



Roj: **STSJ CL 1965/2022 - ECLI:ES:TSJCL:2022:1965**

Id Cendoj: **09059330022022100103**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Burgos**

Sección: **2**

Fecha: **20/05/2022**

Nº de Recurso: **170/2021**

Nº de Resolución: **118/2022**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **MARIA BEGOÑA GONZALEZ GARCIA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

T.S.J.CASTILLA Y LEON CON/AD SEC.2

BURGOS

SENTENCIA : 00118/2022

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE

CASTILLA Y LEÓN.- BURGOS

SECCION 2ª

Presidente/allma. Sra. Dª. Concepción García Vicario

SENTENCIA

Sentencia Nº : 118/2022

Fecha Sentencia : 20/05/2022

TRIBUTARIA

Recurso Nº : 170/2021

Ponente Dª. M. Begoña González García

Letrado de la Administración de Justicia: Sra. Rodríguez Vázquez

Ilmos. Sres.:

Dª. Concepción García Vicario

Dª. M. Begoña González García

D. Alejandro Valentín Sastre

En la Ciudad de Burgos a veinte de mayo de dos mil veintidós.

En el recurso contencioso-administrativo número **170/2021** interpuesto por Don Aurelio representado por el Procurador D. Alejandro Ruiz de Landa y defendido por el Letrado Sr. Mateos Sergio, contra la resolución de 28 de mayo de 2021 dictada por el TEAR de Castilla y León, sede Burgos, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acuerdo dictado el 9 de julio de 2018 de declaración de derivación de responsabilidad solidaria por incumplimiento de la diligencia de embargo nº NUM000 , por un importe de 73.204,20 €.

Habiendo comparecido, como parte demandada, la Administración General del Estado representada y defendida por la Abogacía de Estado, en virtud de la representación que por ley ostenta.



ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - Por la parte demandante se interpuso recurso contencioso-administrativo ante esta Sala, el 9 de septiembre de 2021.

Admitido a trámite el recurso, se reclamó el expediente administrativo; recibido, se confirió traslado al recurrente para que formalizara la demanda, lo que efectuó en legal forma por medio de escrito de 5 de enero de 2022 que en lo sustancial se da por reproducido y en el que terminaba suplicando se dicte sentencia por la que:

"...declarar no conforme a Derecho la Diligencia de Embargo nº NUM000 en relación con el procedimiento de recaudación nº NUM001, y en consecuencia sea anulada y se deje sin efecto, y se condene a la Administración demandada a devolver la suma de 73.204,20€ correspondiente a la derivación de responsabilidad, incrementada con el recargo de apremio e intereses, haciendo un total de 74.011,27€, incrementada con los intereses legales, así como al pago de las costas, con todo lo demás que proceda en Derecho."..

SEGUNDO. - Se confirió traslado de la demanda por término legal a la parte demandada quien contestó a la demanda a medio de escrito de 9 de febrero de 2022, oponiéndose al recurso solicitando se dicte Sentencia por la que se desestime el presente recurso contencioso administrativo con condena en costas a la parte demandante.

TERCERO. - Una vez dictado Auto de fijación de cuantía y habiéndose dictado Auto de fecha 14 de febrero de 2022 denegando el recibimiento a prueba, quedaron los autos conclusos para sentencia, y pendientes de señalamiento de día para Votación y Fallo, para cuando por orden de declaración de conclusos correspondiese, habiéndose señalado el día **diecinueve de mayo de dos mil veintidós**, para votación y fallo, lo que se efectuó.

Se han observado las prescripciones legales en la tramitación de este recurso.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO. - Resolución impugnada y argumentos jurídicos de la misma.

Es objeto del presente recurso contencioso-administrativo la resolución de 28 de mayo de 2021 dictada por el TEAR de Castilla y León, sede Burgos, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acuerdo dictado el 9 de julio de 2018 de declaración de derivación de responsabilidad solidaria por incumplimiento de la diligencia de embargo nº NUM000, por un importe de 73.204,20 €.

Dicha resolución desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta, señalando, en síntesis, que:

"QUINTO. - En el presente caso, de los datos declarados por el reclamante en el modelo 347 (declaración de operaciones con terceras personas) se desprende que durante el ejercicio 2015 y 2016 se han realizado compras al deudor de la Hacienda pública. Además, el reclamante aporta copia de las facturas correspondientes a compras de labores de tabaco de distintas marcas que ha realizado a Cristobal a lo largo de dichos ejercicios, que ponen de manifiesto la existencia de una relación comercial.

Sin embargo, durante el ejercicio 2014, el reclamante no declara compras al deudor de la Hacienda Pública, si bien, de los documentos que aporta con motivo de los requerimientos de información realizados por la AEAT se desprende que también en este ejercicio, existe una relación comercial continuada y regular que puede encuadrarse dentro de un contrato verbal de tracto sucesivo.

Los contratos de tracto sucesivo son los que regulan una serie de entregas o prestaciones periódicas que perviven durante un tiempo prolongado. Dentro de las operaciones de tracto sucesivo podemos incluir aquellas en las que el proveedor se obliga a entregar una pluralidad de bienes, o prestar una serie de servicios, de forma sucesiva y por precio unitario, sin que la cuantía total se defina con exactitud, por estar subordinadas, las entregas o los servicios, a las necesidades del cliente.

De la documentación obrante en el expediente, se desprende que en el período comprendido entre 29-05-2014 y el 06-10-2014, el reclamante no tuvo necesidad de abastecerse del producto ofrecido por el deudor de la Hacienda Pública, si bien, no desvirtúa la relación comercial continuada que mantenía con el deudor de la Hacienda Pública.

No consta en el expediente, ni el reclamante ha aportado prueba alguna, de la existencia de fuerza mayor o circunstancias anómalas que le impidieran el ingreso en el Tesoro Público, por lo que entiende este Tribunal que, Aurelio, conociendo la orden de embargo, decidió de forma voluntaria, no ingresar en el Tesoro Público los pagos correspondientes a las compras realizadas al deudor de la Hacienda Pública.



