

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ076632

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 28 de enero de 2020

Sala 3.^a

R.G. 215/2017

SUMARIO:

Procedimiento de revisión en vía administrativa. Reclamaciones económico-administrativas. Procedimiento económico-administrativo. Extensión de la revisión. Alcance de la revisión. Impugnación de diligencia de embargo. Terminación. Resolución. Contenido. En el caso analizado, se trata de determinar si con ocasión de la impugnación de una diligencia de embargo por el obligado tributario puede o no el órgano revisor, con fundamento en los arts. 237.1 y 239.2 de la Ley 58/2003 (LGT), examinar y acoger de oficio, como causa de nulidad del embargo impugnado, motivos de impugnación que el reclamante no estuviera legitimado para plantear por afectar exclusivamente a un tercero o terceros ajenos y no personados en el procedimiento de revisión que se sustancia.

Pues bien, a juicio del Tribunal, de los arts. 235 y 236 de la Ley 58/2003 (LGT) concernientes, respectivamente, a la iniciación y tramitación de las reclamaciones en única o primera instancia, se infiere el derecho del reclamante a presentar las alegaciones que considere convenientes, sin establecerse límite en este sentido. Así, si el reclamante puede alegar cuanto considere oportuno en defensa de su derecho, se refiera o no a un tercero ajeno a la reclamación, debiendo ser tales causas de impugnación examinadas por el órgano económico-administrativo, no tiene sentido que éste último no pueda examinarlas de oficio cuando el interesado no las plantea expresamente y el TEAR considera que son causa de anulación de la diligencia de embargo. Procede, pues, responder a la cuestión controvertida diciendo que con ocasión de la impugnación de una diligencia de embargo por el obligado tributario el órgano revisor puede, con fundamento en los arts. 237.1 y 239.2 de la Ley 58/2003 (LGT), examinar de oficio motivos de impugnación que considere que son causa de anulación de la diligencia de embargo aunque afecten a un tercero o terceros ajenos y no personados en el procedimiento de revisión que se sustancia, siempre que se respeten los límites marcados en dichos preceptos. **(Criterio 1 de 2)**

Procedimiento de recaudación. Periodo ejecutivo. Procedimiento de apremio. Embargo de bienes. Diligencia de embargo. Motivo de oposición a la diligencia de embargo. Falta de notificación de la diligencia de embargo a los cotitulares de los bienes o derechos embargados. La diligencia de embargo es el acto administrativo en el que se documenta cada actuación de embargo y se notifica a la persona con quien se entienda dicha actuación, no solamente al obligado tributario. Las personas a las que se debe notificar la diligencia de embargo son el propio obligado, el tercero titular, poseedor o depositario del bien, si no se hubiesen realizado con ellos las actuaciones y, por lo tanto, estuviesen ya al tanto del embargo, el cónyuge del obligado si el bien es ganancial y los condueños o cotitulares del bien. Asiste la razón al órgano recurrente cuando afirma que la falta de notificación de la diligencia de embargo a los cotitulares del bien o derecho embargado no se integra en el motivo de oposición a la diligencia de embargo establecido en el art. 170.3.c) de la Ley 58/2003 (LGT) constituido por el «incumplimiento de las normas reguladoras del embargo contenidas en esta Ley». El apdo. 1 del art. 170 de la Ley 58/2003 (LGT) utiliza la expresión «efectuado el embargo» para destacar que sólo se notificarán los embargos con resultado positivo. Ciertamente, por tanto, el embargo es anterior a su notificación. Se procede a la actuación de embargo y luego se notifica la diligencia en que dicha actuación de embargo se documentó, primero a la persona con quien se entendió dicha actuación y luego al obligado tributario y a los terceros que se señalan en el precepto. En consecuencia, cuando la norma contempla como motivo de oposición a la diligencia de embargo el incumplimiento de las normas reguladoras de éste no está incluyendo en ellas las concernientes a su notificación, pues el embargo es un acto previo, independiente y separado de su notificación. Lo que la norma exige notificar al obligado tributario y al cotitular del bien embargado es la «actuación de embargo» realizada conforme a las disposiciones establecidas en la Ley 58/2003 (LGT). Procede, pues, responder a la segunda cuestión controvertida señalando que la falta de notificación de la diligencia de embargo, en los casos en que ésta proceda, a los cotitulares de los bienes o derechos

embargados no integra el motivo de oposición a la diligencia de embargo contemplado en el art. 170.3.c) de la Ley 58/2003 (LGT) ni puede ser, por tanto, causa de nulidad de la misma, sin perjuicio de los efectos que pueda producir en los actos subsiguientes del procedimiento de apremio. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 170, 235, 236, 237 y 239.

Ley 29/1998 (LJCA), art. 33.

RD 391/1996 (RPREA), arts. 40 y 101.

RD 939/2005 (RGR), arts. 76 y 101.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 57.

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

Texto de la resolución:

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA TERCERA

FECHA: 28 de enero de 2020

RECURSO: 00-00215-2017

CONCEPTO: PROCEDIMIENTO RECAUDATORIO

NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO

RECURRENTE: SERVICIOS TRIBUT PRINCIP ASTURIAS - NIF ---

DOMICILIO: CALLE HERMANOS MENENDEZ PIDAL, 7-9, 7-9 - 33005 - OVIEDO (ASTURIAS) - España

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la PRESIDENTA DEL ENTE PÚBLICO DE SERVICIOS TRIBUTARIOS DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias, de 11 de marzo de 2016, recaída en la reclamación nº 33/00617/2015 interpuesta frente a diligencia de embargo de valores mobiliarios.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

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

1.- Por el Área de Recaudación del Ente Público Servicios Tributarios del Principado de Asturias se notificó el 17 de febrero de 2015 al obligado tributario una providencia de apremio correspondiente a la deuda por Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2013, por importe de 28.143,46 euros incluyendo el correspondiente recargo de apremio.

