

Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, Sentencia 442/2016 de 8 Nov. 2016, Rec. 400/2015

Ponente: Mangas González, Ernesto.

LA LEY 162078/2016

RECAUDACIÓN TRIBUTARIA. Pago. El pago en especie de la deuda tributaria puede admitirse en periodo voluntario o ejecutivo cuando una ley lo disponga expresamente y en las condiciones reglamentariamente previstas. El pago puede efectuarse con bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español. El interesado debe aportar los justificantes que acrediten la inclusión de los bienes como de interés cultural en el patrimonio histórico. No procede la retroacción del procedimiento cuando el obligado tributario hubiera procedido al pago de la deuda tributaria por otro medio distinto.

La Audiencia Nacional estima parcialmente recurso contencioso-administrativo interpuesto contra resolución del TEAC, anulándola pero sin ordenar la retroacción del expediente administrativo.

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SÉPTIMA

Núm. de Recurso: 0000400 / 2015

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 04821/2015

Demandante: GETAFE CLUB DE FUTBOL S.A.D

Procurador: D. RAFAEL JULVEZ PERIS-MARTIN

Letrado: D. ANTONIO SANCHEZ MORA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente IImo. Sr.: D. ERNESTO MANGAS GONZÁLEZ

SENTENCIA Nº:

IImo. Sr. Presidente:

D. JOSÉ LUIS LOPEZ MUÑIZ GOÑI

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. ERNESTO MANGAS GONZÁLEZ

Dª. BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT

D. JAIME ALBERTO SANTOS CORONADO

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a ocho de noviembre de dos mil dieciséis.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional [Sección Séptima] ha pronunciado la siguiente Sentencia en el **recurso contencioso- administrativo núm. 400/2015**, interpuesto por «GETAFE CLUB DE FUTBOL, SOCIEDAD ANONIMA DEPORTIVA», representado por el Procurador de los Tribunales D. Rafael Julvez Peris-Martín, con asistencia letrada, contra la Resolución adoptada con fecha de 28 de mayo de 2015 por el Tribunal Económico- Administrativo Central [Sala Tercera-Vocalía Undécima - R. G. 2332/14]; habiendo sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y asistida por la Abogacía del Estado. Cuantía: 92.047,27 Euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: Solicitud de pago en especie de deudas tributarias. Resolución denegatoria. Impugnación en vía económico-administrativa.

Mediante escrito de 19 de febrero de 2014, «GETAFE CLUB DE FUTBOL, S. A. D.» [NIF.:A78388667] formuló **solicitud de pago en especie**, mediante bienes integrantes del patrimonio histórico, de deudas tributarias pendientes por importe total de 460.236,34 Euros, derivadas de las siguientes autoliquidaciones presentadas el mismo día 19 de febrero de 2014:

IRPF Modelo 111 01-2014 -----300.389,14 Euros

IRPF Modelo 123 01-2014 -----27.810,00 Euros

IVA Modelo 303 12-2013 -----132.037,20 Euros

Mediante **resolución de 25 de febrero de 2014**, del Subdirector General de Procedimientos Especiales, por delegación de la Directora del Departamento de Recaudación [AEAT], y en virtud de las competencias atribuidas por el art. 40 del Reglamento General de Recaudación [Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (LA LEY 1313/2005)], se decidió **no aceptar los bienes ofrecidos en pago de la deuda solicitada**. Resolución de la que se dio traslado a la solicitante mediante oficio de la Jefa del Equipo Regional de Recaudación de 27 de febrero de 2014, procediendo la entidad solicitante a su **impugnación en vía económico-administrativa**, formulando la correspondiente reclamación mediante escrito de 26 de marzo de 2014, que vino a ser desestimada por el Tribunal Económico-Administrativo Central mediante resolución de 28 de mayo de 2015 [R. G. 2332/14].

SEGUNDO: Interposición de **recurso contencioso-administrativo**.

Con fecha de 31 de julio de 2015, el Procurador de los Tribunales D. Rafael Julvez Peris-Martín, actuando en nombre y representación de «GETAFE CLUB DE FUTBOL, SOCIEDAD ANONIMA DEPORTIVA», interpuso ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional recurso contencioso- administrativo frente a la expresada Resolución adoptada con fecha de 28 de mayo de 2015 por el Tribunal Económico-Administrativo Central [R. G. 2332/14].

TERCERO: Admisión a trámite del recurso jurisdiccional. Demanda rectora del mismo.