La decisión de no proceder en los términos ordenados debe ser imputada exclusivamente al destinatario del embargo, pues había sido advertido de las consecuencias del incumplimiento, y de que el pago al deudor principal no tendría carácter liberatorio, pero a pesar de ello decidió seguir pagando al contado al deudor de la Hacienda Pública, conducta que a juicio de esta Sala puede ser considerada cuando menos negligente por falta de diligencia en el cumplimiento de la orden de embargo.

Por tanto, no mediando comunicación de levantamiento del embargo, entiende este Tribunal, que todas las facturas emitidas tras la notificación de la diligencia de embargo el 02-06-2014, se consideran expectativas de adquisición, al estar basadas en la relación comercial que ya existía entre el deudor de la Hacienda Pública y el reclamante, por lo que resultan perfectamente embargables.

Consecuentemente, en el caso nos ocupa, cabe concluir que, concurren todos los elementos esenciales para determinar la responsabilidad prevista en el artículo 42.2.b) de la LGT, por lo que debemos confirmar el ACUERDO impugnado, DE DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE CARÁCTER SOLIDARIO, número de expediente NUM002 por ser ajustado a derecho."

SEGUNDO. - Argumentos jurídicos de la demanda.

La parte recurrente, impugna la resolución administrativa por estimar que la misma no se ajusta a derecho alegando, que el recurrente contestó a la fecha de notificación de la diligencia, que no existían créditos pendientes de pago, ni contratos en vigor, ya que dada la normativa que resulta de aplicación a la venta de tabaco, cada venta puntual se abonaba al contado, como obliga la Ley, sin que quedara pendiente de pago ninguna factura a fecha de la recepción de dicha diligencia de embargo, el 2 de junio de 2014.

Y que después se le volvió a requerir información que fue contestada, se invoca la Ley 13/1998 en su artículo 3 sobre la imposibilidad de financiar, lo que implica la imposibilidad de comprar a crédito, así como la Ley 28/2005 y la resolución vinculante V2706 de la DGT de 23 de octubre de 2017, sobre la obligatoriedad del pago en efectivo en el momento de la compra, así como la obligatoriedad del suministro del estanco donde se realiza la solicitud, así como la obligación del suministro conforme establece el Decreto 1199/1999.

Y que en todo caso es patente que no se dan los requisitos del artículo 42.2 b) para la derivación de responsabilidad, ya que no existe ocultación de la relación económica, que para que hubiese traslación de productos debía abonarse el precio al contado, así como que la AEAT no ha tenido en cuenta el sector y la normativa que resulta de aplicación.

Igualmente se invoca la imposibilidad de embargar créditos futuros, conforme resulta del artículo 81 del RD 939/2005 en relación con el artículo 588 de la LEC, lo que desvirtúa la obligación del ingreso y el elemento subjetivo de la culpabilidad.

Que no se trata de un contrato de tracto sucesivo, así como se invoca la resolución del TEAR de Madrid de 22 de octubre de 2009, la sentencia del TSJ de Castilla y León de 11 de enero de 2016 y de 7 de marzo de 2019, del TSJ de Galicia de 9 de julio de 2021.

Y como conclusión se invoca que existe fuerza mayor o circunstancias anómalas que desvirtúan la imputación de responsabilidad solidaria al recurrente y quedando acreditado el pago de 74.011,27€ en el expediente aportado de contrario, mediante pago fraccionado, se solicita se declare no conforme a derecho la diligencia de embargo, su anulación y se condene a la Administración a su devolución incrementado con los intereses legales.

TERCERO. - Argumentos jurídicos de la contestación a la demanda.

Por su parte, la administración demandada, defiende la conformidad a derecho de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, rechazando los motivos invocados por la recurrente y sosteniendo la concurrencia de los presupuestos exigidos, para la derivación de la responsabilidad solidaria, ya que sobre la inexistencia de culpa o negligencia del demandante, ya que la especificidad del sector de venta de tabaco, no justifica a diferencia de lo que se sostiene de contrario, la conducta del recurrente, ya que la afirmación de que se tenía que pagar las facturas al contado no es cierta, conforme resulta del artículo 3 de la Ley 13/1998, ya que el recurrente es un comerciante minorista, por lo que apartado Seis del artículo 3, que se cita de contrario, lo que prohíbe es financiar a las organizaciones representativas de los expendedores y de los autorizados para la venta con recargo, no a los propios expendedores o autorizados.

Que la consulta que se cita de la DGT no tiene que ver con el caso de autos.

Y que además tampoco cabría entender que ingresando las cantidades embargadas por la AEAT no se estuviera pagando al contado, dado lo que establece el artículo 1163 de la LEC.



Que conforme establece el artículo 42.2.b) de la LGT, en la redacción dada por la Ley 36/2006, se exige la existencia de culpa o negligencia para la derivación de responsabilidad, lo que en este caso concurre de forma clara y evidente, dada la actuación deliberada y consciente del demandante que, concedor del embargo ha procedido a realizar pagos al deudor de la Hacienda Pública.

Así, notificado al actor la diligencia de embargo, contestó indicando que en la fecha de su notificación no existían créditos pendientes de pago ni contratos en vigor con D. Cristobal , ocultando la existencia de una relación económica con el mismo dadas las compras periódicas que le realizaba. En particular, consta que, después de recibir la diligencia de embargo, el demandante realizó al deudor de la Hacienda Pública los siguientes pagos: durante el ejercicio 2014, 19.102,85 €, durante el ejercicio 2015, 48.089,35 € y durante el primer trimestre del ejercicio 2016, 6.012 €.

Y es significativo que, habiendo recibido el demandante la notificación del embargo el 2 de junio de 2014, no declare en el modelo 347 (declaración de operaciones con terceras personas) correspondiente a ese ejercicio 2014, compras al deudor de la Hacienda Pública, a pesar de que sí realizó las mismas. Posteriormente, sí que declara compras a través del modelo 347 a D. Cristobal respecto de los siguientes ejercicios: durante el ejercicio 2015 por importe de 48.089,35 € y durante el ejercicio 2016 por importe de 6.012 €.

