

RECURSO CASACION núm.: 461/2016

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho

Mayo

**TRIBUNAL SUPREMO**  
**Sala de lo Contencioso-Administrativo**  
**Sección Segunda**  
**Sentencia núm. 391/2017**

Excmos. Sres.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. Emilio Frías Ponce

D. José Díaz Delgado

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Juan Gonzalo Martínez Micó

D. Rafael Fernández Montalvo

En Madrid, a 7 de marzo de 2017.

Esta Sala ha visto el recurso de casación nº **461/2016**, interpuesto por el Procurador don José Ignacio de Noriega Arquer, en nombre y representación de la entidad **REAL SPORTING DE GIJÓN, S.A.D.**, contra la sentencia de 21 de diciembre de 2015, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional en el recurso de este orden jurisdiccional nº 55/2015, sobre pago en especie de deudas tributarias mediante la entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español.

Ha comparecido como parte recurrida el Abogado del Estado, en nombre y representación de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Séptima) dictó, el 21 de diciembre de 2015, sentencia desestimatoria del recurso nº 55/2015, deducido por REAL SPORTING DE GIJÓN, S.A.D. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 30 de octubre de 2014, que a su vez desestimó la reclamación formulada contra el acuerdo del Subdirector General de Procedimientos Especiales de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de 18 de noviembre de 2013, que denegó la solicitud de aquélla relativa al pago en especie de deudas tributarias mediante la entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español.

**SEGUNDO.-** El Tribunal de instancia dictó sentencia el 21 de diciembre de 2015, cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

"...FALLAMOS: Que DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo, nº 55/15, interpuesto por la representación procesal de la Entidad REAL SPORTING DE GIJON, S.A.D., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 30 de octubre de 2.014, (R.G. 1392/14), a la que se contrae el presente recurso y que confirmamos. No se hace expresa imposición en cuanto al pago de las costas..."

**TERCERO.-** Notificada la sentencia a las partes, la representación procesal del Real Sporting de Gijón S.A.D. presentó ante la Sala de

instancia escrito de preparación del recurso de casación, que se tuvo por preparado mediante diligencia de ordenación de 19 de enero de 2016.

**CUARTO.**- Emplazadas las partes, el Procurador Sr. Noriega Arquer, en la representación indicada, compareció en tiempo y forma ante este Tribunal Supremo, formulando el 4 de marzo de 2016 escrito de interposición del recurso de casación, en el cual, tras aducir los motivos oportunos, solicitó a la Sala: *"... dicte sentencia por la que, casando la impugnada, se anule la sentencia recurrida, siendo sustituida por otra que estime el recurso contencioso administrativo y, por tanto, 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... "*

**QUINTO.**- El recurso de casación fue admitido a trámite parcialmente por auto de la Sección Primera de esta Sala de 2 de junio de 2016, cuya parte dispositiva decide *"...[D]eclarar la inadmisión del recurso de casación interpuesto por la representación procesal de la entidad REAL SPORTING DE GIJON, S.A.D., contra la sentencia de 21 de diciembre de 2015 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Séptima, dictada en el procedimiento nº 55/2015, en cuanto al motivo tercero del escrito de interposición; así como la admisión del recurso respecto del resto de los motivos articulados, con remisión de las actuaciones para su sustanciación a la Sección Segunda de esta Sala, de acuerdo con las normas de reparto de la Sala..."*.

Dictado el mencionado auto se remitieron las actuaciones a esta Sección Segunda para su tramitación y resolución, disponiéndose por diligencia de ordenación de 19 de julio de 2016 entregar copia del escrito de interposición del recurso a la Administración a fin de que, en plazo de treinta días, pudiera oponerse al recurso, lo que efectuó el Abogado del Estado en escrito de 5 de septiembre de 2016, en que interesa la

desestimación del recurso presentado y la confirmación de la sentencia recurrida.

