

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ073988

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 27 de junio de 2019

Sala 3.<sup>a</sup>

R.G. 3388/2016

**SUMARIO:**

**Procedimiento de recaudación. Periodo ejecutivo. Procedimiento de apremio. Embargo de bienes. Diligencia de embargo. Especificación de intereses de demora y costas.** Con respecto a los intereses de demora, las cantidades consignadas en las diligencias de embargo suponen una liquidación provisional de la partida de intereses respecto de la que se cuenta son suficiente información, según lo regulado en el art. 72 del RD 939/2005 (RGR), acerca de la base sobre la que se giran que es el principal de la deuda, el tipo de interés de demora aplicado, que es interés vigente a lo largo del tiempo durante el cual se devenguen, y el cómputo del devengo de los mismos desde la finalización del período voluntario de ingreso hasta el día en que se efectúe el ingreso de la deuda; todo ello sin perjuicio de que se practique posteriormente la liquidación definitiva de los mismos si el importe embargado no alcanza a cubrir esta partida. De lo anterior se deduce que la cantidad que se consigna en la Diligencia de embargo en concepto de intereses de demora tiene el carácter de provisional hasta su definitiva liquidación cuando se enajenen los bienes embargados, pues hasta entonces lo adeudado seguirá devengando intereses de demora, cuya liquidación especificada con detalle se notificará al deudor que podrá proceder a su impugnación, rechazando con ello la indefensión de los interesados.

En lo que respecta a las costas, es necesario también realizar la posterior cuantificación de las mismas para poder ser exigidas, ya que estas pueden alterarse a lo largo del procedimiento a medida que éste se dilate en el tiempo y dependiendo de las actuaciones ejecutivas que se lleven a cabo, existiendo actuaciones ejecutivas que las generan y otras actuaciones que no generan este tipo de gastos. El art. 115 del RD 939/2005 (RGR) señala que se incluirán en la liquidación definitiva de cada expediente, cuando el procedimiento ejecutivo se ultime, y no podrán ser exigidas al obligado tributario si en ese momento procesal el expediente no incluye los recibos, facturas o minutas de los honorarios que las acrediten, de forma que será cuando se entregue al obligado el justificante de su pago se le hará constar en éste o por separado, según proceda, el importe de las costas a su cargo detallando los conceptos a que correspondan.

Por todo ello, procede concluir que las cantidades consignadas en concepto de intereses de demora y costas en las diligencias de embargo no precisan, en ese momento procesal de notificación de las diligencias de embargo, de la especificación del detalle de su cálculo ni justificación documental alguna, que por el contrario, sí serán exigibles e impugnables una vez se cancele el total de la deuda de que se trate. **(Criterio 1 de 1).**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 161, 166 y 169.

RD 939/2005 (RGR), arts. 72, 109 y 115.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 64.

Ley 39/2015 (LPAC), art. 49.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de fecha 26 de noviembre de 2015 por la que se resuelven de forma acumulada las reclamaciones 15/3517/2014 y 15/3789/2014 promovidas por D. Bx...(en adelante el obligado tributario) contra diligencias de embargo.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

La Administración Tributaria dictó diligencia de embargo de sueldos, salarios y pensiones con clave **...22A** para cubrir el importe de la deuda no ingresada en periodo voluntario, el recargo de apremio ordinario, los intereses y costas del procedimiento de apremio, por un importe total de 1.076.016,33 euros (Pendiente: 835.722,72 euros, intereses: 225.484,25 euros y costas: 14.809,36 euros. Importe a embargar: 1.076.016,33 euros). Las deudas del expediente ejecutivo y los bienes y derechos embargados se detallaban en el anexo adjunto a la misma.

Asimismo, la Administración Tributaria dictó diligencia de embargo de sueldos, salarios y pensiones con clave **...86P** para cubrir el importe de la deuda no ingresada en periodo voluntario, el recargo de apremio ordinario, los intereses y costas del procedimiento de apremio, por un importe total de 17.390,63 euros.

### Segundo.

Disconforme con ambas diligencias, el obligado tributario interpuso ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional del Galicia (en adelante TEAR) las siguientes reclamaciones :

- R.G. 15/3517/2014 frente a la diligencia con clave **...22A**,
- R-G.15/3789/2014 frente a la diligencia con clave **...86P**

El interesado alegó, en síntesis, respecto de la diligencia nº **...22A** que desconocía el origen y razón de la cuantía de varias de las deudas que se le reclamaban; respecto de la diligencia nº **...86P** manifestaba que no estaba acreditado en el expediente la notificación de las liquidaciones de intereses de demora sino únicamente su apremio; por otra parte, alegaba en relación con ambas diligencias de embargo que, según el artículo 115.3 del Reglamento General de Recaudación, ninguna partida de costas puede ser exigida al obligado al pago si el expediente no incluye los recibos, facturas o minutas de honorarios que la acrediten y que, en los expedientes puestos de manifiesto faltaban los cálculos y liquidaciones de intereses de demora y de las costas así como la acreditación de su notificación al interesado impidiéndole ejercitar debidamente su derecho de defensa.

