

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

Referencia: NFJ075677

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 26 de noviembre de 2019

Sala 3.<sup>a</sup>

R.G. 2750/2018

**SUMARIO:****Procedimiento de recaudación. Periodo ejecutivo. Procedimiento de apremio. Embargo de bienes.**

**Diligencia de embargo. Legitimación de los codueños o cotitulares para impugnar la diligencia de embargo. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** La cuestión controvertida consiste en determinar si los órganos económico-administrativos deben o no admitir a trámite las reclamaciones económico-administrativas presentadas contra las notificaciones efectuadas al amparo del art. 76.3 del RD 939/2005 (RGR), en las que los reclamantes cuestionen el derecho de la Administración a la práctica de la anotación preventiva de embargo o exijan el levantamiento del embargo por entender que les pertenece el dominio o titularidad de los bienes o derechos embargados.

Pues bien, el cónyuge no deudor no está legitimado para impugnar la diligencia de embargo ni tampoco, en consecuencia, por ser inherente a ella, el derecho de la Administración a que se practique la anotación preventiva del embargo en el Registro de la Propiedad. La objeción al embargo por parte del cónyuge no deudor, basada en el pleno dominio con carácter privativo del inmueble embargado, tiene un procedimiento específico, que no es el económico-administrativo sino la correspondiente reclamación de tercería ante el órgano administrativo competente, como paso previo a la vía judicial. La tercería es una acción civil pero cuando se dirige frente a Hacienda es necesario iniciarla mediante escrito presentado ante la propia Administración que esté tramitando el procedimiento de apremio. Únicamente con dicha reclamación previa ante la Administración podrá acudir en un futuro, si fuera necesario, a los juzgados y tribunales civiles. Los órganos económico-administrativos no tienen competencia, por tanto, para conocer de la procedencia del derecho del cónyuge no deudor frente al embargo, por lo que deberán inadmitir las reclamaciones económico-administrativas en las que los reclamantes cuestionen el derecho de la Administración a la práctica de la anotación preventiva de embargo o exijan el levantamiento del embargo por entender en uno y otro caso que les pertenece el dominio o titularidad de los bienes o derechos embargados. Dicho de otro modo, las reclamaciones económico-administrativas presentadas contra las notificaciones efectuadas al amparo del art. 76.3 del RD 939/2005 (RGR), en las que los reclamantes cuestionen el derecho de la Administración a la práctica de la anotación preventiva de embargo o exijan el levantamiento del embargo por entender en uno y otro caso que les pertenece el dominio o titularidad de los bienes o derechos embargados, deben ser objeto de inadmisión, dado que lo que procede en estos casos es la interposición de reclamaciones de tercería, de conformidad con lo dispuesto en el art. 165.3 de la Ley 58/2003 (LGT). **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 165, 167 y 170.

RD 939/2005 (RGR), art. 76.

Código Civil, arts. 1.062 y 1.373.

Decreto de 2 de junio de 1944 (Rgto. notarial), art. 249.

En Madrid, en el recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, Sala de Granada, de 21 de julio de 2017, recaída en la reclamación nº 18/00257/2016 interpuesta frente a resolución desestimatoria de recurso de reposición contra notificación de diligencia de embargo de bienes inmuebles.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero:

De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1. El 21 de julio de 2015 la Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT en Andalucía notificó a **Don X** una diligencia de embargo de bienes inmuebles en su condición de obligado al pago. Señala dicho acuerdo lo siguiente:

"Habiendo sido notificadas, de acuerdo con lo legalmente establecido, las providencias de apremio de las deudas incluidas en el Anexo 1 y una vez transcurrido el plazo de ingreso, sin que el obligado haya efectuado el pago de las mismas, se declaran embargados los bienes inmuebles que se relacionan en el Anexo 2 para cubrir el importe de la deuda no ingresada en periodo voluntario, el recargo de apremio ordinario, los intereses que se hayan devengado o se devenguen hasta la fecha de ingreso en el Tesoro y las costas del procedimiento de apremio.

De este embargo se efectuará anotación preventiva a favor de la Hacienda pública en el Registro de la Propiedad correspondiente.

En cumplimiento de lo dispuesto en la normativa vigente, notifíquese la presente diligencia a todos los interesados, adjuntando a la misma los Anexos 1 y 2 si el destinatario de la notificación fuese el obligado al pago y sólo el Anexo 2 en los demás casos y requiriendo al obligado al pago en dicho acto la entrega de los títulos de propiedad".

