que la diligencia de embargo no es susceptible de vulnerar derechos o intereses de la entidad destinataria. Por otro lado, este incumplimiento de las órdenes de embargo constituye presupuesto de hecho de la declaración de responsabilidad solidaria del art. 42.2.b).

Fundamentos de derecho

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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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.

■