Las reclamaciones fueron acumuladas y en fecha 26 de noviembre de 2015, el TEAR dictó reclamación en primera instancia acordando "ESTIMAR EN PARTE las presentes reclamaciones y anular los acuerdos impugnados por defectos de forma, retro trayendo las actuaciones al momento de comisión de las correspondientes irregularidades."

Al respecto el TEAR manifiesta, en sus Fundamentos de Derecho lo siguiente:

#### IV

En relación con la diligencia de embargo nº **...22A**, el interesado manifiesta que desconoce el origen y razón de la cuantía de varias de las deudas que se le reclaman si bien no especifica cuáles son. De acuerdo con el artículo 170.3 anteriormente transcrito la única falta de notificación oponible a la diligencia de embargo, es la falta de notificación de la providencia de apremio. Así, en el presente caso, constan en el expediente remitido los justificantes de la correcta notificación de las providencias de apremio de cada una de las liquidaciones incluidas en la diligencia excepto por lo que se refiere a dos de ellas, las identificadas con la clave de liquidación **A...1032** (concepto I.R.P.F. ACTAS DE INSPECCION 1995, por importe de 306.939,57 euros) y **A...0048** (concepto INTERESES DE DEMORA\_AEAT 1995 por importe de 50.659,15 euros). En relación con estas dos liquidaciones no consta en el expediente remitido justificante alguno que acredite que las providencias de apremio previas al embargo han sido debidamente notificadas. Por tanto, puesto que este Tribunal tiene la obligación inexcusable de resolver las reclamaciones sometidas a su conocimiento, por imperativo legal, y la remisión incompleta del expediente provoca al interesado una clara indefensión y priva al Tribunal de los elementos necesarios para revisar el acto en cuestión, no cabe más opción que la anulación de la diligencia de embargo por defectos de forma.

## V

Por otra parte, en cuanto a la diligencia de embargo nº **...86P**, figuran en el expediente remitido los justificantes de la notificación de las providencias de apremio correspondientes a las deudas objeto del procedimiento ejecutivo incluidas en la diligencia de embargo, notificaciones que han sido debidamente realizadas el 2 de abril de 2014, constando recogidas y firmadas por D<sup>a</sup>. **Px...** como "autorizada", DNI: .... La falta de notificación en periodo voluntario de la liquidación de intereses a la que alude el reclamante, debió ser alegada por el interesado al recibir la notificación de la providencia de apremio pues es causa de oposición a ésta pero no así al embargo contra el que la única falta de notificación que cabe alegar es la de la providencia de apremio.

## VI

Por último, el reclamante manifiesta en relación con ambas diligencias que no se especifican los cálculos de los intereses ni de las costas y que no constan en el expediente ni los cálculos ni la acreditación de su notificación al interesado lo cual le impide ejercitar debidamente su derecho de defensa.

El artículo 115 del Reglamento General de Recaudación dispone en relación con la liquidación de costas:

En el presente caso, en cada una de las diligencias de embargo se ha incluido, dentro del importe a embargar, un importe en concepto de "costas" de 14.809,36 euros en un caso y de 14.921,75 euros en otro. En ninguna de las dos diligencias se detalla qué conceptos concretos han dado lugar a dichas cantidades ni el importe de cada uno de ellos. Lo mismo ocurre con los intereses contenidos en la diligencia nº **...22A**, por importe de 225.484,25 euros. La única mención que se hace a estos dos conceptos en las diligencias de embargo impugnadas, es que "La deuda, excluido el recargo, devengará intereses de demora desde el inicio del periodo ejecutivo hasta la fecha de su ingreso. En caso de producirse costas en el procedimiento, se le exigirá su importe." Así pues, le asiste la razón al interesado cuando alega indefensión en este caso por no haber sido detallada la información correspondiente a estos dos conceptos.

## VII

Por todo lo expuesto, en relación con la diligencia de embargo nº **...22A**, procede su anulación por defectos de forma, al estar el expediente incompleto, como ya se expuesto. Asimismo, en relación con la diligencia de embargo nº **...86P**, si bien el embargo practicado es procedente, deben retrotraerse actuaciones a fin de que la Oficina gestora detalle el cálculo de los intereses y los conceptos que se han incluido en las costas exigidas así como su importe, lo cual resulta también exigible en el caso de la diligencia de embargo **...22A**.

**Tercero.**

Mediante escrito presentado en 19 de febrero de 2016, la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT interpuso recurso ordinario de alzada nº 3388-2016 R.G. contra la parte de la resolución que se refiere a la reclamación 15/3517/2014 (diligencia de embargo con clave **...22A**) basado en los siguientes Fundamentos de Derecho:

1) Las cantidades consignadas en concepto de intereses de demora y costas en las diligencias de embargo no precisan, en ese momento procesal de notificación de las diligencias de embargo, de la especificación del detalle de su cálculo ni justificación documental alguna, que por el contrario, sí serán exigibles e impugnables una vez se cancele el total de la deuda de que se trate.