Y sobre la supuesta extensión de la diligencia de embargo a créditos futuros, que la diligencia de embargo era clara en cuanto al alcance de la misma a la relación que mantenía el recurrente con Don Cristobal , ya que el mismo recurrente reconoce en la demanda que estaba obligado a comprar el tabaco en la expendedoría de aquél.

Que resulta evidente que entre ambos existía una relación comercial continuada que dada lugar a la realización de operaciones comerciales continuas con suministros y pagos continuos lo que evidencia la existencia de un contrato verbal único de tracto sucesivo, como se detalla en la contestación a la demanda, por lo que se invoca la sentencia de la Sala de Valladolid de este TSJ de 21 de noviembre de 2019, dictada en el recurso 187/2019, del TSJ de Canarias de 27 de octubre de 2011, en el recurso 238/2010 y del TSJ de Galicia de 22 de noviembre de 2017, en el recurso 15624/2016 y de esta Sala de 22 de enero de 2018, recurso 31/2017, por lo que se termina solicitando la desestimación del recurso.

CUARTO. - Hechos de los que trae causa la resolución impugnada

La cuestión de fondo sobre la que gira el presente debate procesal se centra en la conformidad o no a Derecho de la resolución que, en vía económico- administrativa, confirmó la dictada por el órgano tributario relativa a la derivación a la demandante de la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.2. b) de la Ley General Tributaria, por incumplimiento de orden de embargo con un alcance de la responsabilidad en cuantía de 73.204,20€.

Con carácter previo a resolver la cuestión de fondo suscitada conviene hacer una breve referencia de los antecedentes fácticos que se derivan del expediente administrativo y que, en síntesis, son los siguientes:

1.- Como consecuencia de las deudas que mantenía D. Cristobal con la AEAT por importe de 323.842,83 €, con fecha 21 de mayo de 2014 se dictó acuerdo de embargo de los créditos que el demandante, Don Aurelio tuviera pendientes de pago a favor del citado obligado, ya consistieran estos créditos en 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, hasta cubrir el total de los débitos indicados.

Esta diligencia de embargo fue notificada a la demandante el día 2 de junio de 2014.

Recibida la misma se contestó por el actor que en la fecha de notificación de la diligencia no existen créditos pendientes de pago ni contratos en vigor.

2.- Consultada la declaración del modelo 347 compras (declaración de operaciones con terceras personas) se comprueba que el demandante, D. Aurelio , declara compras a D. Cristobal , durante en los ejercicios 2104 (por importe de 37.979,45 €), 2015 (por importe de 48.089,35 €) y 2016, por importe de 6.012 €).

3.- Con fecha 19 de febrero de 2016 se dirige requerimiento al demandante para que proporcione información con trascendencia para la recaudación de los tributos en relación con su proveedor D. Cristobal y en particular se le requería para que presentara:

- Extracto del Mayor de la Cuenta Acreedora del citado deudor con todos sus movimientos desde el 01/01/2014 hasta la actualidad.



- Facturas de compras o prestaciones de servicios recibidas de: Cristobal , correspondientes al período comprendido entre el 01/01/2014 y el momento de recibir dicho requerimiento, así como justificantes de la totalidad de los pagos al deudor citado realizados en el mismo período.

- Contratos en los que se basa o basaba la relación económica con el deudor.

- Copia del libro de facturas recibidas desde el 01/01/2014 hasta la actualidad.

4.- Con fecha 15 de marzo de 2016, la ahora recurrente contesta al requerimiento manifestando que no existe contrato en el que se base la relación económica con el deudor, haciendo constar que la forma de pago es al contado.

5.- El 8 de marzo de 2018 se dirige un nuevo requerimiento de información con trascendencia tributaria, al entender que el requerimiento anterior no había sido contestado en todos sus términos, requiriendo nuevamente para que aportara:

- Extracto del Mayor de la Cuenta Acreedora respecto de Cristobal con todos sus movimientos desde el 29 de mayo de 2014 y el 6 de octubre de 2014.

- Facturas de compras, de prestaciones de servicios, etc. realizadas por el deudor a la Hacienda pública, correspondientes al período comprendido entre el 29 de mayo de 2014 y el 6 de octubre de 2014.

- Justificantes de la totalidad de los pagos realizados al deudor citado en el mismo período.

6.- Con fecha 10 de abril de 2018, se contesta el citado requerimiento manifestando que no posee más documentación referida al deudor, que la aportada el 15 de marzo de 2016 y que en el período comprendido entre el 29 de mayo y el 6 de octubre de 2014, no tenía movimientos con el deudor, reiterando que los pagos de las relaciones comerciales entre ambos siempre se hacían en metálico a la entrega de los productos.

7.- Con fecha 17 de mayo de 2018 se dicta acuerdo de inicio de procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria de carácter solidario, concediendo al actor el trámite de audiencia.

8.- Presentadas alegaciones, en resolución de 9 de julio de 2018 se declara al demandante responsable solidario de las deudas y sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, de D. Cristobal , por el importe de 73.204,20 €, al considerar acreditado el incumplimiento de la diligencia de embargo.

9.- Interpuesta reclamación económico-administrativa fue desestimada por resolución de 28 de mayo de 2021 de la Sala de Burgos del TEAR de Castilla y León, que constituye el objeto de impugnación en el presente recurso contencioso administrativo.

QUINTO. - Sobre la normativa aplicable al supuesto de derivación de responsabilidad solidaria.

Y planteados en dichos términos el presente recurso debemos partir de lo establecido en el art. 42.2 b) de la Ley General Tributaria 58/2003, aplicable por razones temporales, que precisaba:

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

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.*

Y así mismo en el artículo 81 del Reglamento General de Recaudación aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, se establece que:

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.