**SEXTO.**- Por providencia de la Sala de 8 de noviembre de 2016 se señaló para la votación y fallo de este recurso de casación el día 28 de febrero de 2017, fecha en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que a continuación se expresa.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.**- Se impugna en este recurso de casación la sentencia dictada el 21 de diciembre de 2016 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional, desestimatoria del recurso nº 55/2015, seguido a instancia del Real Sporting de Gijón, S.A.D., en que se impugnó la resolución del TEAC a que se ha hecho referencia más arriba.

**SEGUNDO.**- Las razones jurídicas expresadas en la sentencia impugnada para sustentar el fallo desestimatorio son las siguientes, literalmente transcritas:

"...PRIMERO: Se recurre a través del presente recurso la precitada resolución del TEAC de fecha 30 de octubre de 2.014, siendo antecedentes fácticos a efectos resolutorios los siguientes:

1. En fecha 5 de noviembre de 2.013, la entidad recurrente presentó solicitud de pago en especie mediante bienes integrantes del patrimonio histórico respecto de las obligaciones correspondientes a los periodos de enero a junio de 2.013, relativas al IVA (modelo 303); Retenciones e ingresos a cuenta del IRPF (modelo 111); Retenciones IRNR sin establecimiento permanente (modelo 216); IRPF Retenciones de ingresos a cuenta de arrendamientos (modelo 115), e IRPF Retenciones del capital mobiliario (modelo 123), todo ello por importe que sumaba en total 2.184.784,03 €. Estas deudas se encontraban comprendidas en acuerdo de aplazamiento 521340313998L, que fue denegado y notificado a la interesada el 16 de septiembre de 2.013.

2. Igualmente, en la misma fecha de 5 de noviembre de 2.013 la entidad recurrente presentó solicitud de pago en especie mediante bienes integrantes del patrimonio histórico respecto de las deudas correspondientes a los periodos de julio a septiembre de 2.013, relativas a los mismos conceptos antes expuestos, esto es, IVA, Retenciones e ingresos a cuenta del IRPF,

Retenciones IRNR sin establecimiento permanente, Retenciones de ingresos a cuenta de arrendamientos, e IRPF Retenciones del capital mobiliario. Deudas éstas que ascendían al importe total de 2.303.797,20 €, y que se encontraban incluidas en acuerdo de aplazamiento 521340314832W, que fue también denegado, y notificado a la interesada el 4 de noviembre de 2.013.

3. Los bienes integrantes del patrimonio histórico que ofrecía la entidad para efectuar el pago en especie de tales deudas eran la obra denominada "Retablo de los Reyes", inscrita en el Inventario General de Bienes Inmuebles del Patrimonio Histórico Español con el código A-I-M-17-00000041, y la escultura de Plata y bronce titulada "Dios Solar emergiendo en Okinawa" de Salvador Salí, a la que acompaña testimonio notarial relativo a la descripción e identificación del bien así como su solicitud de inclusión en el Patrimonio Histórico Español. Constando en el expediente administrativo que la entidad actora se encuentra en situación de concurso de acreedores declarado mediante Auto de 14 de junio de 2.005 del Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Oviedo, así como que mediante Sentencia de 7 de febrero de 2.007 el convenio concursal fue aprobado judicialmente, estableciendo una quita del 50% de los créditos ordinarios y subordinados y una espera de cinco años, comenzando dicho plazo respecto de los créditos subordinados -cuyo importe asciende en la actualidad a 4.438.817,95 € y vencen en el año 2.017- a partir de la finalización del plazo de los créditos ordinarios.

4. Tal solicitud de pago en especie fue denegada por el Departamento de Recaudación de la AEAT mediante Acuerdo del Subdirector General de procedimientos Especiales de fecha 18 de noviembre de 2.013, notificado a la actora el día 16 de diciembre siguiente, concediéndose a la misma un nuevo plazo de ingreso para el total de tales deudas, cuyo importe sumaba 4.448.581,23 €, que finalizó el 5 de febrero de 2.014. Interponiéndose contra dicho Acuerdo reclamación económica administrativa ante el TEAC, que fue desestimada en virtud de Resolución de 30 de octubre de 2.014, con base en que la aceptación del medio de pago en especie ofrecido, aun cumpliéndose todos los requisitos legales, constituye una facultad discrecional del Director del Departamento de Recaudación, y el elevado importe de las deudas pendientes de pago y las cuantías ya aplazadas aconsejan no aceptar el pago en especie ofrecido; lo que da lugar en definitiva al presente recurso contencioso.