El embargo administrativo es un procedimiento de ámbito administrativo que, basado en la ejecutividad y ejecutoriedad de los actos de la Administración, pretende la realización forzosa de los bienes y derechos de un deudor, una vez que sus deudas han llegado a la vía ejecutiva, pero sin que se expropien las facultades dominicales que el deudor tiene sobre estos bienes y derechos, sobre los que puede realizar actos de disposición, siempre y cuando no se menoscabe el valor de los bienes o se dificulte o impida su realización. Lo que el acreedor ejecutante, la Administración, puede forzar es la realización de los bienes, para una vez hecho esto, aplicar el resultado a la cancelación de la deuda. Por tanto, el embargo asegura el cumplimiento de una obligación preexistente, obligación que, en el ámbito tributario es pecuniaria. La instrumentación material de este

procedimiento se realiza por la traba de bienes o derechos mediante la diligencia de embargo que afecta directamente aquellos al cumplimiento de las obligaciones que representan las deudas.

La ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (en adelante LGT) es la que vincula el inicio del período ejecutivo con la exigencia de los intereses de demora y las costas del procedimiento en sus artículo 161.4 y 169 LGT, conceptos cuyos importes deben ser cubiertos por el embargo.

Los artículo 72 y 115 del RD 939/2005 de 29 de julio, establecen cómo y cuando pueden ser embargados estos intereses y cómo y cuándo deben liquidarse las costas del procedimiento exigibles al deudor y así como la manera de justificar estos gastos. De esta normativa puede concluirse que:

- Las deudas devengan interés de demora desde el inicio del período ejecutivo hasta la fecha de su ingreso, salvo en el caso de que la totalidad de la deuda se ingrese en el plazo al que se refiere el artículo 62.5 RGR.

- En el caso de bienes embargados, se practicará la liquidación del interés al aplicar el líquido obtenido a la cancelación de la deuda.

- En el momento de la traba se podrán embargar cantidades en conceptos de intereses y costas, que constituirán una mera estimación pues la cantidad total devengada por estos conceptos solo podrá ser determinada en el momento en que se ingrese la deuda. Esta estimación de intereses y costas se hace con los elementos (base, tipo, período, etc.) cuya regulación legal se cita en los actos del procedimiento de apremio (providencia de apremio y diligencias de embargo), sin que sea necesaria una liquidación como deuda separada en el momento de la traba de los bienes y derechos embargados.

- Cuando se produzca el ingreso de la deuda se practicará la liquidación definitiva de los intereses de demora, y en el justificante del pago de la deuda que se entregará al obligado se hará constar el importe de las costas, detallando los conceptos a que correspondan, actos éstos-liquidación de intereses y relación justificada de las costas-susceptibles de impugnación por el interesado.

Señala también el TEAR en su fundamento de derecho VI que la falta de especificación de los cálculos de los intereses y las costas y la acreditación de su notificación al interesado le impide ejercitar debidamente su derecho de defensa.

A este respecto hay que contestar señalando que el deudor no se encontrará indefenso puesto que durante el procedimiento de apremio se le ha estado notificando de cada uno de los elementos que constituyen la base para la cuantificación del montante total de las cantidades que corresponden a los intereses de demora, tanto en la notificación de la providencia de apremio como en la de la diligencia de embargo. En estos actos se consignan tanto la deuda principal, su importe y concepto, como las costas e intereses que se han de soportar, su importe provisional y las normas en las que se fundamentan tanto su imposición como su importe.

- Respecto a las costas en las que se ha incurrido en el procedimiento: ninguna partida podrá ser exigida al obligado si en el expediente no se incluyen los recibos, facturas o minutas de honorarios que las acreditan, tal y como ordena el 115 RGR.

- Respecto de los intereses de demora: éstos se liquidarán desde el día del comienzo del cómputo, vencimiento del plazo para el pago en período voluntario, hasta el ingreso de la deuda. En el embargo, la traba no supone el ingreso de la deuda pendiente sino la afectación de los bienes o derechos al cumplimiento de la obligación de pago, por lo que los intereses se seguirán devengando hasta el momento del ingreso, razón por la que el montante en concepto de intereses embargado con la diligencia tiene carácter provisional.

- La liquidación definitiva de los intereses se producirá cuando se hayan verificado el ingreso de las cantidades embargadas y la cancelación de la deuda, lo que será oportunamente notificado al deudor que podrá proceder a su impugnación si lo considerase necesario.

- Lo mismo puede predicarse de las costas del procedimiento, cuya justificación se producirá cuando se haya realizado el ingreso de las cantidades embargadas mediante el correspondiente justificante de pago.

Como apoyo de lo expuesto se citan resoluciones del TEAC como la resolución 4479/2001 de 4 de julio de 2002 y la resolución 5282/2002 de 15 de abril de 2004 como más ilustrativas debido a la escasa litigiosidad del asunto.

Así, en la resolución 4479/2001 se afirma que las cantidades consignadas en las diligencias de embargo, a las que quedan afectos los bienes y derechos objeto del mismo, comprenden conceptos como los intereses de demora o las costas, con independencia de que se detalle su liquidación o se proceda a su enumeración en este

momento porque tienen carácter provisional hasta la liquidación definitiva, ya que pueden variar a lo largo del procedimiento e incluso dice que ni siquiera es preciso que se hayan causado, sino que cabe consignar lo que se prevea que puedan causarse.