Por otro lado, y conforme a la normativa sectorial específica que se invoca, el artículo 3 de la Ley 13/1998, de 4 de mayo, de Ordenación del Mercado de Tabacos y Normativa Tributaria, en la redacción aplicable al presente caso, establecía que:

Artículo 3. Régimen jurídico de la importación y distribución al por mayor de labores de tabaco

Uno. Será libre la importación y distribución al por mayor de labores de tabaco, cualquiera que sea su procedencia, sin más requisito que la presentación de una declaración responsable ante el Comisionado para el Mercado de Tabacos, que en el plazo máximo de quince días desde su presentación podrá acordar motivadamente su ineficacia, previa verificación del requisito establecido en los apartados dos y tres siguientes.

Dos. La importación en territorio peninsular español, Islas Baleares, Ceuta y Melilla de labores de tabaco conllevará el control por parte del Comisionado para el Mercado de Tabacos de la disponibilidad de almacenes, propios o contratados, que permitan el correcto almacenamiento, y en condiciones de seguridad, de los productos así como la fácil comprobación por la Administración de las labores almacenadas, su origen y sus movimientos, salvo que el importador asegure la remisión directa del producto al almacén de cualquiera de los fabricantes o mayoristas registrados en el Comisionado para el Mercado de Tabacos.

Tres. La distribución mayorista, en el ámbito territorial a que se refiere el art. 1, apartado uno, conllevará el control por parte del Comisionado para el Mercado de Tabacos de la disponibilidad de almacenes, propios o contratados, que permitan el correcto almacenamiento, y en condiciones de seguridad, de los productos, así como la fácil comprobación por la Administración de las labores almacenadas, su origen y sus movimientos.

Cuatro. Los mayoristas sólo podrán suministrar tabaco elaborado a los expendedores de tabaco y timbre y no podrán remunerar a estos más que con la retribución establecida por esta ley. **Los plazos de pago, y cualesquiera otras condiciones de crédito y distribución al expendedor, se establecerán libremente por el mayorista, previa comunicación al Comisionado, en los términos que reglamentariamente se señalen, y serán homogéneas para todo el territorio a que se refiere el art. 1, apartado uno, de modo que se garantice la neutralidad del suministro.**

Cinco. El mayorista suministrará los productos cuya distribución realice con regularidad y con garantía de cobertura de los suministros, en similares condiciones de servicio y plazos de entrega para todos los expendedores. Se entenderá por regularidad, a los efectos de este artículo, el suministro al menos con la periodicidad que se fije en las normas reglamentarias y, además, siempre que el pedido alcance el mínimo que aquéllas establezcan, aunque no hubiera transcurrido el período máximo de suministro.

Seis. Los fabricantes, importadores y mayoristas no podrán financiar, directa o indirectamente, a las organizaciones representativas de los expendedores y de los autorizados para la venta con recargo. Cualquier acuerdo, con o sin contenido económico, relacionado con el tabaco o ajeno a él, deberá someterse a la aprobación del Comisionado, que resolverá en el plazo de un mes.

Y el Real Decreto 1199/1999, de 9 de julio, por el que se desarrolla la Ley 13/1998, de 4 de mayo, de Ordenación del mercado de tabacos y normativa tributaria y regula el estatuto concesional de la red de expendedorías de tabaco y timbre, en su artículo 17 establece, con respecto de las obligaciones materiales de los distribuidores mayoristas. Reglas generales

En el ejercicio de su actividad, los distribuidores al por mayor de labores de tabaco elaborado, están sujetos al cumplimiento de las siguientes obligaciones:

1. Suministrar labores de tabaco exclusivamente a las expendedorías de tabaco y timbre situadas en el ámbito territorial a que se extiende su habilitación, a los precios establecidos para la venta al público con deducción del margen del expendedor que corresponda de acuerdo con la normativa vigente, sin conceder ningún tipo de bonificaciones o incentivos.

2. Suministrar a los expendedores las labores de tabaco que les soliciten, en condiciones similares de servicio y de plazo de entrega y no discriminatorias entre los distintos expendedores.

3. Aplicar a todos **los expendedores las mismas condiciones de crédito o aplazamiento de pago dentro de los límites fijados en el presente reglamento** y previa comunicación al Comisionado de tales condiciones, que en el plazo de diez días desde su recepción podrá acordar motivadamente la no eficacia de la misma, previa verificación de su adecuación a los citados límites, sin perjuicio de las facultades de comprobación, control e inspección que tiene atribuidas

4. Ajustarse en la publicidad y promoción de las labores del tabaco a lo dispuesto en la ley y en el presente real decreto.



5. Asegurar, con ocasión de la distribución de pedidos, la comunicación a las expendedorías de las circulares que, a tal fin, le confíe el Comisionado, en particular las relativas a las modificaciones de precios de los productos o a la fijación de los precios de los de nueva comercialización.

6. Almacenar las labores de tabaco en adecuadas condiciones para su conservación y de forma aislada con respecto a otros productos no compatibles o que pudieran dificultar el control de sus movimientos.

Y en su artículo 19, relativo a las condiciones de crédito y financiación en la distribución, se establece que:

Los plazos de pago y cualesquiera otras condiciones de crédito al expendedor se establecerán libremente por el mayorista, previa comunicación al Comisionado, que en el plazo de diez días desde su recepción podrá acordar motivadamente la no eficacia de la misma, previa verificación de su adecuación a los siguientes límites y sin perjuicio de las facultades de comprobación, control e inspección que tiene atribuidas:

a) El período máximo susceptible de ser financiado coincidirá con el período máximo homologado entre suministros, en el caso de adaptarse el sistema de suministro de fecha predeterminada o ruta fija, y con el plazo de reposición del producto en el sistema abierto de suministro.

b) En el caso de aplicación de plazos especiales el período máximo de financiación coincidirá con el plazo entre suministros autorizado.

c) La existencia de impagos o evidencias razonables de tal posibilidad autorizarán al distribuidor a suspender la financiación del expendedor hasta la normalización de las circunstancias.

d) No obstante lo dispuesto en los párrafos a) y b) anteriores, el Comisionado para el Mercado de Tabacos podrá autorizar plazos de financiación que excedan del de reposición de los productos, siempre que, teniendo en cuenta las condiciones del mercado, no se advierta por dicho organismo la posibilidad de existencia de supuestos de retribución indirecta para el expendedor por dicha vía.