SEGUNDO: Alega la parte actora a través de su escrito de demanda como motivos de impugnación, reiterando sustancialmente lo ya alegado en la vía previa administrativa, en síntesis, que la Administración señala que el pago en especie tiene carácter excepcional, pero ni el art. 60 de la Ley General Tributaria ni el art. 40 del Reglamento General de Recaudación condicionan la utilización del citado medio de pago, sino que establecen la obligación de la AEAT de aceptar o denegar la solicitud de pago realizada una vez haya sido emitido en Informe de la Junta de Calificación, Valoración y Exportación, sin que pueda dictarse una resolución arbitraria y carente de motivación como es el caso, en el que se ha dictado el acuerdo denegatorio sólo 13 días después de presentarse la solicitud, sin que el órgano decisor haya recibido ni requerido el informe preceptivo que debe emitir la referida Junta de Calificación, no habiéndose seguido por tanto el procedimiento legalmente establecido.

TERCERO: Así pues, el acto originario objeto de este recurso, de fecha 18 de noviembre de 2.013, por el que cual no se aceptan los bienes ofrecidos en pago de la deuda pendiente antes descrita, se basa para ello en primer lugar, en resumen, en que la entrega de bienes pertenecientes al Patrimonio Histórico Español, es una forma de pago excepcional que no debe entenderse como si fuera una alternativa a la utilización de los medios de pago ordinarios, por lo que no puede elegirse sin más entre pagar los impuestos con dinero o con una obra de arte, y la mera calificación del bien como integrante del Patrimonio Histórico español que pudiese manifestar el órgano competente del Ministerio de

Educación, Cultura y Deporte, no determina por sí sola la decisión de la Hacienda Pública, la cual debe ponderar los demás intereses en juego. De ello resulta que la entrega en pago de las deudas tributarias de este tipo de bienes, aun concurriendo todos los requisitos legales, no obliga a la Administración tributaria a aceptarla, sino que constituye una facultad discrecional del Director del Departamento de Recaudación únicamente condicionada a su motivación. En segundo lugar, afirma el acuerdo denegatorio que la decisión gubernamental de aplicar con intensidad una política de reducción del déficit público, refuerza la excepcionalidad de esta forma de pago, debiendo tenerse en cuenta al respecto el elevado importe de la deuda a que se refiere el ofrecimiento de pago que nos ocupa y el importante perjuicio a la Hacienda Pública que supondría el pago de la misma en esta forma. Y en tercer lugar, se señala que ni el solicitante del pago en especie, ni quienes aparecen como oferentes de los bienes ofrecidos, acreditan su propiedad.

Debe puntualizarse necesariamente que la Ley 58/2003, General Tributaria, establece en su art. 60, sobre el pago de la deuda tributaria, que éste deberá efectuarse en efectivo, como regla general, si bien podrá admitirse el pago mediante efectos timbrados o en especie en periodo voluntario o ejecutivo cuando una Ley lo disponga expresamente y en los términos y condiciones que se prevean reglamentariamente.

Por su parte, la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, autoriza en su art. 73 el pago de las deudas tributarias mediante la entrega de bienes que formen parte de dicho Patrimonio en la forma que reglamentariamente se determine, dictándose en desarrollo de la misma el Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, disponiendo ambas normativas como requisito necesario para la aceptación del pago en especie, en su caso, la valoración de los bienes ofrecidos por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de Bienes del Patrimonio Histórico Español. Y el Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 25 de junio, reitera en su art. 33.4 que el pago de las deudas y sanciones tributarias podrá realizarse en efectivo, mediante efectos timbrados y en especie, recogiendo en el art. 40 siguiente que esta forma de pago podrá solicitarse al órgano de recaudación que tenga atribuida la competencia y que éste aceptará de forma motivada la aceptación o no de los bienes en pago de la deuda.