Por su parte, en la resolución 5282/2002, ante un caso de una diligencia de embargo en la que se incluye la cantidad correspondiente al concepto interés de demora, sin notificar al deudor una liquidación específica de los intereses con indicación de todos sus elementos en el momento de la notificación de la diligencia de embargo, el TEAC ratifica la actuación de la Administración. En este caso concreto se refería al embargo de un bien inmueble, pero en lo relativo a la mera tramitación, es decir a la liquidación de intereses y costas, todos los casos son iguales en el sentido de que la diligencia incluyen una mera estimación quedando por cuantificar y liquidar definitivamente los intereses y las costas, actos que son susceptibles de impugnación, y que serán los que correspondan hasta el momento de la definitiva cancelación de la deuda, cosa que ocurre el día en el que se aplica el líquido obtenido a la cancelación del débito.

2) Asimismo, como cuestión adicional se plantea que el TEAR, considerando que las providencias de apremio de la liquidaciones **A...1032** (IRPF actas de inspección 1995) por importe de 306.939,57 euros y **A...0048** (intereses de demora 1995) por importe de 50.659,15 euros, no tienen justificada su notificación, ha anulado la diligencia de embargo N° **...22A** en su totalidad, aunque se da la circunstancia de que incluía también otras liquidaciones que el Tribunal Regional considera bien notificadas y que no han merecido reproche alguno. Es por ello que la resolución de la reclamación económico-administrativa 15/3517/14 debió limitarse a estimar parcialmente, declarando conforme a derecho la diligencia de embargo pero limitando su importe al de las providencias de apremio válidamente notificadas. Cita en apoyo de sus pretensiones la resolución del TEAC de 25.06.2008 RG 1534-07 así como diversas resoluciones de otros Tribunales Económico-Administrativo Regionales.

Por todo lo anterior, se solicita que el TEAC dicte resolución estimatoria del presente recurso de alzada en los términos expuestos en los fundamentos de derecho anteriores, anulando la resolución dictada por el TEAR de Galicia de fecha 26.11.2015 por la que se anuló la diligencia de embargo N° **...22A** declarándola conforme a derecho, si bien procede minorar su importe en las dos providencias de apremio referidas a dos liquidaciones cuyas notificaciones no constan en el expediente.

Puesto de manifiesto el expediente al obligado tributario, presentó las siguientes alegaciones:

-A pesar de que el Tribunal Regional solo echa en falta la notificación de las dos liquidaciones reseñadas, el que suscribe tiene interés en recordar que tampoco había constancia en el expediente al que tuvo acceso, de la notificación de las liquidaciones **A...1488; A...0056; K...8635; K...8646 y K...6546**.

-Por ello aceptar la solución propuesta por la Directora General además de perjudicar al recurrente, es contrario al mandato del artículo 105 de la LGT y a la Doctrina del más Alto Tribunal, de manera que el defecto de remisión del expediente administrativo o que el mismo esté incompleto como es el caso, sólo puede perjudicar a la Administración obligada a enviarlo.

#### Cuarto.

Asimismo, en 19 de febrero de 2016, la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT interpuso recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio nº 3437-2016 R.G. en relación con la parte de la resolución del TEAR que se refiere a la reclamación 15/3789/2014 (diligencia de embargo con clave **...86P**). La Directora solicitaba que el TEAC dictara resolución en la que estableciera el criterio de que: "Las cantidades consignadas en concepto de intereses de demora y costas en las diligencias de embargo no precisan, en ese momento procesal, de la especificación del detalle de su cálculo ni justificación documental alguna, que por el contrario, sí serán exigibles e impugnables una vez se cancele el total de la deuda de que se trate", siendo sus argumentaciones las mismas que las recogidas en el punto 1) del anterior Antecedente de Hecho de la presente resolución.

Dicho recurso se declaró inadmisibile por este Tribunal en Resolución de 18 de mayo de 2019 en la que se señala lo siguiente:

Como ha quedado reseñado, la Dependencia Regional de Recaudación de la A.E.A.T en La Coruña dictó dos diligencias de embargo con claves **...86P** y **...22A**, por importes de 17.390,63 euros y 1.076.016,33 euros, respectivamente.

Frente a ambos actos, el reclamante interpuso sendas reclamaciones económico administrativas ante el TEAR de Galicia:

-R.G.15/3789/2014 frente a la diligencia con clave ...**86P**

-R.G. 15/3517/2014 frente a la diligencia con clave ...**22A**

Siendo el importe de cada reclamación 17.390,63 euros y 1.076.016,33 euros, respectivamente, es decir, el importe por el que se sigue la ejecución, como así viene manteniendo este Tribunal Central y se recoge actualmente en el artículo 35 del RD 520/2005.

El TEAR acumula ambas reclamaciones procediendo a su resolución conjunta en la resolución dictada en fecha 26 de noviembre de 2015.