El recurso contencioso-administrativo así planteado, fue **admitido a trámite** por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional [Sección 7ª] mediante decreto de 18 de septiembre de 2015 [Recurso Contencioso-Administrativo núm. 400/2015]. Una vez recibido el expediente administrativo, se dio traslado del mismo a la parte actora para que formalizara la **demanda**, lo que efectuó mediante escrito presentado el 03 de diciembre de 2015 en el que, tras la exposición de los hechos y de los correspondientes fundamentos de derecho, terminó **suplicando**:

«...que, teniendo por presentado este escrito, con sus copias, se sirva en admitirlo, y tener por formulada DEMANDA en tiempo y forma hábiles, y previos los trámites oportunos, **dicte Sentencia por la que se declare la NULIDAD del Expediente Administrativo 00/02332/14, o subsidiariamente, se declare la ANULABILIDAD de la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo-Central de 28 de Mayo de 2015**, por la que se desestima la

Reclamación Económico-Administrativa presentada contra la resolución del Sr. Subdirector General de Procedimientos especiales de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 25 de Febrero de 2014, por la cual se acuerda la denegación de la solicitud aceptación de pago en especie de deuda tributaria, con las consecuencias jurídicas inherentes a tal declaración , **y se acuerde la retroacción del expediente a su origen, con el fin de que la Administración Tributaria adopte una decisión motivada tras respetar los elementos reglados del acto administrativo** ; todo ello con expresa imposición de las costas causadas a la Administración demandada.»

CUARTO: Oposición de la Administración demandada.

A continuación se dio traslado a la Abogacía del Estado para la **contestación** a la demanda, lo que realizó mediante escrito presentado con fecha de 20 de enero de 2016, en el cual expuso los hechos y sus correspondientes fundamentos de derecho, **suplicando que se dicte sentencia desestimatoria** del recurso contencioso-administrativo interpuesto, con imposición de las costas procesales a la parte recurrente.

QUINTO: Recibimiento del proceso a prueba. Conclusiones. Terminación del proceso.

Mediante decreto de 01 de febrero de 2016 se fijó la cuantía del proceso en 92.047,27 Euros. Y mediante auto de la misma fecha se recibió el proceso a **prueba** dándose por reproducido el **expediente** administrativo. Una vez formalizado por las partes el trámite de **conclusiones** , por diligencia de ordenación de 09 de marzo de 2016 se declararon concluidas las actuaciones, y mediante providencia de 20 de septiembre de 2016 se señaló para **votación y fallo** el 27 de octubre de 2016, fecha en que tuvo lugar, quedando el asunto visto para sentencia, de la que ha sido Ponente el Magistrado D. ERNESTO MANGAS GONZÁLEZ, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Objeto del recurso contencioso-administrativo.

1.- Es **objeto de impugnación** [art. 25, Ley 29/1998, de 13 de julio (LA LEY 2689/1998)] la Resolución adoptada con fecha de 28 de mayo de 2015 por el Tribunal Económico- Administrativo Central [Sala Tercera-Vocalía Undécima - R. G. 2332/14], desestimatoria de la reclamación económico-Administrativa interpuesta por «GETAFE CLUB DE FUTBOL, SOCIEDAD ANONIMA DEPORTIVA» respecto del acuerdo denegatorio de pago en especie solicitado por dicha entidad para la cancelación de las deudas tributarias descritas en los antecedentes de hecho que preceden.

2.- La **solicitud** denegada se realizó dentro del plazo de ingreso en período voluntario de las deudas tributarias pendientes, ya reseñadas, y se basaba en el **art. 40 del Reglamento General de Recaudación** . Los bienes ofrecidos en pago eran 6 **obras pictóricas** [óleos sobre lienzo] denominadas "*Torero*" [P. Picasso, 1970], "*Ritratto de Uomo con Armatura*" [P. P. Rubens, 1602], "*La Madonna y Niño con Santa Ana*" [A. Van Dyck, 1616/18], "*Flowers in a TerracottaUrn*" [J. Van Huysum], "*La Construcción del Arco*" [J. Brueghel II] y "*El Otoño o La Matanza*" [P. Bruegel, 1600]. Y a la **solicitud** de pago en especie se adjuntó la siguiente **documentación**:

- **Solicitud de valoración de bienes e informe favorable para su inclusión como bienes de interés cultural en el patrimonio histórico, y sobre el interés de aceptar esta forma de pago en especie** . Formulada por D. Buenaventura Durall Rafols, titular de los bienes, mediante escrito presentado el 16 de enero de 2014 y dirigido a la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de Bienes del Patrimonio Histórico [Mº de Educación, Cultura y Deporte], manifestando que había autorizado a Getafe Club de Futbol SAT para ofrecer dichos bienes en solicitud de aceptación de pago en especie ante la AEAT para cancelación de deudas tributarias.