CUARTO: Pues bien, es claro, a tenor de la normativa mencionada, la cual se transcribe en la resolución del TEAC que se impugna, que, ciertamente, **podrá** admitirse el pago en especie de las deudas y sanciones tributarias -sin que exista por tanto obligación de ello por parte de la Administración-, en situaciones excepcionales y previa valoración de los bienes por el órgano competente, siempre que a priori se admita tal medio de pago, lo que no acontece en el presente caso, una vez ponderados los intereses en juego, ya que el elevado importe de la deuda cuyo pago se pretende por este medio excepcional, así como la existencia de otras deudas tributarias que tiene la entidad actora también de cuantía considerable según consta, y la situación económica en la que la misma se encuentra en la actualidad, además de la necesidad de reducir el déficit público que obviamente no se vería favorecido por los perjuicios inherentes a esta forma de pago, desaconsejan a juicio de la Administración aceptar dicho pago en especie, con independencia de la valoración de los bienes ofrecidos que pudiese hacer la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de Bienes del Patrimonio, como así se razona todo ello de manera concisa en las resoluciones impugnadas; sin que por todo ello se aprecie la falta de motivación que se alega por estimarla suficiente a los efectos en debate, ni tampoco arbitrariedad alguna en la actuación de la Administración, procediendo en consecuencia la confirmación de tales resoluciones recurridas en virtud de sus propios fundamentos, al considerarlos ajustados a derecho...".

**TERCERO**.- Los motivos aducidos por la entidad recurrente frente a la sentencia contra la que se alza -excluido el tercero, sobre el que recayó, como hemos visto, la tacha de inadmisión por su notoria falta de fundamento-, son los siguientes:

1º.- Que la sentencia recurrida no ha valorado, igual que tampoco lo había hecho el Tribunal Económico-Administrativo Central, la necesidad de respeto del procedimiento administrativo legalmente establecido para la adopción del acto.

Apoya su tesis en la mención de diversos preceptos, como el artículo 53 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común; el artículo 60.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; el artículo 40 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 25 de junio; el artículo 65 del Reglamento de desarrollo parcial de la Ley de Patrimonio Histórico Español, 16/1985, de 25 de junio, aprobado por Real Decreto 111/1986, de 10 de enero.

De ese conjunto normativo dispersamente invocado deriva la recurrente que:

*"...el pago en especie está perfectamente regulado en nuestro ordenamiento jurídico.*

*La Ley General Tributaria, específicamente su artículo 60, señala que podrá admitirse el pago en especie cuando una ley lo disponga expresamente y en los términos y condiciones que se prevean reglamentariamente...*

*...Entendemos que este podrá (sic), supone una habilitación de nuestro ordenamiento jurídico, la creación de una modalidad de pago que en ningún momento debe calificarse de excepcional, puede que sea una*

*potestad discrecional pero, en ningún caso, puede considerarse una excepcionalidad un medio de pago que se encuentra recogido en el mismo artículo de la ley que el pago en efectivo...*

*...El criterio seguido -dice la recurrente- no sólo es aberrante (sic) desde el punto de vista jurídico sino que también es peligroso, su implementación de forma común dotaría de poder a la Administración para adoptar decisiones privadas de todos los elementos de juicio necesarios para adoptar la mejor decisión para el interés general...".*

2.- Que la sentencia recurrida no ha tenido en cuenta la violación del ordenamiento jurídico que supone vulnerar el principio de seguridad jurídica, artículo 9.3 de nuestra Constitución.