Disponía el artículo 230.3 de la Ley 58/2003 :

"3.La acumulación determinará, en su caso, la competencia del Tribunal Económico-Administrativo Central para resolver la reclamación o el recurso de alzada ordinario por razón de la cuantía. Se considerará como cuantía la que corresponda a la reclamación que la tuviese más elevada".

La Directora interpone el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio nº 3437-2016 R.G. y lo refiere exclusivamente a la reclamación 15/3789/2014 cuyo objeto era la diligencia nº ...**86P** por importe de 17.390,63 euros.

Asimismo, la Directora ha interpuesto recurso ordinario de alzada nº 3388-2016 R.G. contra la parte de la resolución que se refiere a la reclamación 15/3517/2014 (diligencia de embargo con clave ...**22A**) .

Pues bien, a la vista de la normativa expuesta, es claro que al haber mediado acumulación y haberse fallado tales reclamaciones acumuladamente en una única resolución, la resolución de aquellas reclamaciones acumuladas debía dictarse por el TEAR, como así se hizo, en primera instancia, según indica el artículo 230.3 de la LGT, dado que la cuantía de la reclamación número 15/3517/2014 ascendía a 1.076.016,33 euros, superior a los 150.000,00 euros que fija el artículo 36 del citado Real Decreto 520/2005 como umbral que determina que la reclamación se falle en primera instancia; siendo improcedente la "separación" que realiza la Directora recurrente de la resolución del TEAR a efectos de diferenciar las vías de impugnación atendiendo a la cuantía aislada de cada uno de los actos impugnados, pues ello vulnera la normativa expuesta, en particular el citado art 230.3 LGT.

Por todo ello, siendo susceptible la resolución dictada en primera instancia por el TEAR de recurso de alzada ordinario y, por ello, no siendo susceptible de recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, debe declararse la inadmisión de este último, debiendo resolverse la impugnación por la Directora de la diligencia de embargo nº ...**86P** en el recurso de alzada ordinario nº 3388-2016 R.G."

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

### Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

a)Determinar, en relación con ambas diligencias de embargo, si las cantidades consignadas en concepto de intereses de demora y costas en las diligencias de embargo precisan, en ese momento procesal, de la especificación del detalle en su cálculo y justificación documental al respecto, o bien esa especificación del detalle

de su cálculo y justificación documental le son exigibles a la Administración una vez que se cancele el total de la deuda de que se trate, debiéndose notificar al interesado, siendo en ese momento impugnables.

b) Determinar en relación con la diligencia de embargo de sueldos, salarios y pensiones con clave ...22A b) si procede declarar conforme a derecho la misma si bien minorando su importe en las dos providencias de apremio relativas a las dos liquidaciones que no constan en el expediente.

### Tercero.

Comenzando por la primera cuestión, la normativa aplicable a estos supuestos se encuentra regulada en los siguientes artículos 161 y 169 de la LGT y su correlativo desarrollo reglamentario en el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, que aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante RGR).

El apartado 4 del artículo 161 de la LGT vincula el inicio del período ejecutivo con la exigencia de los intereses de demora y las costas del procedimiento:

"4. El inicio del período ejecutivo determinará la exigencia de los intereses de demora y de los recargos del período ejecutivo en los términos de los artículos 26 y 28 de esta ley y, en su caso, de las costas del procedimiento de apremio".

También el artículo 169 de la LGT se refiere a la práctica del embargo y a los conceptos a los que se pueden aplicar las cantidades embargadas en los siguientes términos:

"Artículo 169. Práctica del embargo de bienes y derechos.

1. Con respeto siempre al principio de proporcionalidad, se procederá al embargo de los bienes y derechos del obligado tributario en cuantía suficiente para cubrir:

- a) El importe de la deuda no ingresada.
- b) Los intereses que se hayan devengado o se devenguen hasta la fecha del ingreso en el Tesoro.
- c) Los recargos del período ejecutivo.
- d) Las costas del procedimiento de apremio".

Por su parte, el RGR establece en su artículo 72 cómo y cuándo pueden ser embargados estos intereses:

"Artículo 72. Interés de demora del periodo ejecutivo.

1. Las cantidades adeudadas devengarán interés de demora desde el inicio del periodo ejecutivo hasta la fecha de su ingreso.

Cuando sin mediar suspensión, aplazamiento o fraccionamiento una deuda se satisfaga totalmente antes de que concluya el plazo establecido en el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, para el pago de las deudas apremiadas, no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del periodo ejecutivo.

2. La base sobre la que se aplicará el tipo de interés no incluirá el recargo de apremio.

3. El tipo de interés se aplicará de acuerdo con lo establecido en la normativa tributaria o presupuestaria, según se trate de deudas y sanciones tributarias o de deudas no tributarias respectivamente.