SEXTO. - Sobre la especialidad del sector de la venta de tabaco y la obligatoriedad del pago en metálico.

Con base en la anterior normativa, la parte recurrente considera que la misma exigía el pago en metálico, ante la imposibilidad de comprar a crédito o dejar a deber las facturas de compras, pero lo cierto es que el precepto que se invoca parcialmente no avala su postura, sino al contrario dado que el recurrente no es un fabricante, importador, ni mayorista, sino de un autorizado para su venta y lo establecido en la normativa antes citada para los expendedores, no se encuentra modificado o excluido cuando de un autorizado para la venta con recargo se trate y por tanto en el apartado 4 del artículo 3 como se ha resaltado en negrita, en el fundamento precedente expresamente se está refiriendo a la posibilidad de aplicar plazos de pago y cualesquiera otras condiciones de crédito que se establezcan por los mayoristas a los expendedores, de hecho, lo único que establece el artículo 17 del Real Decreto 1199/1999 es que se apliquen las mismas condiciones de crédito o aplazamiento dentro de los límites fijados y en el artículo 19 expresamente autoriza que los plazos de pago y cualesquiera otras condiciones de crédito al expendedor se establecerán libremente por el mayorista, por lo que no resulta de la normativa específica aplicable al sector de la venta de tabaco la pretendida obligación de pago en metálico en el momento de la entrega del producto.

Sin que tampoco esta conclusión entre en contradicción con lo resuelto en la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos que se invoca en la demanda, ya que en la misma la cuestión planteada era la de si el consultante, que era un establecimiento de hostelería donde tenía instalado una máquina de venta de tabaco estaba obligado a expedir factura por su venta o solo por el importe de la comisión percibida, que en dicha resolución se indique que debía existir una venta efectiva, no implica en modo alguno que dicha venta debiera realizarse en metálico o excluya poder apreciar la existencia de una relación comercial continuada, además en dicha consulta vinculante la propia DGT se refiere a un documento emitido por el Comisionado para el mercado de Tabacos en que respecto del pago de las labores, se indicaba que "*La modalidad de pago entre dos empresarios (expendedor y punto de venta con recargo) forma parte de su libertad de gestión comercial y excede por tanto el ámbito competencial de este Comisionado. No obstante, debe existir en cualquier caso una venta efectiva de las labores de tabaco, no siendo admisible, por ejemplo, el mero pago a posteriori de comisiones por número de labores efectivamente vendidas en la máquina expendedora de tabaco.*"

Pero aquí no estamos ante el pago de las comisiones, sino el pago del tabaco no existiendo determinación legal alguna que imponga el pago en metálico en el momento de la entrega del tabaco, por lo que dicho motivo impugnatorio debe ser desestimado.

SÉPTIMO. -Concurrencia de los requisitos de derivación de responsabilidad solidaria y sobre la supuesta extensión de la diligencia de embargo a créditos futuros.



La parte recurrente, también considera la inexistencia o culpa suficiente que prevé el art. 42.2 b) de la LGT, para imponer al recurrente la derivación de responsabilidad solidaria respecto de las deudas de Don Cristobal y ello por cuanto, alega que contestó a todos los requerimientos que se le efectuaron aportando todas las facturas y demás documentos y que no tenía ningún contrato con el deudor Don Cristobal, sino que acudía a su estanco por imperativo legal y que el precio de la mercancía debía abonarse en metálico, a esto último ya hemos indicado en el fundamento precedente que no es así y respecto de la inexistencia de créditos en el momento de la recepción de la diligencia de embargo, así como la inexistencia de ocultación al respecto, se ha de indicar que como recoge la resolución que acuerda tal derivación, cuando el recurrente contesta con fecha 13 de junio de 2014 a la diligencia de embargo, que no es posible dar cumplimiento a la misma puesto que no existen a dicha fecha créditos pendientes de pago, ni contratos en vigor, ello no era cierto dado que el deudor con la Hacienda Pública Don Cristobal declaro, en el modelo 347 referido a la declaración de operaciones con terceras personas, ventas al ahora recurrente durante el ejercicio 2014 por importe de 37.979,45€, mientras que en la declaración de compras en ese mismo modelo del ahora recurrente en el ejercicio 2014, no constaban compras a Don Cristobal, pese a que éste si declaraba ventas en el referido importe.

E igualmente en el modelo 347 presentado por el recurrente para los ejercicios 2015 y 2016 si se declaran compras por importe de 48.089,35 € y 6.012,00€, respectivamente, por lo que es evidente que en el 2014 existió una ocultación de los datos correspondientes a las compras realizadas a Don Cristobal que este si declaro en el modelo 347 referido a las operaciones con terceros, en este caso el recurrente que habían ascendido al importe de 37.979,45€, por lo que es evidente que se dan los presupuestos de la culpa o negligencia en el incumplimiento de la orden de embargo, que establecía con claridad que:

La diligencia de embargo número NUM000 de fecha 21-05-2014, de los créditos que el pagador, Aurelio con NIF NUM003, tuviera pendientes de pago a favor del citado obligado, el deudor principal Cristobal, ya consistieran estos créditos en 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 hasta cubrir el total de los débitos, por un importe total de 323.842,83 euros.