3.- La Administración tributaria [R **esolución de 25 de febrero de 2014** , del Subdirector General de Procedimientos Especiales, por delegación de la Directora del Departamento de Recaudación -

AEAT] rechazó la aceptación de los bienes ofrecidos en pago, por las siguientes razones:

«Examinada la pretensión que se formula, conviene precisar en primer lugar que la entrega de bienes pertenecientes al Patrimonio Histórico Español, es una **forma de pago excepcional** y no debe entenderse como si fuera una alternativa a la utilización de los medios de pago ordinarios. La Ley no pretende que cada contribuyente pueda elegir entre pagar sus impuestos con dinero o con una obra de arte, es decir, que en este supuesto no nos encontramos ante una alternativa en la elección del medio de pago.»

«El legislador ha arbitrado un procedimiento que permite que, en ocasiones excepcionales y ante supuestos cualificados, el propietario de un bien integrante del **Patrimonio Histórico Español** pueda ofrecerlo para el pago de sus deudas. No obstante, la mera calificación del bien como integrante del Patrimonio Histórico Español, ni siquiera el especial **interés cultural** de mismo, que pudiese manifestar el órgano competente del Ministerio de Educación Cultura y Deporte, determinaría el sentido de la decisión de la Hacienda Pública que deberá ponderar los **restantes intereses en juego**.»

«Al respecto, el Tribunal Económico Administrativo Central, en Resolución de 18 de abril de 1999 afirma que no puede entenderse que la Administración Tributaria este obligada a aceptar el pago mediante la entrega de este tipo de bienes, aun cumpliéndose todos los requisitos legales, pues dicha aceptación constituye legalmente una facultad discrecional del Director del Departamento de Recaudación, únicamente condicionada a su motivación. Por lo anterior, y ante la decisión gubernamental de aplicar con intensidad una política de reducción del **déficit público** se ha procedido a reforzar la excepcionalidad de esta forma de pago. Al respecto, hemos de tener en cuenta el elevado importe de la deuda (460.236,34 Euros) a la que se refiere el ofrecimiento y el elevado perjuicio a la Hacienda Pública que supondría el pago de la misma en la forma solicitada.»

«Hay que añadir que en el presente caso, en base a la información y la documentación que acompaña a la solicitud, ni el solicitante del pago en especie, la entidad **GETAFE CLUB DE FÚTBOL SAD**, con NIF **A78388667**, deudora a la Hacienda Pública ni quien aparece como oferente de los bienes referidos anteriormente, acreditan la **propiedad de los bienes ofrecidos**, pues en la documentación que acompaña a la solicitud, a pesar de lo detallado de ésta, no se identifica documento alguno que pueda acreditar que cualquiera de los sujetos anteriormente referidos es propietario de ninguno de los bienes ofrecidos para el pago.»

4.- Denegada la aceptación de los bienes ofrecidos en pago de las deudas tributarias, la solicitante interpuso reclamación económico-administrativa mediante escrito de 26 de marzo de 2014, solicitando en trámite de alegaciones la anulación del acuerdo denegatorio de solicitud de pago en especie con bienes integrantes del Patrimonio Histórico, con los efectos legales inherentes a la misma. Aduciendo como fundamento de cuya reclamación razones atinentes al procedimiento ["Falta de emisión de Informe por parte de la Junta de Calificación, Valoración y Exportación del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte"], y al fondo de la resolución del mismo ["Forma de pago excepcional. Motivación", "Reducción de déficit público", "Acreditación de la titularidad de los bienes"]. Y adjuntando copia de la solicitud de pago en especie, de la solicitud de valoración y calificación de los bienes ofrecidos, de la autorización dada por su titular a la solicitante y de la valoración de los mismos bienes realizada por experto consultor en arte.