En el Anexo 1 se relacionan las deudas siguientes:

### RELACION DE DEUDAS

| CONCEPTO                   | PERIODO | IMPORTE PENDIENTE |
|----------------------------|---------|-------------------|
| IRPF declaración ordinaria | 2009    | 10.261,24         |
| IRPF Sanciones paralelas   | 2009    | 3.910,80          |
| IRPF Sanciones paralelas   | 2009    | 1.303,60          |
| Importe pendiente total    |         | 15.475,64         |
| Intereses                  |         | 2.766,76          |
| Costas                     |         | 2.000,00          |
| <b>IMPORTE A EMBARGAR</b>  |         | <b>20.242,40</b>  |

En el Anexo 2 se describe, a partir de la información registral, el bien inmueble embargado consistente en el 50% del pleno dominio de una determinada vivienda inscrita en el Registro de la Propiedad nº 2 de ... (Granada).

2. El 21 de julio de 2015 la Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT en Andalucía notificó a **Doña Z** la diligencia de embargo mencionada en el punto 1 anterior en su condición de cónyuge del obligado al pago.

3. **Doña Z** interpuso recurso de reposición contra el acto que le fue notificado, formulando las siguientes alegaciones:

- Que los entonces cónyuges, **Doña Z** y **Don X**, otorgaron escritura de capitulaciones matrimoniales en fecha 6 de mayo de 2009 siendo el régimen económico-matrimonial existente, desde esa fecha, el de separación absoluta de bienes, quedando en esa fecha liquidada la sociedad conyugal existente hasta ese momento.

- Que, por tanto, los hechos posteriores con contenido económico realizados por **Don X** son de su entera responsabilidad por lo que no deben de afectar en modo alguno al otro cónyuge.

- Que, de esta manera, las obligaciones fiscales derivadas de los actos personales y directos realizados por **Don X**, en concreto la confección, declaración y realización de su declaración de Renta 2009 son de su entera incumbencia, no teniendo esta parte ningún tipo de responsabilidad sobre este u otros temas de contenido económico.

Termina solicitando que, teniéndose por formulado recurso de reposición contra la diligencia de embargo de bienes, se levante dicho embargo y se repongan todas las actuaciones realizadas contra sus bienes a su origen inicial.

4. El 22 de octubre de 2015 se notificó a **Doña Z** acuerdo desestimatorio del recurso de reposición con la motivación siguiente:

SEGUNDO. De acuerdo con:

**El art 76.3 del Reglamento General de Recaudación, Una vez realizado el embargo de los bienes y derechos, la diligencia se notificará al obligado al pago y,....., así como al cónyuge del obligado al pago cuando los bienes embargados sean gananciales o se trate de la vivienda habitual, y a los condueños o cotitulares. Y en su apartado cinco alude este precepto a que el embargo deberá ejecutarse en sus estrictos términos, sin perjuicio de que el obligado al pago pueda interponer recurso o reclamación económica-administrativa si considera que se incurre en alguna de las causas del art 170.3 de la LGT.**

En el presente caso la notificación de la diligencia de embargo de bienes inmuebles nº (.....) practicada a **Dña Z, como cónyuge del obligado al pago**, se adecua a lo dispuesto en el mencionado art 76.3.5 del RGR, no pudiendo ser objeto de revisión el expediente del deudor **Don X** mediante las impugnaciones que su cónyuge pudiera efectuar.

**Segundo:**

Frente al acuerdo desestimatorio del recurso de reposición **Doña Z** interpuso la reclamación económico-administrativa nº 18/00257/2016 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (TEAR, en adelante) el día 12 de noviembre de 2015, alegando cuanto sigue:

- Que el acuerdo que se recurrió (en reposición) consistía en que se ha efectuado anotación preventiva de embargo en el Registro de la Propiedad en la vivienda de su propiedad con carácter privativo.

- Que el origen de la anotación de embargo proviene de una deuda relativa a la declaración por el IRPF, ejercicio 2009, de **Don X**, cuyo importe global considerando principal, sanciones paralelas, intereses de demora y costas, asciende a 20.242,40 euros.

- Que los cónyuges **Don X** y **Doña Z** otorgaron escrituras de capitulaciones matrimoniales en fecha 6 de Mayo de 2009, siendo el régimen matrimonial existente desde esa fecha el de separación absoluta de bienes, quedando en esa fecha liquidada la sociedad conyugal existente hasta el momento.

- Que, además, el mismo día 6 de Mayo de 2009 se otorgó escritura de Extinción de condominio por virtud de la cual se adjudica a **Doña Z** con carácter privativo el pleno dominio de la totalidad del inmueble embargado, así como la hipoteca que lo gravaba, quedando disuelto y extinguido el proindiviso establecido sobre dicho bien (que hasta ese momento tenían los cónyuges). Según consta en la escritura de Extinción de condominio, la vivienda adjudicada se valoró en 206.600 euros asumiendo a la vez una carga hipotecaria de 203.000 euros. Es decir, prácticamente la vivienda se adjudicó por el valor de la deuda hipotecaria y desde entonces se está procediendo al pago periódico de los recibos del préstamo hipotecario de forma privativa.