Ya que de acuerdo con la normativa aplicable expuesta, desde el mismo momento en que la Administración tributaria dicta, en este caso, la orden de embargo sobre ese crédito que ostentaba el obligado tributario principal respecto a la actora, esta última, ahora recurrente, legalmente tiene la obligación de retener el pago y ponerlo a disposición de esa Administración, toda vez que acordado y notificado el embargo, se impide ya, el abono de ninguna cantidad, ya que, a la vista de la documentación obrante en el expediente administrativo nos encontramos ante una relación continua comercial entre las partes, habida cuenta de los pagos y cobros realizados durante el año 2014, 2015 y 2016, como se aprecia en el modelo 347, por lo que no estamos ante contratos independientes u ocasionales, sino ante una relación comercial continuada, como se evidencia de lo que el propio recurrente invoca al referirse a la normativa específica del sector de la venta de tabaco que le obligaba a suministrarse de dicha expendeduría, por lo que una vez producido el embargo y comunicación al deudor, en este caso el recurrente, de acuerdo con la normativa expuesta, debió de ponerlo a disposición de la Administración Tributaria y al no haberlo hecho así, incurrió, al menos, en la negligencia prevista en el artículo 42.2.b de la LGT.

Así, si bien es cierto que en el caso que nos ocupa no existían créditos pendientes en el momento de presentación de la diligencia de embargo, no lo es menos que existía la certeza de que en un futuro próximo se generarán los mismos, habida cuenta de la relación continuada existente entre el deudor principal Don Cristobal y el recurrente por lo que sí es posible embargar los créditos a nacer, porque no se cumple la condición del art. 588 de la LEC de que los mismos no consten en su existencia, como se hace constar en el acuerdo de declaración de responsabilidad y ello no ha sido combatido en absoluto por la parte recurrente que:

En el segundo trimestre de 2014 se facturan 10.519,20 euros de los que 8.332,70 euros son abonados con anterioridad a la recepción de la diligencia de embargo. A la fecha de la recepción de la diligencia de embargo (02-06-2014) constan en todas las facturas abonadas, como forma de pago: contado.

Con posterioridad a la recepción de la diligencia (02-06-2014) y, por tanto, con conocimiento de la orden de embargo, se siguen realizando facturación por importe de 2.186,50 euros, durante lo que resta del segundo trimestre de 2014 (10.519,20 euros facturados en total en el segundo trimestre de 2014 menos lo facturado y pagado por importe de 8.332,70 euros con anterioridad a la recepción de la diligencia de embargo), más 10.029,85 euros facturados en el tercer trimestre de 2014, más 6.886,50 facturados en el cuarto de 2014 que suman un total facturado con posterioridad a la recepción de la diligencia de embargo en el ejercicio 2014 de 19.102,85 euros. Durante el ejercicio 2015 se siguen realizando facturación por importe de 48.089,35 euros, y durante el primer trimestre de 2016 por importe de 6.012,00 euros, produciéndose un incumplimiento de



ingreso en la AEAT de las cantidades embargadas, sumando un total facturado al deudor a la Hacienda pública con posterioridad a la notificación de la diligencia de embargo de 73.204,20 euros.

En este caso, es perfectamente posible la posibilidad de proceder al embargo de expectativas de crédito futuro, pero no basadas en una relación contractual documentada, sino en la existencia de una relación comercial periódica y regular, en cuyo transcurso puedan surgir créditos comerciales, si bien, aunque no recogida en contrato, las facturas corresponden a la compra de cajetillas de tabaco de distintas marcas, existiendo una relación comercial continuada durante los ejercicios 2014, 2015 y el primer trimestre de ejercicio 2016. La ausencia de contrato no puede ser empleada por el pagador de la orden de embargo, como motivo para eludir la traba, dado que, de ser potestativo el otorgamiento de contrato en el sector de actividad, es libre de operar sin base contractual, pero no puede pretender que, esta oscuridad deliberadamente creada, pueda ser de su provecho y en perjuicio de la AEAT.

Considerando que, con fecha 02-06-2014, se notificó a Aurelio, la diligencia de embargo por la que se declaraban embargados los créditos a favor de Cristobal, a la vista de información declarada por el deudor a la Hacienda Pública en el ejercicio 2014, el pagador en los ejercicios 2015 y 2016, en las declaraciones informativas "modelo 347" (declaración de operaciones con terceras personas), y de la documentación aportada con fecha 15-03-2016 por Aurelio, resulta acreditado que en el momento en que se da por notificada la orden de embargo, había relación comercial entre el deudor a la Hacienda Pública y el pagador.

Por lo que es evidente con dichos datos que no se puede compartir las alegaciones del recurrente de que no se trataba de un contrato de tracto sucesivo y que acudía al estanco cuando lo necesitaba, ya que lo que evidencian es que se trataba de un contrato verbal único y de una relación mercantil continuada y habitual, es más el recurrente estaba obligado a comprar el tabaco en la referida expendeduría, por lo que resulta de aplicación lo que esta Sala ha resuelto en la sentencia dictada en el recurso de 316/2018 con fecha 4 de noviembre de 2019, que a su vez se remite a la sentencia de 19 de enero de 2018, dictada en el recurso 31/2017, en la que razonábamos que:

Igualmente, no es hecho cuestionado, que la citada mercantil comunicó a la Administración ejecutante que, en esa fecha de la notificación de la diligencia de embargo, no existían créditos pendientes de pago, ni contratos en vigor, pero resultando de la declaración del modelo 347 y de la propia documentación aportada, por la ahora recurrente, en el requerimiento de información formulado y que fue contestado mediante escrito de fecha 4 de junio de 2014, que la actora había realizado compras a la mercantil Alcofer Logística S.L. por importe de 16.518,56 € en el ejercicio 2013, por lo que a tenor de los citados hechos y de acuerdo con la normativa aplicable expuesta, desde el mismo momento en que la Administración tributaria dicta, en este caso, la orden de embargo sobre ese crédito que ostentaba el obligado tributario, Alcofer Logística S.L. respecto a la actora Fidel Rodríguez S.L. esta última, ahora recurrente, legalmente tiene la obligación de retener el pago y ponerlo a disposición de esa Administración.