El TEAC, mediante **resolución de 28 de mayo de 2015**, desestimó la reclamación. Después de exponer el marco normativo de aplicación [Ley 58/2003, art. 60 (LA LEY 1914/2003); Ley 16/1985 (LA LEY 1629/1985), art. 73, modificado por la disposición adicional primera de la Ley 24/2001; Real Decreto 939/2005, art. 40 (LA LEY 1313/2005)], realizó las siguientes consideraciones:

«De acuerdo con lo anterior, la norma tributaria ha configurado el procedimiento de pago en especie como un **procedimiento excepcional de pago** que permite, en supuestos cualificados, que el

propietario de un bien integrante del Patrimonio Histórico Español pueda ofrecerlo para el pago de sus deudas, **sin que** por otro lado la mera calificación del bien como integrante del Patrimonio Histórico Español o el especial interés cultural que pudiera tener el mismo según el órgano competente del Ministerio de Educación Cultura y Deporte, **impliquen** la obligación de la Hacienda Pública de admitir dicha modalidad de pago, **dado que**, aun cumpliéndose todos los requisitos legales, dicha aceptación constituye legalmente una **facultad discrecional** del Director del Departamento de Recaudación únicamente condicionada a su **motivación**.»

«En el presente caso, en uso de sus facultades, el Director del Departamento de Recaudación denegó el pago con una correcta **motivación**, considerar que el **elevado importe de la deuda** aconsejaba no aceptar el pago en especie ofrecido, así como que la decisión gubernamental de aplicar con intensidad una política de **reducción del déficit público** implica el reforzamiento de la excepcionalidad de esta forma de pago, a lo que además debe añadirse que ni el solicitante del pago en especie, la entidad GETAFE CLUB DE FÚTBOL S.A., deudora a la Hacienda Pública, ni quien aparece como oferente de los bienes ofrecidos, acreditan la **propiedad** de los mismos. Por todo ello este Tribunal Económico Administrativo Central debe considerar el acuerdo impugnado ajustado a derecho.»

SEGUNDO: Planteamiento del recurso contencioso-administrativo.

1.- La **pretensión** procesal de la parte demandante [art. 31, Ley 29/1998 (LA LEY 2689/1998)] está dirigida a

«... **que se declare la NULIDAD del Expediente Administrativo 00/02332/14, o subsidiariamente, se declare la ANULABILIDAD de la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo-Central de 28 de Mayo de 2015**, por la que se desestima la Reclamación Económico-Administrativa presentada contra la resolución del Sr. Subdirector General de Procedimientos especiales de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 25 de Febrero de 2014, por la cual se acuerda la denegación de la solicitud aceptación de pago en especie de deuda tributaria, con las consecuencias jurídicas inherentes a tal declaración, **y se acuerde la retroacción del expediente a su origen, con el fin de que la Administración Tributaria adopte una decisión motivada tras respetar los elementos reglados del acto administrativo**; todo ello con expresa imposición de las costas causadas a la Administración demandada.»

2.- Y como fundamento de dicha pretensión, alega los siguientes **motivos de impugnación** [art. 56.1, Ley 29/1998 (LA LEY 2689/1998)]:

-Que el 19 de febrero de 2014 realizó **solicitud** de pago en especie de deudas tributarias, mediante entrega de bienes integrantes del patrimonio histórico, decidiendo el Departamento de Recaudación [AEAT] **no aceptar** los bienes ofrecidos en pago, por tratarse de una forma de pago excepcional; por constituir su aceptación una facultad discrecional del órgano de recaudación, sin que la mera calificación del bien como integrante del patrimonio histórico sea determinante de su decisión; y por no haberse acreditado la propiedad de los bienes ofrecidos.

-Que dicha decisión se adoptó sin que el órgano de recaudación hubiera requerido a la solicitante para que aportara la documentación acreditativa de la titularidad de los bienes ofrecidos, no permitiéndole subsanar dicha omisión, de conformidad con lo previsto en el artículo 40 del Reglamento General de Recaudación, y sin que hubiese recibido el informe vinculante que debe emitir la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de Bienes del Patrimonio Histórico Español.

-Que, además, la decisión adoptada carece de **motivación** suficiente, limitándose a señalar que la aceptación de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español es una **potestad discrecional** de la Administración; que la no aceptación obedece a la decisión gubernamental de aplicar con intensidad una política de **reducción del déficit público**, unido al perjuicio para la Hacienda Pública de aceptar ese modo de pago.