**CUARTO.-** El recurso de casación, en lo que concierne a los dos motivos no afectados por el auto de inadmisión parcial, también puede adolecer de notoria falta de fundamento, en tanto en su desarrollo bordea la informalidad invalidante, desconociendo de forma manifiesta los rudimentos de la técnica casacional, y así:

1) No se cita el apartado del artículo 88.1 de la Ley Reguladora de esta Jurisdicción en que se funda cada uno de ellos.

2) Aun admitiendo, dado el enfoque general del escrito, que lo que se censura es la comisión de un error *in iudicando* de la sentencia, no se identifican con claridad los preceptos que se suponen infringidos, pues en el motivo primero el recurrente los va citando a lo largo del discurso argumental, sin conexión con la necesaria crítica de la sentencia e incurriendo en una clara falta de correspondencia entre la infracción que se denuncia en la rúbrica del motivo -el vicio invalidante del procedimiento administrativo- y los preceptos que menciona para justificar su concurrencia, pues ni todos ellos se refieren al procedimiento -a tal efecto, la mención del artículo 53 de la Ley 30/1992 es inespecífica-, ni se citan los artículos 62 y 63 de la misma Ley a fin de encuadrar el



defecto que se afirma producido en alguna de las categorías dogmáticas determinantes de sus efectos, bien la nulidad de pleno derecho, bien la anulabilidad, previa justificación, aquí ausente por completo, de que se ha padecido indefensión.

Parece que implícitamente se refiere a ésta última, toda vez que el *petitum* del escrito de formalización reclama la retroacción de actuaciones administrativas como consecuencia del postulado éxito de su pretensión casacional, que sólo sería posible en caso de anulabilidad, pero nada de esto se sugiere en el informal escrito casacional.

3) El recurso centra su crítica jurídica en los actos administrativos objeto de revisión en la instancia, no frente a la sentencia, que es el verdadero objeto de la impugnación casacional.

4) No es fácil comprender, de la lectura del segundo motivo, en qué habría consistido la infracción del principio de seguridad jurídica proclamado en el artículo 9.3 de la Constitución, ni de la igualdad que se introduce de soslayo al final de la argumentación del motivo, porque falta todo razonamiento sobre la razón por virtud de la cual se habría producido por la sentencia la vulneración de alguno de tales principios.

**QUINTO**.- Aun prescindiendo, a efectos dialécticos, de tales descuidos de la técnica procesal aplicable a esta modalidad impugnatoria extraordinaria, no tiene razón la recurrente en las denuncias que cabe entrever de su escrito de interposición: ni la aceptación del pago en especie de las deudas tributarias es preceptiva para la Administración, ni se ha conculcado en este asunto el procedimiento debido.

El artículo 60 de la LGT, sobre formas de pago, señala:

*"...1. El pago de la deuda tributaria se efectuará en efectivo. Podrá efectuarse mediante efectos timbrados cuando así se disponga reglamentariamente...."*

*...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...".*

Tal diseño legal perfila una norma en blanco para cuya completa inteligencia se requiere la integración con la norma a que aquélla reenvía, que en este caso es la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. Dice su artículo 73:

*"...El pago de la deuda tributaria del Impuesto sobre Sucesiones, del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas podrá realizarse mediante la entrega de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, en la forma que reglamentariamente se determine...".*

Por su parte, el artículo 40 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, relativo al *pago en especie*, regula los términos y requisitos de la solicitud, del siguiente modo:

*"...1. El obligado al pago que pretenda utilizar el pago en especie como medio para satisfacer deudas a la Administración deberá solicitarlo al órgano de recaudación que tenga atribuida la competencia en la correspondiente norma de organización específica. La solicitud contendrá necesariamente los siguientes datos:*

*a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio fiscal del obligado al pago y, en su caso, de la persona que lo represente.*

*b) Identificación de la deuda indicando, al menos, su importe, concepto y fecha de finalización del plazo de ingreso en período voluntario.*

c) Lugar, fecha y firma del solicitante.