4. El cálculo de intereses se realizará, según los casos, de la siguiente forma:

a) Cuando se produzca el pago de la deuda apremiada una vez finalizado el plazo establecido en el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la liquidación de los intereses devengados se practicará posteriormente, siguiéndose para su tramitación y recaudación el procedimiento establecido con carácter general para las liquidaciones practicadas por la Administración.

b) En el supuesto al que se refiere el párrafo a), el órgano de recaudación competente podrá, cuando las necesidades del servicio lo aconsejen, liquidar y exigir los intereses en el momento del pago de la deuda apremiada.

c) En caso de ejecución de bienes embargados o de garantías, se practicará la liquidación de intereses de demora al aplicar el líquido obtenido a la cancelación de la deuda, si aquel fuese superior.

d) Si se embarga dinero en efectivo o en cuentas o créditos, podrán liquidarse y retenerse los intereses de demora en el momento del embargo si el importe disponible fuese superior a la deuda cuyo cobro se persigue.

En los casos de los párrafos b), c) y d) no será necesaria la notificación expresa de la liquidación de los intereses de demora devengados si en la notificación de la deuda principal o en cualquier otro momento posterior le ha sido notificado al interesado el importe de la deuda, el devengo de intereses en caso de falta de pago, una referencia al tipo de interés aplicable, según se trate de deudas y sanciones tributarias o de deudas no tributarias, y la forma de cómputo del tiempo de devengo".

Y el artículo 115 RGR determina cómo y cuándo deben liquidarse las costas del procedimiento exigibles al deudor y de qué manera se le justificarán estos gastos:

"Artículo 115. Liquidación de las costas.

1. En la liquidación definitiva de cada expediente de apremio se incluirán las costas correspondientes.
  2. Las costas que afecten a varios obligados al pago y no puedan imputarse a cada uno individualmente se distribuirán entre ellos proporcionalmente a sus respectivas deudas.
  3. Ninguna partida de costas podrá ser exigida al obligado al pago si el expediente no incluye los recibos, facturas o minutas de honorarios que la acrediten.
  4. Al entregar al obligado al pago el correspondiente justificante de pago, se hará constar en este, o por separado, según proceda, el importe de las costas a su cargo, detallando los conceptos a que correspondan.
  5. Procederá la devolución de las costas satisfechas en los casos de anulación de la liquidación o del procedimiento de apremio en que se hayan causado.
  6. Cuando, ultimado un procedimiento administrativo de apremio y practicada liquidación, las cantidades obtenidas no cubrieran el importe de las costas devengadas, la parte restante será a cargo de la Administración."
- De la normativa expuesta podemos extraer las siguientes afirmaciones que se exponen a continuación:

A) En cuanto a los intereses:

- La exigencia de intereses de demora y de costas del procedimiento, al igual que los recargos del período ejecutivo, van vinculados al inicio del período ejecutivo.
- En lo relativo a los intereses, las cantidades adeudadas devengarán el interés de demora desde el inicio del período ejecutivo hasta la fecha del ingreso. Por ello, las diligencias de embargo que se emiten contienen un precálculo de estos intereses en función de la base sobre la que se calculan y con la aplicación del tipo de interés vigente a lo largo del período en el cual se devenguen, de acuerdo con lo establecido en la normativa tributaria o presupuestaria, según se trate de una deuda tributaria o no tributaria.
- Lo expuesto anteriormente no impide que, una vez se produzca el pago de la deuda, se practique, posteriormente, por parte de la Administración una liquidación de intereses de demora siguiendo el procedimiento establecido con carácter general para las liquidaciones practicadas por la Administración en cuya notificación al obligado tributario se especificarán los plazos de ingresos y los plazos de recurso.
- Ello tampoco obsta a que, cuando las necesidades del servicio lo aconsejen, se proceda por parte de los órganos de recaudación a liquidar y exigir los intereses en el momento del pago de la deuda apremiada.-
- En el caso de ejecución de bienes embargados o garantías se practicará la liquidación de intereses al aplicar el líquido obtenido a la cancelación de la deuda si aquél fuera superior.
- En el caso de embargo de dinero en efectivo, o en cuentas o en créditos, podrán liquidarse y retenerse los intereses de demora en el momento del embargo si el importe disponible fuese superior a la deuda cuyo cobro se persigue.

B) En cuanto a las costas:

- Se incluirán en la liquidación definitiva de cada expediente de apremio.
- No podrán ser exigidas al obligado al pago si en el expediente no se incluyen los recibos facturas o minutas de honorarios que la acrediten.
- Cuando se entregue al obligado al pago el correspondiente justificante de pago se hará constar en éste por separado, el importe de las costas detallando los conceptos a que correspondan.
- Procederá la devolución de su importe cuando se anule la liquidación o el procedimiento de apremio en que se hayan causado.

- Si cuando se ultime el procedimiento administrativo y se practique la liquidación, las cantidades no cubrieran el importe total de las costas, el importe restante será a cargo de la Administración.