2.- Transcurrido el plazo de ingreso del artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) sin que el deudor procediera al pago del débito el órgano de recaudación dictó con fecha 10 de marzo de 2015 una diligencia de embargo de valores mobiliarios con un importe a embargar de 30.942,02 euros. Dicha diligencia se notifica al deudor el 14 de abril de 2015 haciendo constar que se declaran embargados los valores mobiliarios que tiene depositados en la entidad **Banco X SAE**.

Segundo.

Frente a la diligencia de embargo interpone el obligado tributario la reclamación económico-administrativa nº 33/00617/2015 el día 13 de mayo de 2015 alegando que se solicitó de la Administración la concesión de un fraccionamiento de pago sin que la solicitud fuera atendida. La reclamación fue estimada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias (TEAR, en adelante) en su resolución de 11 de marzo de 2016, que anuló la diligencia de embargo sobre la base de los razonamientos siguientes:

III. (.....)

Por su parte el artículo 170.1 de la LGT, establece 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.

(...)

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".

IV.- Este Tribunal en el ejercicio de sus funciones revisoras previstas en los artículos 237 y 239.2 de la LGT, debe examinar si el órgano administrativo ha incumplido las normas reguladoras del embargo contenidas en la LGT, circunstancia que determinaría la anulación de la diligencia de embargo recurrida.

El anteriormente mencionado artículo 170.1 de la LGT dispone: "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."

Por su parte, el artículo 76.3 del Reglamento General de Recaudación de 29 de julio de 2005, establece que, "[...] 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 presente caso consta en la documentación remitida a este Tribunal la contestación a la diligencia de embargo de valores mobiliarios dirigida a la entidad **Banco X SAE**, en la que se hace constar:

- Cuenta de valores XXXX, hay dos titulares con titularidad indistinta que son: (.....). Saldo a 23/03/2015 de 30.917,85 euros. Trabada el 100% de la cartera de valores.

- Cuenta de valores YYYY, titularidad única del deudor. Saldo a 23/03/2015 de 9,39 euros. Trabada el 100% de la cartera de valores.

- Cuenta de valores ZZZZ, hay dos titulares con titularidad indistinta que son: (.....). Saldo a 23/03/2015 de 31.538,55 euros. Trabada el 100% de la cartera de valores.

- Fondo de Inversión FFFF, hay dos titulares con titularidad indistinta que son: (.....). Saldo a 23/03/2015 de 14.800,93 euros. Trabada el 100% de las participaciones de fondos de inversión.

De conformidad con lo expuesto queda acreditado que tres de las cuatro cuentas de valores embargadas así como en el fondo de inversión, existían cotitulares en los mismos, sin que conste, en la documentación remitida a este Tribunal, tal y como exige el artículo 170.1 de la LGT y el artículo 76.3 del RGR, la notificación a los cotitulares.

Esta notificación es de vital importancia ya que permite que la existencia del embargo sea conocida por los cotitulares de los bienes embargados a los efectos de interponer una tercería de dominio o una acción civil frente a la Administración o el deudor. La falta de notificación de la citada diligencia de embargo a los cotitulares produce

una clara indefensión a los mismos, ya que no se estaría dando la oportunidad a que pudiera defender los derechos que pudiera tener sobre los bienes en cuestión.

Tercero.

Frente a la resolución del TEAR interpuso la Presidenta del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias 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.- Interpretación errónea del artículo 237.1 con relación al 239.2 de la Ley General Tributaria con relación a la extensión de la revisión: incongruencia.**

La resolución objeto de recurso basa su estimación no en una alegación del recurrente sino en una apreciación realizada de oficio por el TEAR al amparo, según se dice, de los artículos 237 y 239.2 de la Ley General Tributaria. Es decir, trae a colación un supuesto motivo de impugnación atinente a un tercero -ajeno a la reclamación económico-administrativa que resuelve- no alegado por el recurrente; lo hace suyo, amparándose en una desmedida interpretación de la extensión de la revisión; ignora las alegaciones del recurrente; y, finalmente, estima la reclamación económico-administrativa presentada por el obligado tributario. Anulando la diligencia de embargo, por una supuesta indefensión a un tercero que, como veremos, es ajeno a la relación jurídico tributaria de base, y, además, carece de legitimación para interponer reclamación económico-administrativa frente al embargo discutido.

La situación descrita, adelantamos ya, traza con precisión un supuesto de incongruencia. En este sentido, el Tribunal al que nos dirigimos afirma en una resolución de 30 de septiembre de 2015 (Resol. 00109/2015/00/00 Vocalía 12a ; F.D. 3º) predica la exigencia de que la congruencia también es exigible en el ámbito de la resolución de las reclamaciones económico-administrativas.

Conforme al significado del concepto de congruencia señalado por la sentencia de la Audiencia Provincial de La Coruña de 13 de julio de 2016 (rec.nº) resulta evidente que la resolución impugnada altera la causa de pedir y, por tanto, el ámbito de la reclamación económico-administrativa planteada por un obligado tributario concreto y determinado. Parafraseando la precedente sentencia, se varían los términos en que se planteó una concreta reclamación económico-administrativa. Pero no solo los términos objetivamente considerados, sino que tal variación implica, de hecho, desplazar al reclamante original y sustituirlo por un tercero: se dice que se resuelve una reclamación, pero, en realidad, se está resolviendo otra. Y tal actuación se apoya en una desmedida y extensísima interpretación de los artículos 237.1 y 239.2 de la Ley General Tributaria, en cuanto éstos indican que se somete a conocimiento y resolución de los tribunales todas las cuestiones que suscite el expediente, hayan sido o no planteadas. Es decir, en el ánimo del TEAR, o al menos eso deja traslucir la resolución, este mandato tiene carácter absoluto y se impone a cualquier otra consideración; de suerte que cuando se resuelve una reclamación económico-administrativa el tribunal, a criterio, puede considerar cualquier argumento; sea éste el que sea; proceda de donde proceda y sin importar quien está legitimado para esgrimirlo.