-Que en vía económico-administrativa alegó:

«1º.-) **Falta de emisión de Informe por parte de la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de bienes del Patrimonio Histórico Español** del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, que constituye un informe calificado legalmente como **no vinculante pero preceptivo** en todo caso según se recoge en el artículo 65.3 Real Decreto 111/1986, de 10 de enero (LA LEY 54/1986) , de desarrollo parcial de la Ley de Patrimonio Histórico español, tal y como se desarrollará en el apartado C de la alegación OCTAVA de la presente Demanda. 2º.-) Que la **solicitud de pago** en especie presentada por mi patrocinada fue **denegada** por la Administración Tributaria indicando que se trataba de una **forma de pago excepcional** , pero ni el artículo 60 de la Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003) General Tributaria ni el artículo 40 del Reglamento de Recaudación condicionan la utilización de dicho medio de pago, sino que establece la obligación de la AEAT de aceptar o denegar la solicitud de pago realizada una vez se haya emitido el Informe por parte de la junta de Calificación, Valoración y Exportación, sin que pueda dictarse por la AEAT una **resolución arbitraria carente de motivación** como la que claramente se ha dictado en el caso concreto. 3º:) El pago en especie ofrecido permitiría una **reducción del déficit público** , dado que pasaría a ser considerado como ingreso en la recaudación. 4º.) **Se ha acreditado la titularidad de los bienes** , mediante solicitud a la junta de Calificación, Valoración y Exportación realizada por su propietario, D. BUENAVENTURA DURALL RAFOLS; y consta igualmente en el Expediente **Informes de valoración** de los mismos realizados por experto independiente; y en caso de no haber sido así, **no se ha requerido** a mi patrocinada a los fines de subsanar este extremo, de conformidad con lo expresamente previsto en el artículo 40 del Reglamento General Recaudación y no se le ha otorgado plazo de diez días al objeto de que pudiera aportar la documental necesaria para acreditar dicha titularidad, produciendo la vulneración del procedimiento legalmente establecido y la más flagrante indefensión...»

-Que, no obstante lo anterior, el TEAC desestimó la reclamación.

-Que la actuación de la Administración le ha ocasionado perjuicios económicos equivalentes al importe de los recargos correspondientes a las deudas para cuya cancelación se ofreció el pago en especie, dado que:

«En el mes de junio de 2015, mi patrocinada se vio inmersa en una difícil situación, pues seguía manteniendo deudas con la Agencia Estatal Tributaria y las mismas podían suponer la imposición de una sanción por parte de la Liga Nacional de Fútbol Profesional, organismo que regula la competición en la que milita mi mandante, y todo ello de conformidad con lo dispuesto en el artículo 69.2 de los Estatutos Sociales de la LFP, que considera como falta muy grave el incumplimiento de los deberes o compromisos adquiridos con el estado, así como con los deportistas y con otras Sociedades Anónimas Deportivas o Clubes, sanción que incluso podría consistir en el descenso de categoría. No obstante, de conformidad con lo dispuesto en el Apartado 1.6 del Anexo II del Libro X del Reglamento General de aplicación, la Liga consideraría que no existirían deudas pendientes de pago con la Administración pública "si el Club SAD puede demostrar que ésta ha sido pagada con anterioridad al día 31 de Julio de la Temporada siguiente". Es por ello por lo que, haciendo un esfuerzo muy importante para obtener un dinero que el Club no tenía, y a un elevado coste por la financiación que hubo de solicitar, y todo ello como consecuencia de que la tramitación del procedimiento administrativo y del presente procedimiento judicial se iba a prolongar en el tiempo más allá del 31 de Julio de 2015, **se procedió con la financiación obtenida al pago y liquidación de la totalidad de la deuda que mi patrocinada mantenía con la Agencia Estatal Tributaria por los conceptos que son objeto del presente procedimiento y otros que existían a dicha fecha, tanto por el importe correspondiente a su base imponible como por los recargos correspondientes a dichas liquidaciones**, de manera que se solventara la deuda total con la Administración y, además, se evitara que este hecho no fuera susceptible de sanción alguna por parte de la Liga de Fútbol Profesional. Se acompaña como **Documento número 2** copia del **Certificado** emitido por la Agencia

*Estatal Tributaria acreditativo de que no existen deudas pendientes de pago con la misma. Por todo ello, **los defectos procedimentales denunciados en la presente Demanda han ocasionado a mi mandante un perjuicio económico cuantificable en el 20% de dichas liquidaciones, como consecuencia de la denegación indebida del pago en especie**, y que se cuantifica en las siguientes cantidades (...). Este importe total constituye la cuantía del presente procedimiento. Hasta tal punto se han ocasionado graves perjuicios económicos a mi mandante que, de haberse aceptado el pago en especie de la deuda por parte de la Administración, no sólo habría evitado los recargos, sino también se habrían podido evitar unos gastos financieros muy elevados ocasionados a mi patrocinada.»*

-Que se interpone el presente Recurso Contencioso-Administrativo frente a la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el día 28 de Mayo de 2015, por haberse tramitado un EXPEDIENTE ADMINISTRATIVO QUE ES NULO DE PLENO DERECHO, o, subsidiariamente, ANULABLE, y por ende, también lo es la resolución dictada en el mismo.