Teniendo cuenta todo los elementos definidores de estas partidas asociadas al inicio del período ejecutivo que conlleva su exigencia por parte de la Administración, se pueden extraer las siguientes conclusiones:

A) Con respecto a los intereses de demora, las cantidades consignadas en las diligencias de embargo suponen una liquidación provisional de la partida de intereses respecto de la que se cuenta son suficiente información, según lo regulado en el artículo 72 RGR, acerca de la base sobre la que se giran que es el principal de la deuda, el tipo de interés de demora aplicado, que es interés vigente a lo largo del tiempo durante el cual se devenguen, y el cómputo del devengo de los mismos desde la finalización del período voluntario de ingreso hasta el día en que se efectúe el ingreso de la deuda; todo ello sin perjuicio de que se practique posteriormente la liquidación definitiva de los mismos si el importe embargado no alcanza a cubrir esta partida.

Hay que tener en cuenta también que el artículo 72.4 del RGR en su último párrafo señala que " En los casos b), c) y d) no será necesaria la notificación expresa de la liquidación de los intereses de demora devengados si en la notificación de la deuda principal o en cualquier otro momento posterior le ha sido notificado al interesado el importe de la deuda, el devengo de intereses en caso de falta de pago, una referencia al tipo de interés aplicable, según se trate de deudas y sanciones tributarias o de deudas no tributarias, y la forma de cómputo del tiempo de devengo".

En este sentido se pronunció el TEAC en su resolución de 4 de julio de 2002 RG 4479/2001 :

"CUARTO.- Son también consecuencia de lo establecido en el artículo 110.1 del Reglamento General de Recaudación que la cantidad a la que quedan afectados los bienes o derechos comprende los conceptos enumerados en él, con independencia de que formen parte o no de la deuda tributaria en los términos empleados en el artículo 58 de la Ley General Tributaria, precisamente porque así lo ordena el precepto antes reseñado; que dicha cantidad puede alterarse a lo largo del procedimiento, para disminuir en el importe de lo trabado y realizado en actos anteriores o para incrementarse pues cuanto más se dilate aquél en el tiempo y en función de la naturaleza y el número de embargos que se hagan necesarios, intereses y costas pueden variar en cuanto aquellos se devengan de continuo y éstas las provocan incluso actuaciones previas al acto de afección, por ejemplo la obtención de certificaciones de los Registros de la Propiedad u otros, existiendo por el contrario actuaciones ejecutivas que no suscitan gasto, así los embargos de cuentas bancarias; (...)"

#### Quinto.

Las cantidades consignadas en las diligencias de embargo tienen carácter provisional hasta su definitiva liquidación que, como norma general, tendrá lugar al aplicar el líquido obtenido en ejecutiva a la cancelación de lo debido a la sazón, pues hasta entonces lo adeudado seguirá devengando intereses de demora y las actividades ejecutivas serán en su caso susceptibles de generar nuevos gastos, si bien el Reglamento contempla posibilidades tales como la de que el deudor decida pagar la deuda o una parte de la misma en cualquier momento del procedimiento de apremio o que se trate de dinero en efectivo o en cuentas, etc.; y que los intereses devengados precisen de notificación al interesado lo hace depender el Reglamento de la inexistencia en cualquier momento anterior de otra comprensiva del "importe de la deuda, el devengo de intereses en caso de falta de pago y el cómputo del tiempo de devengo", previsión está última que permite sostener la generalidad de la práctica de liquidación de los intereses devengados y su notificación, lo que habilita su impugnación; las costas, por su parte, han de liquidarse previa justificación en el expediente de los recibos, facturas o minutas que los acrediten, descartando todo ello la indefensión de los interesados en que el Tribunal Regional fundamenta su decisión".

En el mismo sentido se pronuncia el TEAC en resolución de 15.04.2004 RG 5282/2002:

"SEGUNDO: El Tribunal Regional anuló las Diligencias de embargo impugnadas por "falta de justificación de las cantidades que conforman la deuda a cubrir por los embargos, sobre todo en lo que hace referencia a los intereses incluidos para determinar el importe total". El apartado 1 del artículo 131 de la Ley General Tributaria establece que " el embargo se efectuará sobre los bienes del deudor en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda tributaria, los intereses que se hayan causado o se causen hasta la fecha del ingreso en el Tesoro y

las costas del procedimiento .."; el Reglamento General de Recaudación en su artículo 124 señala que en la Diligencia de embargo se especificará, entre otras circunstancias "el importe total del débito, concepto o conceptos a que corresponda e importe de la responsabilidad a que afecta el inmueble por principal, recargos, intereses y costas".

Respecto a los intereses de demora hay que estar al artículo 109 del citado Reglamento General de Recaudación al establecer (después de señalar la exigencia de dicho interés, la base y el tipo), que el cálculo de los mismos podrá realizarse "c) en caso de ejecución de bienes embargados", como es el presente caso, "al aplicar el líquido obtenido a la cancelación de la deuda, si aquél fuese superior"; "en los casos b) c)d) no será necesaria la notificación expresa de los intereses devengados si en la notificación de la deuda principal o en cualquier otro momento posterior le ha sido notificado al interesado el importe de la deuda, el devengo de intereses en caso de falta de pago y el cómputo del tiempo del devengo".