- Que tal y como se mantuvo en el recurso de reposición las obligaciones y deudas, así como todos los hechos de contenido económico acaecidos y llevados a cabo por **Don X** a partir de la fecha de disolución de la sociedad conyugal y el otorgamiento de la escritura de régimen absoluto de separación de bienes, son de su entera responsabilidad y no tienen por qué afectar a su cónyuge. Se ha de tener en cuenta que la extinción de condominio se realizó, como se ha dicho, en fecha 6 de Mayo de 2009 y que las deudas que se persiguen fueron contraídas mucho tiempo después.

- Que en el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición, en su Acuerdo Segundo se viene a manifestar que "Una vez realizado el embargo de los bienes y derechos, la diligencia se notificará al obligado al

pago y, .... así como al cónyuge del obligado al pago cuando los bienes embargados sean gananciales o se trate de la vivienda habitual" ... Queda claro que los bienes embargados no son gananciales, ni mucho menos.

- Igualmente en el Acuerdo segundo se manifiesta, por parte de la administración, que "no pueden ser objeto de revisión del expediente del deudor **Don X**, mediante las impugnaciones que su cónyuge pudiera efectuar". En relación a este punto se quiere manifestar que en ningún momento, ni tan siquiera en el recurso de reposición interpuesto, se intentó impugnar en modo alguno el expediente del deudor **Don X**, por desconocer entre otras cosas el alcance ni los motivos que ocasionaron tales deudas. Únicamente en el recurso de reposición se quiso poner de manifiesto que desde el día 6 de Mayo de 2009, la vivienda en cuestión no pertenece a este señor.

Termina solicitando que se admita la no procedencia de la anotación preventiva sobre la vivienda descrita.

### **Tercero:**

El TEAR dictó resolución estimatoria el 21 de julio de 2017 sobre la base de los argumentos siguientes:

**Tercero.** La cuestión a resolver en esta reclamación consiste en decidir si se ajusta o no a Derecho la comunicación a la reclamante en aplicación del artículo 170 de la Ley General Tributaria y 76.3, 83.2 y 98 de RGR.

En el artículo 170, se regula lo siguiente: "1. Cada actuación de embargo se documentará en diligencia, que se notificará a la persona con la que se entienda dicha actuación. Efectuado el embargo de los bienes o derechos, la diligencia se notificará al obligado tributario y, en su caso, al tercero titular, poseedor o depositario de los bienes si no se hubiesen llevado a cabo con ellos las actuaciones, así como al cónyuge del obligado tributario cuando los bienes embargados sean gananciales y a los condueños o cotitulares de los mismos. 2. Si los bienes embargados fueran inscribibles en un registro público, la Administración tributaria tendrá derecho a que se practique anotación preventiva de embargo en el registro correspondiente. A tal efecto, el órgano competente expedirá mandamiento, con el mismo valor que si se tratara de mandamiento judicial de embargo, solicitándose, asimismo, que se emita certificación de las cargas que figuren en el registro. El registrador hará constar por nota al margen de la anotación de embargo la expedición de esta certificación, expresando su fecha y el procedimiento al que se refiera".

El artículo 76 del Reglamento General de Recaudación, al regular la práctica de los embargos, en su apartado 3, preceptúa: "3. Una vez realizado el embargo de los bienes y derechos, la diligencia se notificará al obligado al pago y, en su caso, al tercero titular, poseedor o depositario de los bienes si no se hubiesen realizado con ellos las actuaciones, así como al cónyuge del obligado al pago cuando los bienes embargados sean gananciales o se trate de la vivienda habitual, y a los condueños o cotitulares. En el supuesto de bienes y derechos inscritos en un registro público el embargo también deberá notificarse a los titulares de cargas posteriores a la anotación de embargo y anteriores a la nota marginal de expedición de la certificación de cargas a que se refiere el artículo 74. El embargo, en caso de cuotas de participación de bienes que se posean pro indiviso, se limitará a la cuota de participación del obligado al pago y se notificará a los condóminos".

El artículo 83 del reglamento General de Recaudación, se refiere a los embargo de bienes inmuebles y de derechos sobre estos y en su apartado 2, preceptúa: "2. En el momento de notificarse la diligencia de embargo según lo dispuesto en el artículo 76 se requerirán los títulos de propiedad a los titulares de los bienes o derechos".