-Que respecto de la propiedad de los bienes ofrecidos como medio de pago en especie, no se requirió a la solicitante para que aportase la documentación que estimase pertinente para su acreditación, con infracción del art. 40 RGR .

-Que el elevado importe de la deuda o la política de reducción del déficit público no constituyen **motivación** adecuada para denegar aceptación del medio de pago ofrecido, "al ser los dos únicos argumentos expuestos inciertos, adoptándose la resolución de forma arbitraria...", dado que "la Hacienda Pública y junto con ella, el interés general, se han visto perjudicados al no aceptar como pago, ni siquiera fueron objeto de un mínimo análisis, unos bienes cuyo valor es muy superior al de la deuda que se pretende satisfacer".

-Que la Administración no respetó el procedimiento legalmente establecido, al resolver sin el preceptivo **informe** de la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de Bienes del Patrimonio Histórico Español, viéndose privado el órgano decisor de los elementos necesarios para adoptar una decisión adecuada a los intereses generales.

3.- En el trámite de **conclusiones**, la parte demandante insistió en los motivos de la demanda, procediendo a su definitiva formulación en los términos siguientes:

« **PRIMER MOTIVO DEL RECURSO**, por el cual esta parte considera y denuncia que se ha producido la **vulneración del procedimiento legalmente establecido, por haber utilizado la administración como motivo para desestimar la solicitud de pago en especie el hecho de no haber acreditado la titularidad de los bienes, sin haber requerido a esta parte para su subsanación y, por tanto, sin haber seguido lo previsto en el** artículo 40 del Reglamento General de Recaudación, en virtud de lo dispuesto en el artículo 62.1.e) de la Ley 30/1992, de 26 de Noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LA LEY 3279/1992), **NO SE HA CONTESTADO POR LA ADMINISTRACIÓN DEMANDADA, NO HA NEGADO DICHO EXTREMO Y NO HA PRACTICADO PRUEBA TENDENTE A DEMOSTRAR LO CONTRARIO**, admitiendo por tanto el mismo y siendo un **HECHO NO CONTROVERTIDO**, por lo que procede decretar la **NULIDAD RADICAL DEL PRESENTE ADMINISTRATIVO** y, subsidiariamente, la **ANULABILIDAD DEL ACTO** ex artículo 63 del mismo cuerpo legal, con las consecuencias inherentes a tal declaración.»

« **SEGUNDO MOTIVO DEL RECURSO**, por el cual esta parte denuncia que **el Acuerdo por medio del cual se deniega la solicitud de pago en especie resulta arbitrario y carente de motivación, y por tanto se confunde por ésta la discrecionalidad con la arbitrariedad**, ha sido contestado "a medias" por la Administración, si se permite la expresión, puesto que es el único motivo al que hace referencia en su Contestación a la Demanda pero sin contestar ni justificar ni argumentar los motivos que da esta parte en su Escrito de Demanda, en lo referente a la

consideración de que el **elevado importe de la deuda** aconsejaba no aceptar el pago en especie ofrecido, así como que la decisión gubernamental de aplicar con intensidad una política de **reducción del déficit público** implica el reforzamiento de la excepcionalidad de esta forma de pago, limitándose la Administración a reproducir de forma literal y sucinta lo que ya manifestó en su Acuerdo de denegación; y por lo tanto, sigue carente de motivación, debiendo ser estimado íntegramente el Recurso interpuesto por las razones expuestas.»

« **TERCER MOTIVO DEL RECURSO** , por el cual esta parte denuncia la **vulneración del procedimiento legalmente establecido, por no haber recabado el preceptivo Informe por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de Bienes del Patrimonio Histórico** (con independencia de que la resolución hubiera sido la misma, siempre y cuando no se produjeran otras vulneraciones del procedimiento y el acuerdo tuviera una suficiente motivación que no causara indefensión a mi patrocinada) y, por tanto, sin haber seguido el procedimiento establecido en la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003), en el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (LA LEY 1313/2005), en la Ley 16/1985 (LA LEY 1629/1985), de Patrimonio Histórico, en el Real Decreto 111/1986 (LA LEY 54/1986) y, en definitiva, en todas las disposiciones legales de aplicación y en la Jurisprudencia dictada a este respecto, en virtud de lo dispuesto en el artículo 62.1.e)»

TERCERO: Oposición al recurso contencioso-administrativo.