Por el contrario, a nuestro juicio, dicho mandato legal, como cualquier otro contenido en norma jurídica, no tiene carácter absoluto, en el sentido de que ha de conciliarse con el ordenamiento jurídico que lo circunda. En otras palabras, la interpretación que se haga de tal mandato no ha de vaciar de contenido el resto de normas que regulen la cuestión sometida a revisión. Lo que enlaza con los límites de la revisión, que a continuación analizamos.

Partiendo de la circunstancia evidente de que el procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas es rogado, entendemos que la facultad de resolver de oficio cualquier cuestión que plantee el expediente tiene -so pena de desnaturalizar el trámite de alegaciones e incluso el de la propia interposición de la reclamación- un límite esencial, a saber: dicha facultad habría de ceñirse a cuestiones referidas a la situación jurídica en la que se sitúa el reclamante como consecuencia del acto que se impugna. Lo que implica que la revisión no puede extenderse a posibles causas de impugnación que no pudieran esgrimirse por el propio reclamante o que no le afectasen directamente. Lo cual, a contrario sensu, determina que el tribunal de que se trate no pueda resolver acogiendo de oficio supuestos motivos de impugnación referidos a un tercero ajeno a la reclamación que se sustancia. Pues, literalmente, sería equivalente a que el propio tribunal presentase la reclamación en nombre de un tercero: es decir, tal actuación haría trizas el carácter rogado de la reclamación y lo que ello implica.

Pues bien, en esta tesitura, la diligencia de embargo, según la resolución cuestionada, es anulada por la falta de notificación de dicha diligencia a un tercero ajeno al procedimiento de apremio y a la reclamación. Falta de notificación que, según la resolución, genera una supuesta indefensión (no alegada por nadie) a un tercero, que, como hemos dicho, no es parte en el procedimiento ejecutivo ni en la reclamación económico-administrativa. Pero es que, además, dicho tercero (cotitulares de bienes embargados), según una conocida doctrina del Tribunal al que nos dirigimos, carece de legitimación para impugnar la diligencia de embargo del obligado principal (Resol. TEAC 00/ 4715 y 4747 ambas de 2010 Vocalía 11ª): esto es, no puede pretender su anulación en la vía reclamación económico-administrativa.

En suma, la resolución altera de forma absoluta lo que, en términos procesales, antes denominamos causa de pedir de la reclamación. Es, por tanto, incongruente. Altera, gratuitamente, el ámbito subjetivo de la causa de pedir, trasladando al reclamante un motivo de impugnación que éste no podía plantear por afectar subjetivamente (indefensión) a un tercero. Y, decimos que la citada transgresión es absoluta, porque la causa de pedir que se introduce pertenece a un tercero: esto es, no resuelve la reclamación planteada con relación a la situación jurídica del reclamante, sino que, arrogándose la representación de un tercero ajeno a la reclamación, plantea de oficio, no ya un nuevo motivo de impugnación, sino una nueva, verdadera y propia reclamación económico-administrativa. Con el agravante de que si esa reclamación se hubiera presentado por el cotitular afectado se habría inadmitido conforme a la doctrina del Tribunal al que nos dirigimos. Dicho gráficamente, el TEAR resuelve una reclamación distinta a la planteada que nadie había presentado.

Dicho lo cual, quedan claras dos cosas: la primera, la interpretación que hace el TEAR del artículo 237.1 y 239.2 de la Ley General Tributaria en los aspectos comentado es claramente errónea y vulnera manifiestamente los precitados preceptos de la Ley General Tributaria; y, la segunda, dicha interpretación es gravemente dañosa para los intereses de la Hacienda Pública, ya que, de perpetuarse en el tiempo, implicaría una apertura ilegal e indiscriminada del ámbito subjetivo de las reclamaciones económico-administrativas desde el momento en el que, para resolver un concreta reclamación económico-administrativa, se podrían introducir motivos de impugnación referidos (exclusivos) a terceras personas ajenas al procedimiento. Lo que, a nuestro juicio, implicaría una quiebra del carácter rogado de tales reclamaciones, de su congruencia, y, en definitiva, de la seguridad jurídica.

2.- Interpretación errónea de la letra c) del apartado 3º del artículo 170 de la de la Ley General Tributaria con relación a la notificación a los condueños o cotitulares de bienes o derechos embargados exigida en el segundo párrafo del apartado 1º del dicho artículo y concordantes del Reglamento General de Recaudación.

A) La discrepancia: planteamiento.

En este punto, la discrepancia existente entre este Ente Público y la resolución del TEAR objeto de recurso se centra, en esencia, en que la resolución combatida considera causa de nulidad de la diligencia de embargo -englobada dentro del motivo de oposición al embargo "incumplimiento de las normas reguladoras del embargo"- la falta de notificación de la diligencia de embargo a los cotitulares del bien embargado. Por el contrario, a juicio de este Ente Público, tal falta de notificación a lo más que podría conducir es a la nulidad de los actos subsiguientes de ejecución. Fundamentalmente, los actos de enajenación, pero nunca al acto de embargo, que, como es evidente, es anterior. Quiere decirse que el acto embargo es lo que el artículo 170.1 de la Ley General Tributaria ordena notificar, y no un embargo hecho de cualquier manera, sino un embargo válidamente dictado con arreglo a las normas que regulan tal figura. Una cosa es el incumplimiento de las normas reguladoras del embargo contenidas en la Ley General Tributaria; y otra, muy distinta, que la falta de notificación de un embargo realizado conforme a dichas normas reguladoras pueda producir indefensión a terceros ajenos a la relación jurídico tributaria. Y tal indefensión podrá tener incidencia en los actos subsiguientes del procedimiento de apremio, pero, en modo alguno, es causa de nulidad del propio embargo.