Cuarto. En el presente caso, la diligencia de embargo de bienes inmuebles impugnada se notifica a la reclamante en su condición de cónyuge del obligado al pago y por tanto su impugnación no puede alcanzar al expediente ejecutivo seguido contra este y que culminó con la emisión de la presente diligencia de embargo impugnada.

En cuanto a la alegación de la reclamante en la que sostiene que el bien embargado no es de carácter ganancial, sino que le corresponde con carácter privativo, en virtud de la escritura pública de extinción de condominio de fecha de 06 de mayo de 2009, ha de ser modificada, siempre y cuando, dicha alteración haya sido debidamente inscrita en el Registro de la Propiedad correspondiente, dado que del embargo efectuado se practicará anotación en el correspondiente registro de la Propiedad, pero sin que dicha rectificación altere el carácter del acto impugnado.

En virtud de lo expuesto,

**LA SALA DE GRANADA DEL TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE ANDALUCIA**, en sesión de éste día y en única instancia, ACUERDA: Estimar la presente reclamación económico administrativa y anular el acto impugnado por considerarlo no ajustado a Derecho.

#### Cuarto:

Frente a la resolución del TEAR interpuso la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT el día 21 de diciembre de 2017 el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al considerarla gravemente dañosa y errónea, formulando, en síntesis, las alegaciones que siguen:

1. Afirma el TEAR en su resolución que la impugnación de **Doña Z** "no puede alcanzar al expediente ejecutivo seguido contra este (el obligado al pago) y que culminó con la emisión de la presente diligencia de embargo impugnada". Teniendo en cuenta que la interesada había solicitado que se declarase la improcedencia de la anotación preventiva sobre la finca, parece que el TEAR está anulando no solo la comunicación de la diligencia sino la diligencia de embargo misma.

El TEAR también afirma que "En cuanto a la alegación de la reclamante en la que sostiene que el bien embargado no es de carácter ganancial, sino que le corresponde con carácter privativo, en virtud de la escritura pública de extinción de condominio de fecha de 06 de mayo de 2009, ha de ser modificada, siempre y cuando, dicha alteración haya sido debidamente inscrita en el Registro de la Propiedad correspondiente, dado que del embargo efectuado se practicará anotación en el correspondiente registro de la Propiedad, pero sin que dicha rectificación altere el carácter del acto impugnado". Esta afirmación no se entiende con claridad; existe la duda de saber qué ha de ser modificado. No parece que pueda ser la comunicación de la diligencia porque el TEAR la ha anulado. Podría ser la alteración, el cambio en la titularidad del inmueble, por la redacción de la frase, pero tampoco parece que sea la interpretación correcta.

2. En todo caso, a pesar de las dudas que suscita la resolución del TEAR, es claro que la comunicación de la diligencia de embargo a **Doña Z** ha sido anulada indebidamente, puesto que la objeción planteada por la interesada al embargo efectuado tiene un procedimiento específico, distinto de la reclamación económico-administrativa. En efecto, los Tribunales Económico-Administrativos carecen de competencia para determinar la procedencia del derecho de la interesada, que ha de ser planteado en una reclamación previa de tercería, como paso previo a la vía judicial, todo ello de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 165 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

3. No obstante ser suficiente argumento contra la resolución del TEAR lo anteriormente expuesto, interesa decir que, con independencia de que el devengo del IRPF de 2009 del obligado al pago se hubiera producido el 31 de diciembre de ese año y, por lo tanto, con posterioridad a la modificación del régimen económico-matrimonial y la extinción del condominio sobre la finca a favor de la esposa, esas modificaciones no son oponibles al acreedor en tanto no sean inscritas en el Registro de la Propiedad, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 38 de la Ley Hipotecaria.

En el caso de la vivienda en cuestión, por expresa decisión de sus propietarios, las modificaciones habidas en relación con su dominio y propiedad, documentadas en escrituras públicas de fecha 6 de mayo de 2009, no fueron inscritas, razón por la cual la anotación del embargo a favor de la Agencia Tributaria del 50% correspondiente al obligado tributario fue efectivamente incorporada al Registro.

Termina la Directora recurrente solicitando la estimación del presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, manifestándose expresamente en contra del mantenido por el TEAR y estableciendo el siguiente: Las reclamaciones económico-administrativas presentadas contra las notificaciones efectuadas al amparo del artículo 76.3 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, en las que los reclamantes pretendan el levantamiento del embargo por entender que les pertenece el dominio o titularidad de los bienes o derechos embargados o bien consideren que tienen que ser reintegrados de sus créditos con preferencia a la Hacienda Pública, deben ser objeto de inadmisión, dado que lo que procede en estos casos es la interposición de reclamaciones de tercería, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 165.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

#### Quinto:

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), no presentó alegaciones en el plazo concedido a tal efecto.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero:

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

### Segundo:

La cuestión controvertida consiste en determinar si los órganos económico-administrativos deben o no admitir a trámite las reclamaciones económico-administrativas presentadas contra las notificaciones efectuadas al amparo del artículo 76.3 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, en las que los reclamantes cuestionen el derecho de la Administración a la práctica de la anotación preventiva de embargo o exijan el levantamiento del embargo por entender que les pertenece el dominio o titularidad de los bienes o derechos embargados.