*A la solicitud deberá acompañarse la valoración de los bienes y el informe sobre el interés de aceptar esta forma de pago, emitidos ambos por el órgano competente del Ministerio de Cultura o por el órgano competente determinado por la normativa que autorice el pago en especie. En defecto de los citados informes deberá acompañarse el justificante de haberlos solicitado..."*

Finalmente, el artículo 65 del Real Decreto 111/1986, Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, dispone lo que a continuación se reproduce:

*"...El contribuyente que pretenda pagar la deuda tributaria del Impuesto de Sucesiones, del Impuesto sobre el Patrimonio o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas mediante entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o en el Inventario General solicitará por escrito a la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de Bienes del Patrimonio Español la valoración del bien, reseñando su código de identificación. Asimismo, manifestará por escrito su pretensión al tiempo de presentar la declaración correspondiente al impuesto de que se trate.*

*En los casos de los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, dicha manifestación tendrá por efecto la suspensión del procedimiento recaudatorio, sin perjuicio de la liquidación, en su caso, de los intereses de demora correspondientes.*

*2. La valoración del bien consistirá en su tasación por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación en los términos previstos en el*

*artículo 8 e). Esta valoración tendrá una vigencia de dos años y no vinculará al interesado que podrá pagar en metálico la deuda tributaria.*

*3. El contribuyente podrá, con arreglo al valor declarado por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación, solicitar del Ministerio de Economía y Hacienda la admisión de esta forma de pago, quien decidirá, oído el Ministerio de Cultura.*

*4. Aceptada la entrega de un determinado bien en pago de la deuda tributaria se estará respecto al destino del mismo a lo dispuesto en las leyes del Patrimonio del Estado y del Patrimonio Histórico Español.*

*5. A efectos de contabilización del ingreso de las deudas tributarias señaladas en este artículo cuyo pago se efectúe mediante entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, se habilitará por el Ministerio de Economía y Hacienda, Dirección General del Patrimonio, los créditos presupuestarios necesarios para efectuar el pago de formalización y cancelar las correspondientes deudas...".*

Del mencionado régimen legal y reglamentario cabe extraer los elementos esenciales configuradores del pago en especie:

a) El pago en especie de las deudas tributarias no es una alternativa en manos del contribuyente en lugar del pago en efectivo. Se trata de una modalidad excepcional, habida cuenta del sentido y función constitucional de los tributos (art. 31 CE), porque a través de ellos se contribuye al sostenimiento de los gastos públicos.

b) No todos los impuestos son susceptibles de ser satisfechos mediante la entrega de bienes, pues debido a la remisión normativa que contiene el artículo 60.2 de la LGT, sólo lo son los que, *numerus clausus*, menciona el artículo 73 de la Ley del Patrimonio Histórico Español, es decir, el Impuesto sobre Sucesiones, del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

c) Aun dentro de este acotado ámbito objetivo, la decisión de la Administración sobre la aceptación del pago en especie es potestativa, en el sentido de que no puede ser compelida legalmente a aceptar tal modalidad solutoria, aun cuando se cumplan por el obligado tributario los requisitos reglados que necesariamente debe observar. Tal discrecionalidad no supone, obviamente, una llamada a la arbitrariedad o al capricho ni dispensa al órgano de resolución de motivar las razones determinantes de su decisión, todo ello sin perjuicio del empleo de las demás técnicas de control judicial de los actos discrecionales, particularmente en lo que afecta a sus aspectos debidos o reglados.

d) En todo caso, ha de tratarse de *bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o en el Inventario General*.

e) Aun no explicitado en la ley, parece claro y evidente que quien ofrezca los bienes formalmente incorporados al mencionado registro o inventario debe ser su propietario o tener el poder de disposición sobre ellos.

f) Desde el punto de vista procedimental, la solicitud de quien pretenda el abono en especie de la deuda tributaria deberá acompañar la valoración de los bienes y el informe sobre el interés de aceptar esta forma de pago, emitidos ambos por el órgano competente del Ministerio de Cultura o por el órgano determinado por la normativa que autorice el pago en especie. Ello significa que el informe no es un trámite que de oficio ha de impulsar el órgano de recaudación, sino que debe ser aportado por el solicitante.