Siendo esto así, nos preguntamos: ¿cómo es posible que la falta de notificación de un acto produzca la nulidad de tal acto? Evidentemente, la resolución del TEAR no repara en una distinción básica y clásica del derecho administrativo: nos referimos, como es evidente, a la que diferencia la validez y la eficacia del acto administrativo. La primera, alude a los requisitos (objetivos, subjetivos y de la actividad) que han de concurrir para dictar un acto válidamente; la segunda, se refiere a la condición o condiciones que han de darse para que un acto valido produzca efectos: es decir, la validez es, en este sentido, presupuesto de la eficacia. A tal cuestión se

refiere el artículo 57.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, cuando, tras sentar, en su primer apartado, la presunción de validez de los actos administrativos, determina que la eficacia [de los actos] quedará demorada cuando así lo exija el contenido del acto o este supeditada a su notificación. Luego la notificación de un acto, en cuanto conditio iuris para la eficacia de éste, no afecta a su validez: es decir, un acto administrativo (el embargo) será válido, o inválido, con independencia de su notificación. De ahí que la ausencia de notificación de un acto nunca sea causa de nulidad del propio acto. En este sentido, por ejemplo, puede traerse a colación la falta de notificación de la providencia de apremio, que es causa de nulidad de la diligencia de embargo, mas nunca de la propia providencia de apremio cuya notificación se omitió. La cual, una vez notificada, desplegará los efectos que le son propios.

Es en este contexto en el que estimamos que hay interpretar los citado apartados del artículo 170 de la Ley General Tributaria y concordantes.

B) Interpretación del artículo 170.1 de la Ley General Tributaria con relación a la letra c) del apartado 3º del dicho artículo: la falta de notificación de la diligencia de embargo a los cotitulares de los bienes y derechos embargados no constituye un incumplimiento de las normas reguladoras del embargo contenidas en la Ley General Tributaria.

Del tenor literal del artículo 170.1 de la LGT se desprende que el iter procedimental es el siguiente: a) se determinan los bienes y derecho a embargar; b) se dicta la diligencia de embargo; c) se notifica dicha diligencia a la persona con la que se entienda la actuación, pagador, entidad bancaria, etcétera, según la naturaleza del bien o derecho embargado; y d) **efectuado todo lo anterior** se notifica al obligado tributario y , en su caso, a los terceros que en artículo se detallan. Lo que implica, necesariamente, que la realización del embargo precede legal y lógicamente a su notificación. Y, por tanto, carece de sentido, por ser posterior, que su falta de notificación invalide o anule el propio embargo. Y ello, sin perjuicio de los efectos que tal falta de notificación pueda producir en el procedimiento ejecutivo. Más concretamente, en los actos subsiguientes: singularmente el acto de enajenación.

Por lo tanto, si el embargo precede a su notificación, el motivo de oposición al apremio enunciado en la letra c) del apartado 3º del artículo 170 de la Ley General Tributaria forzosamente se ha de referir al incumplimiento de las normas que regulan la realización del embargo específica e intrínsecamente considerado. Como acto previo, independiente y netamente separado de su notificación. De tal suerte, que difícilmente la notificación, o mejor dicho la falta de notificación, de la diligencia de embargo puede constituir el incumplimiento de las normas reguladoras de un embargo ya realizado que, además, goza de la presunción de validez común a todo acto administrativo (Art. 57 Ley 30/1992, ya citado). Y, en consecuencia, hay que entender que cuando la Ley General Tributaria alude al incumplimiento de las normas reguladoras del embargo -como motivo de oposición a la diligencia de embargo-- se refiere a las normas que determinan los trámites y requisitos que han de seguirse y respetarse para dictar válidamente un embargo. Reglas éstas que, a nuestro juicio, son, fundamentalmente, las contenidas en su artículo 169 titulado "Práctica del embargo de bienes y derechos". Pues tal precepto establece, al margen de normas específicas para el embargo de determinados bienes o derechos, las reglas o pautas generales que han de presidir la realización de los embargos.

Frente a esta argumentación no cabe oponer la existencia de más circunstancias que condicionan la validez del embargo. Tal como, la existencia de una deuda existente no suspendida respecto de la cual se haya dictado y notificado la correspondiente providencia de apremio notificada. Pues dichas circunstancias, con independencia de que pueden ser consideradas, más que normas reguladoras del embargo, presupuestos de realización del mismo, ya están contempladas como motivos independientes de oposición al embargo (letras a, b y d del Art. 170.3 LGT). Lo que implica su exclusión implícita del motivo de oposición al embargo contemplado en la letra c) del apartado 3º del citado artículo 170 de la Ley General Tributaria. Tampoco cabe oponer el contenido del artículo 170.1 de la Ley General Tributaria, pues éste se refiere a la forma en la que se documenta el embargo (diligencia) y a las notificaciones que hay que realizar para que éste despliegue con plenitud su efectos, no propiamente a las normas reguladoras del embargo. Razón por la cual no cabe incluir la notificación del embargo dentro de la rúbrica "normas reguladoras del embargo".

Así pues, como antes adelantábamos, la resolución impugnada confunde la validez de la diligencia de embargo con su eficacia, y otorga rango de vicio invalidante de aquélla a lo que no es más que una conditio iuris para su eficacia. Más todavía: en el caso de la eventual notificación a cotitulares de bienes o derechos

embargados ni si quiera eso, pues carecen de legitimación para oponerse al embargo. Así lo ha manifestado el Tribunal al que nos dirigimos (Resol. 00/4747/2010 Vocalía 11ª).