### Tercero:

Del análisis de la documentación obrante al expediente se pone de manifiesto lo siguiente:

1. Los cónyuges **Don X** y **Doña Z**, casados en régimen de gananciales, otorgaron el 6 de mayo de 2009 escritura pública de capitulaciones matrimoniales y disolución de la sociedad conyugal en cuya virtud previa liquidación de los bienes que integran su sociedad de gananciales acuerdan que el régimen económico-matrimonial a partir de esa fecha será el de separación de bienes. Los únicos bienes gananciales eran unas participaciones sociales en determinada entidad que acuerdan sean adjudicadas en su totalidad a **Don X** a cambio del pago por éste a **Doña Z** de la mitad de su valor en metálico.

2. Los cónyuges **Don X** y **Doña Z** otorgaron el 6 de mayo de 2009, con número de protocolo sucesivo al del documento anterior, escritura pública de extinción de condominio de una vivienda que les pertenece por mitad, en común y proindiviso, por título de compra en escritura de 23 de noviembre de 2004, anterior a la contracción del matrimonio. En dicha escritura se valora la finca, gravada con hipoteca, en 206.600,00 euros, fijándose el valor neto de la misma en 3.600,00 euros tras descontar de aquél el importe del capital pendiente de pago del préstamo hipotecario y que asciende a 203.000,00 euros. En la escritura se acuerda la adjudicación a **Doña Z**, con carácter privativo, del pleno dominio de la totalidad de la vivienda, así como de la hipoteca que la grava, quedando disuelto y extinguido el condominio sobre dicho bien inmueble. A **Don X** se le compensa por parte de **Doña Z**, en aplicación del artículo 1.062 del Código Civil, con la cantidad en metálico de 1.800,00 euros. En esta escritura se indica además lo siguiente: "ARTICULO 249.2 DEL REGLAMENTO NOTARIAL: Asiento de presentación: A los efectos previstos en dicho artículo, la parte adquirente no solicita de mí, el Notario, que en el día de hoy remita al Registro de la Propiedad, la comunicación prevista en el mismo con el fin de que por éste se practique el asiento de presentación".

El artículo 170 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), dispone:

#### Artículo 170. Diligencia de embargo y anotación preventiva

1. Cada actuación de embargo se documentará en diligencia, que se notificará a la persona con la que se entienda dicha actuación.

Efectuado el embargo de los bienes o derechos, la diligencia se notificará al obligado tributario y, en su caso, al tercero titular, poseedor o depositario de los bienes si no se hubiesen llevado a cabo con ellos las actuaciones, así como al cónyuge del obligado tributario cuando los bienes embargados sean gananciales y a los condueños o cotitulares de los mismos.

2. Si los bienes embargados fueran inscribibles en un registro público, la Administración tributaria tendrá derecho a que se practique anotación preventiva de embargo en el registro correspondiente. A tal efecto, el órgano competente expedirá mandamiento, con el mismo valor que si se tratara de mandamiento judicial de embargo, solicitándose, asimismo, que se emita certificación de las cargas que figuren en el registro. El registrador hará constar por nota al margen de la anotación de embargo la expedición de esta certificación, expresando su fecha y el procedimiento al que se refiera.

En ese caso, el embargo se notificará a los titulares de cargas posteriores a la anotación de embargo y anteriores a la nota marginal de expedición de la certificación.

La anotación preventiva así practicada no alterará la prelación que para el cobro de los créditos tributarios establece el artículo 77 de esta Ley, siempre que se ejercite la tercera de mejor derecho. En caso contrario, prevalecerá el orden registral de las anotaciones de embargo.

3. Contra la diligencia de embargo sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

- a) Extinción de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
- b) Falta de notificación de la providencia de apremio.
- c) Incumplimiento de las normas reguladoras del embargo contenidas en esta Ley.
- d) Suspensión del procedimiento de recaudación.

4. (...).

5. (...).

6. (...)"

Por su parte, el artículo 76.3 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR), dispone:

"3. Una vez realizado el embargo de los bienes y derechos, la diligencia se notificará al obligado al pago y, en su caso, al tercero titular, poseedor o depositario de los bienes si no se hubiesen realizado con ellos las actuaciones, así como al cónyuge del obligado al pago cuando los bienes embargados sean gananciales o se trate de la vivienda habitual, y a los condueños o cotitulares.