1.- La parte demandada, al contestar a la demanda, se opuso al recurso jurisdiccional, por las razones expuestas en la resolución del TEAC inmediatamente impugnada. Y en el trámite de conclusiones, se remitió a los hechos consignados en dicha resolución y en el expediente, así como a las alegaciones iniciales de dicha parte, al considerar que no habían sido desvirtuadas por la contraria.

CUARTO: Sobre los motivos de la demanda rectora del recurso jurisdiccional.

1.- Como queda dicho, ante la **solicitud de pago** en especie formulada por la entidad demandante, como medio de pago de las deudas tributarias reseñadas, la Administración tributaria **resolvió** "no aceptar los bienes ofrecidos en pago de la deuda solicitada". Y ello, en función del carácter excepcional de la modalidad de pago ofrecida, de la discrecionalidad inherente a la aceptación de la misma, y del reforzamiento de la excepcionalidad de cuyo medio de pago en virtud de la política adoptada para la reducción del déficit público, esto último relacionado con el elevado importe de la deuda a saldar por dicho medio y del perjuicio que el pago en esa forma reportaría a la Hacienda Pública, además de no acreditarse la propiedad de los bienes ofrecidos.

Sin embargo, el medio de pago ofrecido por el deudor tributario está previsto en el art. 60 de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003) ["2. Podrá admitirse el pago en especie de la deuda tributaria en período voluntario o ejecutivo cuando una ley lo disponga expresamente y en los términos y condiciones que se prevean reglamentariamente"], en relación con el art. 73 de la Ley del Patrimonio Histórico Español ["El pago de las deudas tributarias podrá efectuarse mediante la entrega de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General, en los términos y condiciones previstos reglamentariamente"], y con el art. 65 del Reglamento de desarrollo de la Ley citada en último término [Real Decreto 111/1986, de 10 de enero (LA LEY 54/1986) .

Y el **procedimiento** de pago en especie se encuentra regulado en el art. 40 del Reglamento General de Recaudación vigente, especificando en su apartado 1 los requisitos de la solicitud y la documentación, y precisando en su apartado 2 la forma de proceder en caso de que la solicitud no reuniese los requisitos establecidos o de que no se acompañasen los documentos necesarios, disponiendo la apertura de un trámite de subsanación, mediante requerimiento al solicitante por plazo de diez días, con apercibimiento de archivo. Sobre dicho procedimiento se pronunció la Dirección General de Tributos en Consulta Vinculante núm. V3234-14, de 02 de diciembre de 2014

(LA LEY 3710/2014).

Ello así, a la solicitud formulada recayó resolución por la que se decidía no aceptar en pago los bienes ofrecidos, siendo así que a la instancia se había adjuntado justificante de haber solicitado valoración de los mismos e informe favorable para su inclusión como bienes de interés cultural en el patrimonio histórico, y sobre el interés de aceptar esta forma de pago en especie; y que estando pendiente de decisión cuya solicitud, y sin mediar el requerimiento previsto en el art. 40.2 RGR , la Administración tributaria se inclinó por no aceptar tales bienes en pago, por las razones ya reseñadas, sin haber observado el procedimiento legalmente establecido, en función de la naturaleza de los bienes ofrecidos en pago y de los documentos adjuntados con la solicitud, es decir, sin requerir a la solicitante la subsanación de la solicitud mediante la aportación de la documentación justificativa de la titularidad de los bienes, y sin racabar la aportación de la decisión adoptada sobre la solicitud dirigida al Ministerio de Educación, Cultura y Deporte respecto de la valoración, calificación e interés de los repetidos bienes. Lo que comporta la anulabilidad, por defectos de forma, de la resolución adoptada [art. 63 de la Ley 30/1992 (LA LEY 3279/1992) , entonces vigente, en relación con los preceptos anotados de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003), del Reglamento General de Recaudación y de las restantes nomas anteriormente citadas].