Es decir, a los terceros se les comunica una carga (embargo) que ya pesa sobre un bien o derecho determinado. Cosa que sería imposible de seguirse la tesis de la resolución que se cuestiona, pues la carga - embargo- en tal tesitura solo tendría validez jurídica una vez realizadas todas las notificaciones a los terceros. Tal se deduce de la consideración de la falta de notificación de la diligencia de embargo como causa de nulidad del embargo.

Desde otro punto de vista, si analizamos sistemáticamente la Ley General Tributaria observamos que la nulidad del acto no es el efecto que anuda a la falta de notificación del propio acto. Así: a) La falta de notificación de una liquidación es causa de nulidad de la providencia de apremio, pero no de la liquidación no notificada; b) La falta de notificación de la providencia de apremio es causa de nulidad de la diligencia de embargo, mas no de la providencia de apremio no notificada; y c) En términos más generales, el segundo párrafo del artículo 239.3 de la Ley General Tributaria ordena que: Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la ,anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal. De igual manera, siguiendo el criterio legal expuesto, la falta de notificación de la diligencia de embargo podrá afectar al acto que le sigue, la enajenación del bien o derecho embargado, pero no a la diligencia en sí. Máxime si, como es el caso, la falta de notificación afecta un tercero. Y, en ambos casos, podrá subsanarse fácilmente el defecto retro trayendo el procedimiento mediante la oportuna notificación.

Finalmente, hay que señalar, que la indefensión que tanto preocupa al TEAR es relativa, pues el embargo (basta con leer la diligencia) se ciñe a los bienes que están bajo la titularidad del obligado tributario. Lo cual excluye que el embargo se extienda al 50% del cotitular. Cosa que se reflejaría en la orden de enajenación.

Sentado todo lo anterior, quedan claras dos cosas: la primera, la interpretación que hace el TEAR del apartado 1º del artículo 170 Ley General Tributaria con relación a la letra c) del apartado 3º del artículo 170 Ley General Tributaria, en cuanto a considerar que la falta de notificación de la diligencia de embargo a los cotitulares de los bienes y derechos embargados constituye un motivo de oposición al embargo por incumplimiento de las normas reguladoras del embargo contenidas en la Ley General Tributaria, es claramente errónea y vulnera manifiestamente los precitados preceptos de la Ley General Tributaria; y, la segunda, dicha interpretación es gravemente dañosa para los intereses de la Hacienda Pública, ya que, de perpetuarse en el tiempo, implicaría una apertura ilegal e indiscriminada de los motivos de oposición al embargo, que afectaría a la seguridad jurídica del procedimiento ejecutivo, pues no se podría considerar válidamente constituido un embargo hasta que no fueran objeto de notificación los mencionados cotitulares.

La Presidenta recurrente termina solicitando la estimación del recurso y la fijación de los criterios siguientes:

1º.- Con ocasión de la impugnación de una diligencia de embargo, no puede el órgano revisor, con fundamento en los artículos 237.1 y 239.2 de la Ley General Tributaria, examinar y acoger de oficio, como causa de nulidad del embargo impugnado, motivos de impugnación que el reclamante o reclamantes no estuvieran legitimados para plantear, por afectar exclusivamente a un tercero o terceros ajenos y no personados en el procedimiento de revisión que se sustancia.

2º. - Sin perjuicio de los efectos que pueda producir en los actos subsiguientes del procedimiento de apremio, la falta de la notificación de la diligencia de embargo, en los casos en los que ésta proceda, a los cotitulares de los bienes o derechos embargados establecida en el segundo párrafo del apartado 1º del artículo 170. 1 de la Ley General Tributaria, no es causa de nulidad de la diligencia de embargo afectada, y, más concretamente, no integra el motivo de oposición a la diligencia de embargo contemplado en la letra c) del apartado 3º del artículo 170 de la Ley General tributaria.

Cuarto.

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 formuló 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.

Dos son las cuestiones controvertidas en el presente recurso extraordinario de alzada:

1.- Determinar si con ocasión de la impugnación de una diligencia de embargo por el obligado tributario puede o no el órgano revisor, con fundamento en los artículos 237.1 y 239.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, examinar y acoger de oficio, como causa de nulidad del embargo impugnado, motivos de impugnación que el reclamante no estuviera legitimado para plantear por afectar exclusivamente a un tercero o terceros ajenos y no personados en el procedimiento de revisión que se sustancia.

2.- Determinar si la falta de notificación de la diligencia de embargo, en los casos en que ésta proceda, a los cotitulares de los bienes o derechos embargados integra o no el motivo de oposición a la diligencia de embargo contemplado en la letra c) del apartado 3º del artículo 170 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Tercero.

Para dar respuesta a la primera cuestión controvertida se ha de acudir a lo dispuesto en el artículo 237 de la LGT que establece, en la redacción vigente al tiempo de los hechos aquí examinados, lo siguiente:

Artículo 237. Extensión de la revisión en vía económico- administrativa

"1. Las reclamaciones y recursos económico- administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante.

2. Si el órgano competente estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados las expondrá a los mismos para que puedan formular alegaciones".

Por su parte, el apartado 2 del artículo 239 de la LGT dispone que "Las resoluciones dictadas deberán contener los antecedentes de hecho y los fundamentos de derecho en que se basen y decidirán todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados".

Conforme a lo dispuesto en el artículo 33.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), los órganos jurisdiccionales deben pronunciar sus sentencias dentro del marco fijado por las pretensiones de las partes, sin que puedan extender su examen a cuestiones que no hayan sido planteadas por ellas. A diferencia de lo que sucede en el ámbito judicial los órganos económico-administrativos son competentes para resolver cuantas cuestiones de hecho o de derecho se ofrezcan en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, con la única prohibición de no empeorar la situación inicial del recurrente.