En el supuesto de bienes y derechos inscritos en un registro público el embargo también deberá notificarse a los titulares de cargas posteriores a la anotación de embargo y anteriores a la nota marginal de expedición de la certificación de cargas a que se refiere el artículo 74.

El embargo, en caso de cuotas de participación de bienes que se posean pro indiviso, se limitará a la cuota de participación del obligado al pago y se notificará a los condóminos".

La Administración notificó a **Doña Z** la diligencia de embargo en su condición de "cónyuge del obligado al pago". La notificación al cónyuge del obligado al pago ha de producirse bien cuando los bienes embargados sean gananciales o bien cuando el bien embargado consista en la vivienda habitual, a tenor de lo dispuesto en los artículos 170.1 de la LGT y 76.3 del RGR. La descripción como bien embargado del 50% del pleno dominio del inmueble, contenida en la diligencia de embargo emitida al obligado al pago, pone de manifiesto el desconocimiento por parte de la Administración de la extinción del condominio efectuada en escritura de 6 de mayo de 2009, circunstancia explicable si esta escritura no había sido inscrita en el Registro de la Propiedad como pudo haber sucedido si, conforme se apuntó más arriba, **Doña Z** no solicitó del Notario la remisión al Registro de la Propiedad de la comunicación prevista en el artículo 249.2 del Reglamento Notarial con el fin de que por dicho Registro se practique el asiento de presentación. Teniendo presente que el inmueble embargado nunca tuvo la

condición de bien ganancial en la medida en que fue adquirido en proindiviso por **Don X** y **Doña Z** antes de su matrimonio y no consta su aportación a la sociedad conyugal, la notificación de la diligencia de embargo a **Doña Z** en su condición de cónyuge del obligado al pago sólo pudo responder al carácter de "vivienda habitual" del citado inmueble, dato del que debía disponer la Administración y que indirectamente se pone de manifiesto al observar en los acuses de recibo incorporados al expediente que **Doña Z** recoge en dicho domicilio tanto la notificación de la diligencia de embargo dirigida a su marido como la suya propia. Es cierto que, desconociendo la Administración la extinción del condominio, igualmente podía habersele notificado tal diligencia a **Doña Z** en su condición de condueña o cotitular del inmueble embargado.

De la resolución del TEAR recurrida parece deducirse que dicho tribunal asume la imposibilidad del cónyuge no deudor de impugnar la diligencia de embargo. Tal conclusión se desprendería, en efecto, de lo que señala en su fundamento de derecho cuarto: "En el presente caso, la diligencia de embargo de bienes inmuebles impugnada se notifica a la reclamante en su condición de cónyuge del obligado al pago y por tanto su impugnación no puede alcanzar al expediente ejecutivo seguido contra este y que culminó con la emisión de la presente diligencia de embargo impugnada". Suscita dudas, sin embargo, la propia redacción del párrafo, en la que se habla de "diligencia de embargo impugnada" y también el hecho de que lo que el interesado había solicitado en su escrito de reclamación era que se admitiera la no procedencia de la anotación preventiva sobre la vivienda, anotación que por anunciarse en la propia diligencia de embargo formaba parte de su contenido. A juicio de este Tribunal Central, no obstante, el sentido que procede dar al párrafo transcrito al margen del mayor o menor acierto en las expresiones utilizadas, es el de que el cónyuge no deudor no puede impugnar la diligencia de embargo, lo que permite concluir, si se tiene presente la afirmación contenida en el fundamento de derecho tercero de que "La cuestión a resolver en esta reclamación consiste en decidir si se ajusta o no a Derecho la comunicación a la reclamante en aplicación del artículo 170 de la Ley General Tributaria y 76.3, 83.2 y 98 de RGR" que lo que el TEAR anula con su acuerdo de estimación es la comunicación o notificación de la diligencia de embargo al cónyuge no deudor.

La razón de la anulación se contiene en el segundo párrafo del fundamento de derecho cuarto de la resolución del TEAR, que señala lo siguiente: "En cuanto a la alegación de la reclamante en la que sostiene que el bien embargado no es de carácter ganancial, sino que le corresponde con carácter privativo, en virtud de la escritura pública de extinción de condominio de fecha de 06 de mayo de 2009, ha de ser modificada, siempre y cuando, dicha alteración haya sido debidamente inscrita en el Registro de la Propiedad correspondiente, dado que del embargo efectuado se practicará anotación en el correspondiente registro de la Propiedad, pero sin que dicha rectificación altere el carácter del acto impugnado". Tal como señala la Directora recurrente el párrafo transcrito no es claro; no se entiende de su lectura lo que debe ser modificado. Cabría interpretar que el TEAR viene a reconocer que si la extinción del condominio se inscribió en el Registro de la Propiedad el inmueble sería propiedad exclusiva del cónyuge no deudor, razón por la cual procedería la anulación de la notificación de la diligencia de embargo al cónyuge no deudor.