**SEXTO.**- Atendida la configuración normativa, en sus vertientes sustantiva y procedimental, del pago en especie de las deudas tributarias, de que se ha hecho resumida exposición, es claro que el recurso de casación está abocado al fracaso, puesto que ni concurre el defecto de

procedimiento de que formula su queja el club deportivo recurrente -toda vez que no le es imputable a la Administración, sino al propio solicitante, la falta de valoración de los bienes y el informe sobre el interés de aceptar esta forma de pago, emitidos ambos por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación-, pues tales valoración e informe deben acompañar a la solicitud.

Por lo demás, ni la recurrente acreditó la titularidad dominical de los bienes ofrecidos en pago -como así se hizo constar en la resolución-, ni el segundo de los mencionados, consistente en una escultura de plata y bronce titulada "*Dios Solar emergiendo en Okinawa*" de Salvador Salí, consta que haya sido declarado bien de interés cultural ni consecuentemente inventariado (art. 26 de la LPHE), pues sólo se acredita la solicitud de inclusión en el Patrimonio Histórico Español.

Sin embargo, la causa obstativa principal y que debió presidir la motivación del acto denegatorio es que la ley no permite el pago en especie de impuestos que no sean los tres que antes se han citado, ninguno de los cuales es el exigido a la recurrente mediante las deudas tributarias de cuyo pago en especie aquí se trata.

Habría sido más correcto por parte de la Administración comenzar la resolución de denegación con la indicación de las razones de más peso y de naturaleza reglada, que son las que impiden liminarmente el progreso del procedimiento -si los tributos aquí debidos son el IVA y retenciones a cuenta de varios impuestos de terceros, ajenos a la nómina cerrada de los que pueden ser satisfechos en especie- es de todo punto indiferente el objetivo de déficit, la situación patrimonial del oferente o datos tales como el interés histórico o cultural de las obras de arte ofrecidas -o su ausencia- o la conveniencia coyuntural de la Administración para su adquisición -pues tal es, observada desde la perspectiva de ésta, la significación de esta modalidad de pago-.

Ahora bien, tales consideraciones no pueden alterar, en favor de la recurrente, la clara procedencia de la desestimación del recurso de casación, atendido el efecto útil de éste, pues la sentencia es conforme a Derecho en tanto respalda un acto administrativo que no podría contener una decisión diferente a la que en definitiva se adoptó, aunque hubiera otras razones obstativas que pudieran haber pesado más en la motivación, y no sólo porque la sentencia no incurre en ninguna de las infracciones que se le atribuyen, sino también ante la informalidad con que los motivos de casación son aducidos.

**SÉPTIMO.-** Debe declararse, por lo tanto, no haber lugar al recurso de casación, por lo que, conforme al artículo 139.2 LJCA, procede la imposición de las costas a la parte recurrente. Ahora bien, como autoriza el apartado 3 del artículo 139, debe limitarse su cuantía a la suma de 8.000 euros.

## F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Que debemos declarar y declaramos no haber lugar al recurso de casación nº **461/2016**, interpuesto por el Procurador don José Ignacio de Noriega Arquer, en nombre y representación del **REAL SPORTING DE GIJÓN, S.A.D.** contra la sentencia de 21 de diciembre de 2015, de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, recaída en el recurso contencioso-administrativo nº 55/2015, con imposición a la entidad recurrente de las costas procesales devengadas, aunque limitada su cuantía máxima en la cifra de 8.000 euros.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolás Maurandi Guillén      Emilio Frías Ponce

José Díaz Delgado      José Antonio Montero Fernández

Francisco José Navarro Sanchís      Juan Gonzalo Martínez Micó      Rafael Fernández Montalvo

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada fue la anterior sentencia por el **Magistrado Ponente, Excmo. Sr. Don. Francisco José Navarro Sanchís,** estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que certifico.