Sobre la extensión de la revisión en vía económico-administrativa se ha pronunciado el Tribunal Supremo en diversas ocasiones. Así, en la sentencia de 23 de abril de 2012 (Rec. cas. 2725/2010), señaló:

Esta Sala no desconoce que el órgano llamado a resolver una reclamación económico-administrativa, en primera o única instancia o en alzada, está obligado a decidir todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados [artículo 237.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre)], pero no cabe olvidar que esa posibilidad tiene en el mismo precepto un doble límite; uno de carácter formal, consistente en que si la cuestión no ha sido suscitada por las partes antes de zanjarla ha de oírse para que formulen alegaciones (apartado 2), y otro sustancial, de manera

que con la decisión de esa cuestión hasta entonces inédita no se empeore la situación inicial del reclamante (última frase del apartado 1).

No comparte este Tribunal Central la interpretación que de los artículos 237.1 y 239.2 de la LGT atribuye la Presidenta recurrente al TEAR. A juicio de la recurrente el mandato de tales preceptos de someter a conocimiento y resolución de los tribunales todas las cuestiones que suscite el expediente, hayan sido o no planteadas, tiene para el TEAR un carácter absoluto y se impone a cualquier otra consideración. Deduce dicha conclusión del hecho de que el TEAR haya examinado de oficio la falta de notificación de la diligencia de embargo impugnada al cotitular del bien embargado. Sin embargo, es evidente que el conocimiento por el TEAR de dicha cuestión, no planteada por el reclamante, ha respetado plenamente el límite sustancial de no empeorar la situación inicial de este último. Así pues, contrariamente a lo que sostiene el órgano recurrente, resulta obvio que para el TEAR el mandato contenido en los mencionados preceptos no tiene un carácter absoluto.

Tal como señala la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 2012 (Rec. cas. 559/2010), que aunque referida al anterior Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por Real Decreto 391/1996, es plenamente aplicable con la normativa vigente al tiempo de los hechos aquí examinados:

Es cierto que el órgano de revisión, conforme a los artículos 40, apartado 1, y 101, apartado 4, del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo (BOE de 23 de marzo de 1996), puede analizar todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, estando facultado, tras el análisis del supuesto de hecho, para determinar el marco jurídico de referencia, obteniendo de su aplicación las consecuencias pertinentes, pero no es menos cierto que lo que no puede es alterar el supuesto de hecho determinado por el órgano de gestión, en este caso la cuantificación de las dilaciones imputables al sujeto pasivo, introduciendo en el debate un "nuevo" hecho que perjudica al reclamante, como así ha ocurrido en el supuesto enjuiciado en el que se "adiciona" un nuevo periodo de interrupción justificada que no había sido calificado como tal por el órgano de gestión.

En segundo término e íntimamente ligado a lo anterior, porque tal actuación del órgano económico-administrativo da lugar a una "reformatio in peius", al "perjudicar" al contribuyente en vía de resolución del recurso por él interpuesto, y hace incurrir nuevamente a la resolución dictada por un órgano revisor en una incongruencia "extra petitum" por cuanto se excede en lo pedido por el reclamante.

Si se examina la diligencia de embargo se observa que en ella se dispone lo siguiente: "Notifíquese esta diligencia de embargo al deudor, a los condueños o cotitulares y, en su caso, al cónyuge". El propio acto impugnado recoge, pues, la necesidad de ser notificado también a los cotitulares de los bienes embargados. El TEAR no altera, por tanto, supuesto de hecho alguno determinado por el órgano de recaudación, sino que se limita a constatar de oficio que la orden de notificación a los cotitulares del bien embargado contenida en el acuerdo impugnado no se ha cumplido, extrayendo las consecuencias que a su parecer se derivan de tal circunstancia. No introduce, por tanto, en el debate un "nuevo" hecho que perjudica al reclamante.

La acusación de incongruencia formulada contra la resolución del TEAR por el órgano recurrente basada en la alteración de la causa de pedir, sería aceptable en el ámbito jurisdiccional, en el que los órganos jurisdiccionales deben pronunciar sus sentencias dentro del marco fijado por las pretensiones de las partes, sin que puedan extender su examen a cuestiones que no hayan sido planteadas por ellas, pero no en el económico-administrativo, en el que los órganos revisores son competentes para resolver cuantas cuestiones de hecho o de derecho se ofrezcan en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, con la única prohibición de no empeorar la situación inicial del recurrente. Resulta obvio, además, que en el caso examinado en el presente recurso extraordinario de alzada la resolución del TEAR no ha incurrido en "reformatio in peius" pues ha estimado la pretensión del reclamante anulando la diligencia de embargo impugnada.

El órgano recurrente apunta también a un límite esencial que ha de tener la facultad de resolver de oficio cualquier cuestión que plantee el expediente: la revisión no puede extenderse a posibles causas de impugnación que no pudieran esgrimirse por el propio reclamante o que no le afectasen directamente. Con esta consideración el órgano recurrente viene a afirmar que una reclamación económico-administrativa interpuesta por el deudor contra la diligencia de embargo basada en la falta de notificación de esta última al cotitular del bien embargado debería ser inadmitida por el órgano revisor. Tal postura no puede aceptarse, a juicio de este Tribunal Central, si se tienen presentes los supuestos que determinan la declaración de inadmisibilidad recogidos en la LGT. Así, en efecto, dispone el artículo 239.4 de la LGT lo que sigue:

4. Se declarará la inadmisibilidad en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se impugnen actos o resoluciones no susceptibles de reclamación o recurso en vía económico-administrativa.
- b) Cuando la reclamación se haya presentado fuera de plazo.
- c) Cuando falte la identificación del acto o actuación contra el que se reclama.
- d) Cuando la petición contenida en el escrito de interposición no guarde relación con el acto o actuación recurrido.
- e) Cuando concurren defectos de legitimación o de representación.
- f) Cuando exista un acto firme y consentido que sea el fundamento exclusivo del acto objeto de la reclamación, cuando se recurra contra actos que reproduzcan otros anteriores definitivos y firmes o contra actos que sean confirmatorios de otros consentidos, así como cuando exista cosa juzgada.