Es doctrina de este Tribunal Central que la notificación de las diligencias de embargo a los cónyuges no deudores cuando los bienes sean gananciales o se trate de la vivienda habitual no legitima a éstos para que puedan oponerse directamente a la diligencia de embargo siendo así que dicha notificación tiene como finalidad que puedan instar la disolución de la sociedad de gananciales, interponer tercería de dominio u otra acción civil en defensa de la titularidad dominical que ostenten sobre un bien determinado. Así lo dijimos, en efecto, reiterando resoluciones anteriores, en la resolución de 18 de julio de 2019 (RG 1319/2017) dictada en un recurso ordinario de alzada interpuesto por la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT, a cuyo tenor:

**TERCERO. La primera de las alegaciones formuladas por la Directora de Departamento de Recaudación gira en torno a la falta de legitimación de D.ª M para impugnar la diligencia de embargo de bienes inmuebles.**

El artículo 170.1 de la LGT establece que:

"Cada actuación de embargo se documentará en diligencia, que se notificará a la persona con la que se entienda dicha actuación.



Efectuado el embargo de los bienes o derechos, la diligencia se notificará al obligado tributario y, en su caso, al tercero titular, poseedor o depositario de los bienes si no se hubiesen llevado a cabo con ellos las actuaciones, así como al cónyuge del obligado"

Por otra parte, el artículo 76.3 del Reglamento General de Recaudación (en adelante RGR), aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, dispone:

"Una vez realizado el embargo de los bienes y derechos, la diligencia se notificará al obligado al pago y, en su caso, al tercero titular, poseedor o depositario de los bienes si no se hubiesen realizado con ellos las actuaciones, así como al cónyuge del obligado al pago cuando los bienes embargados sean gananciales o se trate de la vivienda habitual, y a los condueños o cotitulares."

Esta necesaria notificación que se ha de efectuar al cónyuge no deudor cuando tenga lugar el embargo de un bien ganancial no tiene sino como finalidad que éste pueda solicitar la disolución de la sociedad de gananciales o bien pueda interponer una tercería de dominio u otra acción civil en defensa de la titularidad dominical que corresponda al mismo, sin que por contra éste pueda ser considerado como legitimado para impugnar la diligencia de embargo de bienes gananciales.

Ello actúa en consonancia con lo estipulado en el artículo 1373 del Código Civil, que dispone:

"Cada cónyuge responde con su patrimonio personal de las deudas propias y, si sus bienes privativos no fueran suficientes para hacerlas efectivas, el acreedor podrá pedir el embargo de bienes gananciales, que será inmediatamente notificado al otro cónyuge y éste podrá exigir que en la traba se sustituyan los bienes comunes por la parte que ostenta el cónyuge deudor en la sociedad conyugal, en cuyo caso el embargo llevará consigo la disolución de aquélla.

Si se realizase la ejecución sobre bienes comunes, se reputará que el cónyuge deudor tiene recibido a cuenta de su participación el valor de aquéllos al tiempo en que los abone con otros caudales propios o al tiempo de liquidación de la sociedad conyugal."

Asimismo, ésta finalidad de la notificación al cónyuge no deudor, dirigida a que éste conozca la existencia del embargo en su condición de propietario, sin que pueda oponerse a ella alegando las excepciones relativas a la deuda tributaria como son la extinción o prescripción así como la falta de notificación de la providencia de apremio, entre otras, conforme lo señalado en el artículo 167.1 de la LGT, se ha señalado de manera reiterada en la doctrina de este Tribunal Central, pudiéndose citar las siguientes resoluciones:

Resolución 7826/2015 de 20 de julio de 2018 (que reitera lo señalado en las Resoluciones de 28 de noviembre de 2011, RG 4747-10 y Resolución de 23 de julio de 2015, RG 5112- 14):

TERCERO: En el expediente resulta acreditado que la actuación de embargo se ha dirigido frente a D. (...), por lo que, tal como señala el TEAR de Aragón, cuyos argumentos y fundamentos de derecho compartimos y hacemos nuestros, y que se basan en la doctrina de este Tribunal Central que se ha señalado, la notificación de la actuación de embargo a la ahora reclamante, DOÑA (...), que no es obligada tributaria en este procedimiento, se hace, en cumplimiento de lo dispuesto en los transcritos artículos 170.1 de la LGT de 2003 y 76.3 del RGR, en su condición de cónyuge del deudor principal, al objeto de darla a conocer el embargo y permitir, si considera que los bienes embargados al deudor son de su titularidad, interponer la correspondiente tercería de dominio u otra acción civil frente la Administración, o ejercer las acciones civiles que considere oportunas frente al deudor y obligado tributario, por lo que no está legitimada para recurrir la diligencia de embargo, al no ser interesada en el procedimiento.