De lo anterior se deduce que la cantidad que se consigna en la Diligencia de embargo en concepto de intereses de demora tiene el carácter de provisional hasta su definitiva liquidación cuando se enajenen los bienes embargados, pues hasta entonces lo adeudado seguirá devengando intereses de demora, cuya liquidación especificada con detalle se notificará al deudor (con la excepción señalada anteriormente) que podrá proceder a su impugnación; rechazando con ello la indefensión de los interesados en que el Tribunal Regional fundamenta su decisión.

(...)"

TERCERO: Por último, hemos de señalar que en relación con la referida cuestión este Tribunal Central, en resolución a un recurso en unificación de criterio, declaraba como doctrina "procedente la consignación en las Diligencias de embargo de bienes o derechos de las cantidades causadas o que se prevea puedan causarse en concepto de intereses y/o costas como conceptos integrantes de la responsabilidad a que quedan afectados".

B) En lo que respecta a las costas, es necesario también realizar la posterior cuantificación de las mismas para poder ser exigidas, ya que estas pueden alterarse a lo largo del procedimiento a medida que éste se dilate en el tiempo y dependiendo de las actuaciones ejecutivas que se lleven a cabo, existiendo actuaciones ejecutivas que las generan y otras actuaciones que no generan este tipo de gastos. Así lo manifiesta el TEAC en la misma resolución señalada en el párrafo anterior cuando dice "(...) intereses y costas pueden variar en cuanto aquellos se devengan de continuo y éstas las provocan incluso actuaciones previas al acto de afección, por ejemplo la obtención de certificaciones de los Registros de la Propiedad u otros, existiendo por el contrario actuaciones ejecutivas que no suscitan gasto, así los embargos de cuentas bancarias;(..."

El artículo 115 del RGR señala que se incluirán en la liquidación definitiva de cada expediente, cuando el procedimiento ejecutivo se ultime, y no podrán ser exigidas al obligado tributario si en ese momento procesal el expediente no incluye los recibos, facturas o minutas de los honorarios que las acrediten, de forma que será cuando se entregue al obligado el justificante de su pago se le hará constar en éste o por separado, según proceda, el importe de las costas a su cargo detallando los conceptos a que correspondan.

Por todo ello, procede concluir que las cantidades consignadas en concepto de intereses de demora y costas en las diligencias de embargo no precisan, en ese momento procesal de notificación de las diligencias de embargo, de la especificación del detalle de su cálculo ni justificación documental alguna, que por el contrario, sí serán exigibles e impugnables una vez se cancele el total de la deuda de que se trate.

En similar sentido se pronunció este Tribunal Central en resoluciones de fechas 15 de abril de 2002 (R.G.5282/02) y de fecha 24 de abril de 2019 (R.G. 2727/2016).

Lo concluido supone acoger la pretensión del Director en cuanto solicitaba que dicho criterio fuera el declarado por este Tribunal Central; si bien no conlleva la anulación de la resolución del TEAR en relación con la diligencia de embargo nº ...86P, pues dicha anulación no se ha solicitado a este Tribunal Central .

#### Cuarto.

En segundo lugar, en relación con la cuestión relativa a la constancia en el expediente de los justificantes de las providencias de apremio en relación con la diligencia de embargo nº ...22A, debe señalarse que, frente a la

alegación del obligado tributario, este Tribunal ha comprobado que sí constan en el expediente remitido en su día al TEAR (y asimismo en el remitido a este TEAC), los justificantes de las providencias de apremio de las liquidaciones **A...1488**, **A...0056**, **K...8635**, **K...8646** y **K...6546**; justificantes que acreditan sus notificaciones en fechas 20.02.12, 8.01.14, 1.04.13 y 24.05.13, respectivamente

Y en relación con la alegación del Director recurrente relativa a que, considerando el TEAR que las providencias de apremio de las liquidaciones **A...1032** y **A...0048** no tenían justificada su notificación, debió limitarse a estimar parcialmente, declarando conforme a derecho la diligencia de embargo pero limitando su importe al de las providencias de apremio válidamente notificadas, la misma debe ser estimada, y ello de conformidad con el artículo 166 de la Ley 58/03, General Tributaria, al señalar que "1.- cuando se declare la nulidad de determinadas actuaciones del procedimiento de apremio, se dispondrá la conservación de aquellas no afectadas por la causa de la nulidad".

En este punto, también se debe recordar que, con carácter general para todo procedimiento administrativo, el artículo 64.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común y el artículo 49.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en vigor a partir del 02/10/2016) señalan que: "La nulidad o anulabilidad en parte del acto administrativo no implicará la de las partes del mismo independientes de aquélla, salvo que la parte viciada sea de tal importancia que sin ella acto administrativo no hubiera sido dictado."

Por todo ello, procede la estimación del presente recurso de alzada interpuesto por la Directora del Departamento de Recaudación de La A.E.A.T. frente a la Resolución del TEAR confirmando la diligencia de embargo nº **...22A**, si bien debiendo excluirse del alcance del embargo los importes correspondientes a las dos providencias de apremio relativas a liquidaciones **A...1032** (IRPF actas de inspección 1995) y **A...0048** (Intereses de demora 1995).

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

#### ACUERDA

ESTIMAR el presente recurso.

Final del formulario

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