Para declarar la inadmisibilidad el tribunal podrá actuar de forma unipersonal.

Resulta claro que entre los supuestos determinantes de la declaración de inadmisibilidad no se encuentra el que postula el órgano recurrente, esto es, la invocación por el reclamante de causas de impugnación que puedan referirse a un tercero ajeno a la reclamación que se sustancia.

No resulta erróneo, por tanto, a juicio de este Tribunal Central, el examen de oficio por parte del TEAR, con ocasión de la reclamación económico-administrativa interpuesta por un obligado tributario, de causas de impugnación que el TEAR considere motivo de anulación de la diligencia de embargo que puedan referirse a un tercero ajeno a la reclamación que se sustancia. Nada impide a los reclamantes en el procedimiento económico-administrativo alegar cuantas cuestiones consideren oportunas en defensa de su derecho, tengan o no que ver con terceros ajenos a la reclamación. De los artículos 235 y 236 de la LGT concernientes, respectivamente, a la iniciación y tramitación de las reclamaciones en única o primera instancia se infiere el derecho del reclamante a presentar las alegaciones que considere convenientes, sin establecerse límite en este sentido. Si el reclamante puede alegar cuanto considere oportuno en defensa de su derecho, se refiera o no a un tercero ajeno a la reclamación, debiendo ser tales causas de impugnación examinadas por el órgano económico-administrativo, no tiene sentido que éste último no pueda examinarlas de oficio cuando el interesado no las plantea expresamente y el TEAR considera que son causa de anulación de la diligencia de embargo.

Procede, pues, responder a la primera cuestión controvertida diciendo que con ocasión de la impugnación de una diligencia de embargo por el obligado tributario el órgano revisor puede, con fundamento en los artículos 237.1 y 239.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, examinar de oficio motivos de impugnación que considere que son causa de anulación de la diligencia de embargo aunque afecten a un tercero o terceros ajenos y no personados en el procedimiento de revisión que se sustancia, siempre que se respeten los límites marcados en dichos preceptos.

Cuarto.

Respecto de la segunda cuestión controvertida, la concerniente a si la falta de notificación de la diligencia de embargo, en los casos en que ésta proceda, a los cotitulares de los bienes o derechos embargados integra o no el motivo de oposición a la diligencia de embargo contemplado en la letra c) del apartado 3º del artículo 170 de la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone este último precepto lo siguiente:

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 tercería 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. Cuando se embarguen bienes muebles, la Administración tributaria podrá disponer su depósito en la forma que se determine reglamentariamente.

5. Cuando se ordene el embargo de establecimiento mercantil o industrial o, en general, de los bienes y derechos integrantes de una empresa, si se aprecia que la continuidad de las personas que ejercen la dirección de la actividad pudiera perjudicar la solvencia del obligado tributario, el órgano competente, previa audiencia del titular del negocio u órgano de administración de la entidad, podrá acordar el nombramiento de un funcionario que ejerza de administrador o que intervenga en la gestión del negocio en la forma que reglamentariamente se establezca, fiscalizando previamente a su ejecución aquellos actos que se concreten en el acuerdo administrativo.

6. La Administración tributaria podrá acordar la prohibición de disponer sobre los bienes inmuebles de una sociedad, sin necesidad de que el procedimiento recaudatorio se dirija contra ella, cuando se hubieran embargado al obligado tributario acciones o participaciones de aquella y este ejerza el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto sobre la sociedad titular de los inmuebles en cuestión en los términos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio y aunque no estuviere obligado a formular cuentas consolidadas. Podrá tomarse anotación preventiva de la prohibición de disponer en la hoja abierta a las fincas en el Registro de la Propiedad competente en virtud del correspondiente mandamiento en que se justificará la validez de la medida cautelar contra persona distinta del titular registral por referencia a la existencia de la correspondiente relación de control cuyo presupuesto de hecho se detallará en el propio mandamiento.

El recurso contra la medida de prohibición de disponer solo podrá fundarse en la falta de alguno de los presupuestos de hecho que permiten su adopción.

La medida se alzará cuando por cualquier causa se extinga el embargo de las participaciones o acciones pertenecientes al obligado tributario. Asimismo, la Administración tributaria podrá acordar el levantamiento de la prohibición de disponer cuando su mantenimiento pudiera producir perjuicios de difícil o imposible reparación, debidamente acreditados por la sociedad".

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 diligencia de embargo es el acto administrativo en el que se documenta cada actuación de embargo y se notifica a la persona con quien se entienda dicha actuación, no solamente al obligado tributario. Las personas a las que se debe notificar la diligencia de embargo son el propio obligado, el tercero titular, poseedor o depositario del bien, si no se hubiesen realizado con ellos las actuaciones y, por lo tanto, estuviesen ya al tanto del embargo, el cónyuge del obligado si el bien es ganancial y los condueños o cotitulares del bien.