Así, la Resolución de 28 de noviembre de 2011 con RG 4715/2010 establece el siguiente criterio doctrinal:

(...) La notificación de las diligencias de embargo a los cónyuges cuando los bienes sean gananciales o se trate de la vivienda habitual, se verifica en aras a que éstos, no obligados tributarios, ni interesados en el procedimiento económico-administrativo, tengan conocimiento de la carga que grava el bien sobre el que ostentan

derechos de diversa índole. La finalidad de esta previsión normativa radica en que la existencia del embargo sea conocida por terceros interesados, como el cónyuge, poseedor, depositario, o copropietario que pudieran ser titulares de determinados derechos sobre el bien de que se trate, a los efectos de la posible interposición de una tercería de dominio u otra acción civil frente a la Administración Tributaria o el deudor; lo que no cabe entender en el sentido de que dicha notificación legitime a los citados para que puedan oponerse directamente a la diligencia de embargo, ni mucho menos al acuerdo de declaración de responsabilidad o la procedencia de las providencias de apremio, como ocurre en el presente caso.

(...) QUINTO: En virtud de lo expuesto, procede declarar la falta de legitimación del interesado y por ello la inadmisibilidad de la reclamación en la vía económico-administrativa; y además, anular la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 30 de junio de 2010, en cuanto que admitió, si bien para desestimarla, la reclamación interpuesta cuando debió proceder a declarar su inadmisibilidad.

En este sentido, **este Tribunal procede a confirmar la alegación formulada por la Directora del Departamento de Recaudación en cuanto a la falta de legitimación para impugnar la diligencia de embargo de bienes inmuebles por D.ª M.** Al no estar ésta legitimada, no procede analizar las alegaciones que ésta ha formulado, pues el Tribunal Regional debió inadmitir la reclamación económico - administrativa cuyo objeto de impugnación fue la diligencia de embargo de un bien ganancial.

Teniendo presente la doctrina señalada, el cónyuge no deudor no está legitimado para impugnar la diligencia de embargo ni tampoco, en consecuencia, por ser inherente a ella, el derecho de la Administración a que se practique la anotación preventiva del embargo en el Registro de la Propiedad. La objeción al embargo por parte del cónyuge no deudor, basada en el pleno dominio con carácter privativo del inmueble embargado, tiene un procedimiento específico, que no es el económico-administrativo sino la correspondiente reclamación de tercería ante el órgano administrativo competente, como paso previo a la vía judicial. Señala, en efecto, el artículo 165.3 de la LGT que "Cuando un tercero pretenda el levantamiento del embargo por entender que le pertenece el dominio o titularidad de los bienes o derechos embargados o cuando considere que tiene derecho a ser reintegrado de su crédito con preferencia a la Hacienda Pública, formulará reclamación de tercería ante el órgano administrativo competente". La tercería es una acción civil pero cuando se dirige frente a Hacienda es necesario iniciarla mediante escrito presentado ante la propia Administración que esté tramitando el procedimiento de apremio. Únicamente con dicha reclamación previa ante la Administración podrá acudir en un futuro, si fuera necesario, a los juzgados y tribunales civiles. Los órganos económico-administrativos no tienen competencia, por tanto, para conocer de la procedencia del derecho del cónyuge no deudor frente al embargo, por lo que deberán inadmitir las reclamaciones económico-administrativas en las que los reclamantes cuestionen el derecho de la Administración a la práctica de la anotación preventiva de embargo o exijan el levantamiento del embargo por entender en uno y otro caso que les pertenece el dominio o titularidad de los bienes o derechos embargados.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA , en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,

#### ACUERDA

ESTIMARLO y unificar criterio en el sentido siguiente:

Las reclamaciones económico-administrativas presentadas contra las notificaciones efectuadas al amparo del artículo 76.3 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, en las que los reclamantes cuestionen el derecho de la Administración a la práctica de la anotación preventiva de embargo o exijan el levantamiento del embargo por entender en uno y otro caso que les pertenece el dominio o titularidad de los bienes o derechos embargados, deben ser objeto de inadmisión, dado que lo que procede en estos casos es la interposición de reclamaciones de tercería, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 165.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.



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