Y ello porque desde que se produce ese embargo, habilitado por el artículo 81.a) del Reglamento de recaudación y notificado al deudor del crédito a favor del obligado tributario, se impide ya, el abono de ninguna cantidad, ni por medio de la singular compensación pactada entre las partes, ya que en este caso estamos ante una relación continua comercial entre las partes, como reconoció el representante de Alcofer Logística S.L. en su declaración en el acto de la vista, por lo que no estamos ante contratos independientes anteriores o posteriores a la fecha de embargo, sino ante una relación comercial continuada, en la que ambas entidades eran compradoras y vendedoras recíprocamente, por lo que si existía dicha compensación del pago de las facturas, lo que evidentemente no se podía producir desde el momento del embargo de los citados créditos, por ello y a tenor de los citados preceptos del Código Civil, existe libertad de pactos entre las partes, pero siempre que no sean contrarios a la ley. Además, los mismos sólo vinculan a quienes los firman. En este supuesto, antes de producirse, se reitera, esa compensación, al parecer tácita pactada, del pago de las facturas, a efectos de extinción parcial de las deudas existentes entre dichas empresas, se produce la orden de embargo de la Administración tributaria, la cual de este modo se ha interpuesto y es preferente su deuda en este caso, conforme establece el artículo 77.1 de la LGT y sin que desde ese momento se den ya los presupuestos para la compensación, en la medida de que desde que se produce el embargo, ya no concurriría el presupuesto previsto en el apartado 5º del artículo 1196 del Código Civil en cuanto a que exige que sobre las deudas no haya retención o contienda promovida por terceras personas y notificada oportunamente al deudor.

Ya que una vez producido su embargo y comunicación al deudor, en este caso la recurrente, de acuerdo con la normativa expuesta, debió de ponerlo a disposición de la Administración Tributaria y al no haberlo hecho así, incurrió, al menos, en la negligencia prevista en el artículo 42.2.b de la LGT, sin que quepa considerar que no existe conducta negligente, ya que como precisa la sentencia de este TSJ de la Sala de Valladolid, en un supuesto semejante al que nos ocupa, de su sección 3 del 23 de diciembre de 2016, sentencia 1769/2016,



dictada en el Recurso 718/2015 y de la que fue Ponente Doña María Antonia Lallana Dupla, en la que se concluye al respecto de la culpabilidad en estos casos, que:

"En tanto en cuanto la Administración, tanto la Agencia Estatal de Administración Tributaria, como el Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León explican las razones de ser de la obligación solidaria del demandante conforme la Ley General Tributaria y el Código Civil, es patente que las actuaciones administrativas están motivadas, expresando las razones de hecho y de derecho que las justifican y facultando a la parte actora para rebatirlas con cuantos argumentos convengan a su derecho. El intento de negar la existencia de crédito porque se pagaba en especie la comisión por la representación desconoce la obligación impuesta - embargo de créditos y derechos-, y que trae consigo para el demandante la justa consecuencia que prevé el ordenamiento.

Por último, es clara, la concurrencia del elemento de la culpabilidad, que aflora sin más de la propia conducta, siendo de aplicación la doctrina contenida en la STS de 23 de febrero de 2015, recurso de casación 3855/2013 -ratificada por la STS de 16 de julio de 2015 - sobre la existencia de conductas en las que la falta de diligencia va ínsita en las mismas, conductas en las que basta con una mera descripción de lo acaecido para comprobar que la misma no ha podido desarrollarse más que mediando culpabilidad, esto es, una conducta que no es concebible sin la concurrencia de dolo, culpa o cuando menos de negligencia, pues, como hemos visto, solo de un modo intencionado -y, al parecer, en interés propio vinculado al mantenimiento de la relación comercial- se puede en este caso desobedecer la orden de embargo oportunamente notificada por la Administración tributaria."

Y como se argumenta igualmente en la sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso, sección 7ª del 22 de octubre de 2012, dictada en el recurso 361/2011 y de la que fue Ponente Don José Luis López Muñoz Goñi:

QUINTO.- Debe desestimarse la alegación de la inexistencia de un crédito a favor de la entidad World Transport, como consecuencia de la compensación llevada a cabo el día 20 de abril de 2005, por Miguel Aguilar S.L.

Sin perjuicio de la valoración jurídica de tal compensación, en relación con las deudas que garantiza, debe decirse que el aval prestado que obra en el expediente administrativo, folio 48, lo es a favor de la entidad World Transport y por lo que parece, se cargó o ejecutó dicho aval sobre una cuenta de la que era titular Miguel Aguilar S.L., manifestando ésta que dicho aval se otorgó con engaños por parte de aquella pues esta garantía la debe prestar el titular del depósito fiscal y las entidades que depositan en el depósito fiscal sus mercancías, pero no la hoy actora.

No es este el momento de entrar a valorar la validez del aval, ni las deudas que garantizaba, ni quien debiera haberlo prestado, salvo en cuanto a sus efectos compensatorios que pretende darle la parte hoy recurrente.

Para que pueda llevarse a cabo la compensación se requiere que concurren los requisitos establecidos en el artículo 1196 del Código Civil, y entre ellos, que no exista retención o contienda promovida por terceros sobre alguna de las deudas o créditos objeto de compensación, y antes de llevarse a efecto la compensación el día 20 de abril 2005, ya se había notificado al recurrente en fecha 13 de abril de 2005, la existencia del embargo, por lo que a los efectos de este recurso no puede producir sus efectos esta compensación, sin perjuicio de las relaciones mercantiles que puedan existir entre las partes.

SEXTO. - La responsabilidad solidaria requiere de la concurrencia de una deuda tributaria pendiente de pago y de la realización o colaboración en una conducta consistente en la ocultación de bienes o derechos del deudor realizada con el designio de sustraer esos bienes o derechos al procedimiento ejecutivo de cobro, impidiendo su embargo" [sentencia de 13 abril 2009, Recurso núm. 40/08].

La primera cuestión que debe dilucidarse, es si, en la conducta observada por la entidad recurrente, se dan los supuestos de hecho que permiten afirmar que por su culpa o negligencia se incumplan las órdenes de embargo.