Asiste la razón al órgano recurrente cuando afirma que la falta de notificación de la diligencia de embargo a los cotitulares del bien o derecho embargado no se integra en el motivo de oposición a la diligencia de embargo establecido en la letra c) del apartado 3 del artículo 170 de la LGT constituido por el "incumplimiento de las normas reguladoras del embargo contenidas en esta Ley". El apartado 1 del artículo 170 de la LGT utiliza la expresión "efectuado el embargo" para destacar que sólo se notificarán los embargos con resultado positivo. Ciertamente, por tanto, el embargo es anterior a su notificación. Se procede a la actuación de embargo y luego se notifica la diligencia en que dicha actuación de embargo se documentó, primero a la persona con quien se entendió dicha actuación y luego al obligado tributario y a los terceros que se señalan en el precepto. En consecuencia, cuando la norma contempla como motivo de oposición a la diligencia de embargo el incumplimiento de las normas reguladoras de éste no está incluyendo en ellas las concernientes a su notificación, pues el embargo es un acto previo, independiente y separado de su notificación. Lo que la norma exige notificar al obligado tributario y al cotitular del bien embargado es la "actuación de embargo" realizada conforme a las disposiciones establecidas en la LGT. Será motivo de oposición a la diligencia de embargo la vulneración de las normas que la LGT establece para las "actuaciones de embargo", las que determinan los trámites y requisitos para acordar válidamente un embargo, como puede ser el respeto al principio de proporcionalidad, al orden en que deben hacerse los embargos o a la inembargabilidad de determinados bienes o derechos, pero no la falta de notificación de la diligencia de embargo, ya sea al cotitular del bien embargado o al propio obligado tributario. El embargo precede a su notificación por lo que no tiene sentido, como señala el órgano recurrente, que la falta de notificación invalide el propio embargo.

Es necesario, pues, distinguir, como señala el recurrente, entre validez y eficacia del acto administrativo. La primera se refiere al contenido del acto, si se ha dictado siguiendo el procedimiento legalmente establecido: órgano competente, objeto lícito y demás requisitos que exige el ordenamiento. La eficacia hace referencia a los efectos jurídicos del acto administrativo respecto de terceros, así pues, la eficacia del acto administrativo puede estar supeditada a su notificación, publicación o a cualquier otra condición que en ellos se disponga, como establece el artículo 57 de la Ley 30/1992 (actual artículo 39 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre). La notificación de un acto puede ser, por tanto, condición necesaria para su eficacia pero no para su validez. El acto administrativo, en este caso el embargo, es válido o inválido con independencia de su notificación. La ausencia de notificación de un acto administrativo no es, por tanto, causa de nulidad del propio acto. No cabe confundir la validez de la diligencia de embargo con su eficacia.

Del artículo 170 de la LGT se desprende con claridad que la notificación a los terceros tiene lugar una vez realizado el embargo. Este modo de actuar no sería posible si se siguiera la postura del TEAR pues conforme a ésta el embargo sólo sería válido una vez notificado al obligado tributario y a los cotitulares del bien embargado. No tendría razón de ser, por otra parte, que la falta de notificación de la diligencia de embargo al cotitular del bien embargado determinara su anulación cuando el ordenamiento no reconoce a éste legitimidad para impugnar dicha diligencia. Es doctrina, en efecto, de este Tribunal Central, manifestada en sendas resoluciones de 28 de noviembre de 2011 (RG 4747/2010 y RG 4715/2010), que la notificación a los condueños o cotitulares de los bienes embargados, realizada conforme a lo dispuesto en los artículos 170.1 de la LGT y 76.3 del RGR, no legitima a éstos para oponerse directamente a la diligencia de embargo. Así, dice la primera de ellas:

Tercero.

Los citados preceptos, disponen la notificación de las diligencias de embargo a los condueños o cotitulares de los mismos, y ello es lógico 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 dominicales. La finalidad de la anterior 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.

Tal como indica el órgano recurrente la indefensión ocasionada por la falta de notificación de la diligencia de embargo podrá alegarse con ocasión de los actos subsiguientes del procedimiento ejecutivo. En este sentido, debe recordarse que según el artículo 101.2 del RGR el acuerdo de enajenación debe ser notificado al obligado al pago, a su cónyuge si se trata de bienes gananciales o si se trata de la vivienda habitual, a los acreedores hipotecarios, pignoraticios y en general a los titulares de derechos inscritos en el correspondiente registro público con posterioridad al derecho de la Hacienda pública que figuren en la certificación de cargas emitida al efecto, al depositario, si es ajeno a la Administración y, en caso de existir, a los copropietarios y terceros poseedores de los bienes a subastar. A partir de la notificación del acuerdo de enajenación al cotitular del bien embargado, éste podrá interponer la tercería de dominio u otra acción civil frente a la Administración tributaria o el deudor.

Procede, pues, responder a la segunda cuestión controvertida señalando que la falta de notificación de la diligencia de embargo, en los casos en que ésta proceda, a los cotitulares de los bienes o derechos embargados no integra el motivo de oposición a la diligencia de embargo contemplado en la letra c) del apartado 3º del artículo 170 de la Ley 58/2003, General Tributaria ni puede ser, por tanto, causa de nulidad de la misma, sin perjuicio de los efectos que pueda producir en los actos subsiguientes del procedimiento de apremio.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la PRESIDENTA DEL ENTE PÚBLICO DE SERVICIOS TRIBUTARIOS DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS,

ACUERDA

ESTIMARLO EN PARTE y unificar criterio en el sentido siguiente:

1.- Con ocasión de la impugnación de una diligencia de embargo por el obligado tributario el órgano económico-administrativo puede, con fundamento en los artículos 237.1 y 239.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, examinar de oficio motivos de impugnación que considere son causa de anulación de la diligencia de embargo aunque afecten a un tercero o terceros ajenos y no personados en el procedimiento de revisión que se sustancia, siempre que se respeten los límites marcados en dichos preceptos.

2.- La falta de notificación de la diligencia de embargo, en los casos en que ésta proceda, a los cotitulares de los bienes o derechos embargados no integra el motivo de oposición a la diligencia de embargo contemplado en la letra c) del apartado 3º del artículo 170 de la Ley 58/2003, General Tributaria ni puede ser, por tanto, causa de nulidad de la misma, sin perjuicio de los efectos que pueda producir en los actos subsiguientes del procedimiento de apremio.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.