2.- Son embargo, la anulabilidad de la resolución adoptada con respecto a la solicitud de pago en especie, no determina en el caso enjuiciado la retroacción del procedimiento en los términos solicitados en la súplica de la demanda. Puesto que según se expone en la demnada, **con posterioridad a que se dictase aquella, el obligado tributario procedió al pago** o, por medio distinto, de las deudas tributarias que había solicitado cancelar mediante pago en especie. Lo que acredita mediante los certificados adjuntados con la demanda [Doc 2], expedidos por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes con fecha de 25 de junio y 03 de julio de 2015, respectivamente, conforme al cual, la entidad demandante se encuentra al corriente de sus obligaciones tributarias, de conformidad con lo dispuesto en el art. 74.1 del Reglamento aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (LA LEY 9196/2007) . De manera que extinguidas las deudas tributarias [art. 59 LGT ; art. 41 RGR], carece de objeto pretender la sustanciación del procedimiento de pago de las deudas extinguidas.

QUINTO: Sobre la resolución del recurso contencioso-administrativo planteado. Costas procesales. Medios de impugnación de la sentencia.

1.- Por todo lo expuesto, procede la **estimación parcial del recurso jurisdiccional** planteado, mediante la **anulación** de la resolución del TEAC inmediatamente impugnada y de la resolución del órgano de recaudación a que aquella se contrae, por contrarias a Derecho, al incurrir en causa de invalidez determinante de su anulabilidad [art. 63, Ley 30/1992, de 26 de noviembre (LA LEY 3279/1992) , vigente al tiempo de adoptarse dichas resoluciones]. Sin que proceda, no obstante, la **retroacción** del procedimiento para la ulterior tramitación de la solicitud de pago en especie formulada, al haber perdido objeto la misma en virtud del posterior pago de las deudas tributarias a que la solicitud se contraía [art. 71.1 a) de la Ley Jurisdiccional].

2.- Y ello, sin imposición de las **costas procesales** causadas en esta instancia [art. 139.1, párrafo segundo, de la Ley Jurisdiccional].

3.- La presente sentencia es susceptible de **recurso de casación** , que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación. En el escrito de preparación deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 89.2 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LA LEY 2689/1998) , justificando el interés casacional objetivo que presenta [art. 86.1, en relación con el art. 88, de la Ley Jurisdiccional , modificados por la disposición final 3.1 de la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio (LA LEY 12048/2015) , en vigor desde el 22 de julio de 2016].

Vistos los preceptos legales citados y demás normas de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

1.- **ESTIMAMOS, EN PARTE** , **el recurso contencioso-administrativo** interpuesto por la representación procesal de «GETAFE CLUB DE FUTBOL, SOCIEDAD A NONIMA DEPORTIVA» contra la Resolución adoptada con fecha de 28 de mayo de 2015 por el Tribunal Económico-Administrativo Central [Sala Tercera-Vocalía Undécima - R. G. 2332/14]. Y, como consecuencia, declaramos la anulabilidad de dicha Resolución, así como de la Resolución a que la misma se contrae, dictada con fecha de 25 de febrero de 2014 por el Subdirector General de Procedimientos Especiales, por delegación de la Directora del Departamento de Recaudación [AEAT], por no encontrarse ajustadas a Derecho. Sin que la anulabilidad de tales resoluciones comporte la retroacción del expediente administrativo solicitada en la demanda, al haber quedado extinguidas, por causa sobrevenida, las deudas tributarias para cuya cancelación se formuló la solicitud de pago en especie.

2.- Sin imposición de las **costas procesales** causadas en esta instancia.

3.- Notifíquese esta Sentencia a las partes personadas, haciéndoles la indicación de que contra la misma **puede prepararse recurso de casación ante esta Sección**, mediante **escrito** en el que habrá de acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 89.2 de la Ley Jurisdiccional [redacción ex Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio (LA LEY 12048/2015)], justificando el **interés casacional objetivo** que el recurso preparado presenta. Habiendo de presentarse dicho escrito en **el plazo de 30 días** a contar desde el siguiente al de su notificación y para ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Previamente deberá constituir un depósito por importe de 50 euros que ingresará en la cuenta de esta Sección 7ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, abierta en BANESTO número 2856 0000 24, e indicando en los siguientes dígitos el número y año del presente procedimiento. Se aportará el correspondiente resguardo en el momento de su preparación de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Decimoquinta de la vigente Ley Orgánica del Poder Judicial (LA LEY 1694/1985) . Una vez firme devuélvase el expediente al órgano de procedencia con testimonio de la misma.

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN: Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha la Sala de lo Contencioso - Administrativo de la Audiencia Nacional. Certifico.