Esta negligencia o culpa queda al descubierto, cuando después de tener conocimiento del embargo, arbitra una forma contable de eludir su responsabilidad practicando la compensación del crédito que dice tener contra la entidad World Transport por haberse ejecutado el aval que presta su favor, mediante un mero asiento contable, y ello es así, pues tal compensación contable se lleva a cabo después de tener conocimiento del embargo.

Por todo lo expuesto, procede desestimar el presente recurso y confirma la resolución impugnada."

Y en parecidos términos la sentencia del TSJ de Galicia en su sentencia del TSJ de Galicia de 9 de julio de 2021, nº 306/2021, dictada en el recurso 15353/2020, en la que se contiene el siguiente razonamiento jurídico:



Este Tribunal en las sentencias de 15 de enero de 2021, recurso 15723/2019, de 6 de noviembre de 2018, recurso 15058/2018 o de 11 de octubre de 2017, recurso 15093/2017 con cita de otras anteriores en las que se abordaba la problemática que se suscita en relación al alcance de los créditos embargables a los efectos de entender incumplida la orden de embargo, recordaba la jurisprudencia civil -en relación con la limitación que al embargo establece el artículo 588.1 LEC que resalta que para que una expectativa jurídica o derecho en formación sea susceptible de embargo es determinante, la concurrencia de un hecho, situación o relación con virtualidad suficiente como para poder generar en el futuro un derecho con valor económico a favor del deudor. También aludíamos a la doctrina que entiende que el tenor literal del 588.1, relativo a la efectiva existencia de los bienes y derechos, no debería conducir a negar injustificadamente la embargabilidad de aquellas expectativas jurídicas o derechos expectantes de que sea titular el ejecutado que sin llegar a constituir un derecho en sentido estricto pueden tener un efectivo valor económico. Alude el autor a situaciones subjetivas caracterizadas por encerrar la posibilidad jurídica de que el ejecutado llegue a adquirir un derecho concreto o ingresen en su patrimonio unos determinados bienes, o pase a ser titular cierto de algún derecho que actualmente está sometido a controversia; Se trata de expectativas jurídicas que pueden tener por sí solas un valor económico realizable en la ejecución, y además llevan consigo la posibilidad efectiva de consolidarse, dando lugar a la entrada en el patrimonio del ejecutado de bienes o derechos concretos . Y para concluir, en el caso allí analizado, se resolvía en sentido contrario a las pretensiones de la recurrente en atención a la existencia de una relación continuada, con previsión de ingresos.

En el caso enjuiciado, basta con examinar la facturación aportada por la propia demandante para concluir que existe una relación continuada en el tiempo aunque se materialice en diversos contratos, pues de tales datos cabe inferir que los servicios de tal naturaleza eran contratados a la deudora, por lo que la emisión de los pagarés y compensaciones realizadas a partir de la notificación de la primera orden de embargo, aunque fueran posteriores a ella y previos a las siguientes, no le exime de responsabilidad pues conforman la contraprestación de los servicios realizados por la deudora principal en el curso de esa relación comercial. No estamos ante una contratación esporádica o puntual, ya que la deudora principal siguió prestando los mismos servicios a la actora que antes en el curso de los años 2011-2013. Buena muestra de la periodicidad y continuidad de la relación comercial lo conforma, pese al medio de pago consignado en las facturas, el hecho de que algunas de las facturas referidas fueran compensadas con el importe supuestamente adeudado por la deudora a la demandante.

En consecuencia, debemos concluir que existió un incumplimiento negligente o culpable de las órdenes de embargo pues la entidad actora debería de haber informado a la Administración tributaria sobre la existencia de los créditos que finalmente derivaron en los pagos/compensaciones efectuados a favor de "Carpintería Ferro y Barreiro, S.A." en los años 2012 y 2013, una vez notificadas las órdenes de embargo citadas, que tenían su origen en las relaciones continuadas que venían manteniendo ambas empresas.

Y con base a dicho criterio jurisprudencial, igualmente en este caso, no cabe considerar que no existiera un contrato en vigor y que se estuviera incurriendo en la prohibición de embargar créditos futuros, ya que estamos ante una evidente relación continuada entre las partes, por lo que existió por parte del recurrente un incumplimiento negligente o culpable de la diligencia de embargo, procediendo por todo ello la desestimación íntegra del presente recurso.

ÚLTIMO. - Sobre las costas procesales.

De conformidad con lo establecido el artículo 139.1 de la L.J.C.A. al haberse desestimado el presente recurso procede imponer las costas procesales del mismo a la parte recurrente por imposición legal.

Vistos los artículos precedentes y demás de pertinente aplicación, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León,

FALLO

Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo registrado con el número **170/2021** e interpuesto por Don Aurelio representado por el Procurador D. Alejandro Ruiz de Landa y defendido por el Letrado Sr. Mateos Sergio, contra la resolución de 28 de mayo de 2021 dictada por el TEAR de Castilla y León, sede Burgos, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acuerdo dictado el 9 de julio de 2018 de declaración de derivación de responsabilidad solidaria por incumplimiento de la diligencia de embargo nº NUM000 , por un importe de 73.204,20 €. por ser dicha resolución conforme a derecho.

Y todo ello con expresa imposición de las costas procesales del presente recurso a la parte recurrente por imperativo legal.



La presente sentencia es susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo y/o ante la Sección de Casación de la Sala de lo Contencioso-Administrativo con sede en el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de conformidad con lo previsto en el artículo 86.1 y 3 de la LJCA y siempre y cuando el recurso, como señala el artículo 88.2 y 3 de dicha Ley, presente interés casacional objetivo para la formación de Jurisprudencia; mencionado recurso de casación se preparará ante esta Sala en el plazo de los treinta días siguientes a la notificación de esta sentencia y en la forma señalada en el artículo 89.2 de la LJCA.

Una vez firme esta sentencia, devuélvase el expediente administrativo al Órgano de procedencia con certificación de esta resolución para su conocimiento y ejecución.

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

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