

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078185

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 843/2020, de 22 de junio de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 298/2018

SUMARIO:

Procedimiento de recaudación. Período ejecutivo. Procedimiento de apremio. Embargo de bienes. Enajenación de bienes embargados. Frente a los actos administrativos de valoración de bienes adoptados en el procedimiento de apremio caben los mismos recursos de reposición o reclamación económico-administrativa. La recurrente considera que frente al acuerdo de valoración de bienes llevado a cabo en la vía de apremio sólo cabe promover la tasación pericial contradictoria del art. 97.3 RGR, sin que quepa interponer contra el mismo recurso de reposición o reclamación económico-administrativa. Entiende que únicamente será el acuerdo de enajenación del bien el que podría, en todo caso, ser impugnado conforme al sistema de recursos contenido en la LGT. Sorprende que la recurrente en el presente recurso sea la Administración del Estado y no el particular, cuyo recurso ha sido desestimado, aun cuando fuera estimado parcialmente en cuanto el TEAR declaró inadmisibles los recursos, de tal suerte que la recurrente no se ha personado en casación, conformándose con la sentencia, y lo único que pretende la Abogacía del Estado es que esta Sala modifique la sentencia recurrida, manteniendo la desestimación del recurso, pero por un motivo distinto, esto es, confirmando la tesis de la resolución en su día impugnada jurisdiccionalmente de que el recurso era inadmisibles, porque el acto de valoración, sólo podía ser objeto de prueba pericial contradictoria, pero no de reclamación económico-administrativa y posterior jurisdiccional. Considera el Tribunal que la cuestión no es si en el procedimiento de apremio se puede recurrir en sus distintas fases, sino si la fijación de la valoración y aun la formación de los lotes de la subasta puede incidir en los intereses del ejecutado, esto es en lograr un menor precio por sus bienes en la subasta, concurso o adjudicación directa, y en consecuencia, en minorar la deuda tributaria en una menor medida, y es evidente que dicho interés exige, y que la falta de un recurso judicial afecta a la tutela judicial efectiva consagrada en el art. 24.1 CE y de esta garantía no se puede prescindir. Así, el tribunal resuelve que conforme a lo dispuesto en el art. 97.3 RGR, en relación con el art. 227 y la disposición adicional 11.ª de la LGT, frente a los actos administrativos de valoración de bienes adoptados en el procedimiento de apremio cabe contra los mismos recursos de reposición o reclamación económico-administrativa, porque tales valoraciones no son meros actos de trámite sino que declaran una obligación o un deber, o sea porque deciden -directa o indirectamente- sobre el fondo del asunto. [Vid., ATS, de 23 de mayo de 2018, recurso n.º 298/2018 (NFJ071759), que admite el recurso de casación que se desestima contra la STSJ de Cataluña, de 28 de septiembre de 2017, recurso n.º 253/2014 (NFJ071760), que se confirma].

PRECEPTOS:

RD 939/2005 (RGR), arts. 97 y 101.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 227 y 239 y disp. adic. 11.ª.
Constitución Española, art. 24.

PONENTE:

Don José Díaz Delgado.

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN
Don JOSE DIAZ DELGADO

Don ANGEL AGUALLO AVILÉS
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don JESUS CUDERO BLAS
Don ISAAC MERINO JARA
Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 843/2020

Fecha de sentencia: 22/06/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 298/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 16/06/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.1

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 298/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 843/2020

Excmos. Sres.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado
D. Ángel Aguallo Avilés
D. José Antonio Montero Fernández
D. Francisco José Navarro Sanchís
D. Jesús Cudero Blas
D. Isaac Merino Jara
D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 22 de junio de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación número 298/2018 interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, quien mediante escrito fechado el 29 de noviembre de 2017, preparó recurso de casación contra sentencia dictada el 2 de noviembre de 2017 por la Sección primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia ["TSJ"] de Cataluña, en el recurso 253/2015, interpuesto por don Olegario contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Cataluña ["TEAR de Cataluña"] de 26 de enero de 2012 por la que se declara la inadmisibilidad de la reclamación NUM000, presentada a su vez contra el acuerdo de la Dependencia de Recaudación de Barcelona que desestimó el recurso de reposición interpuesto contra valoraciones de bienes embargados en procedimiento de ejecución de deudas tributarias conforme al artículo 97.3 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio de 2005 (BOE de 2 de septiembre) [en lo sucesivo "RGR"].

No ha comparecido como parte recurrida don Luciano.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

El recurso tiene por objeto la impugnación de la sentencia dictada el 2 de noviembre de 2017 por la Sección primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia ["TSJ"] de Cataluña, en el recurso 253/2015, interpuesto por don Olegario contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Cataluña ["TEAR de Cataluña"] de 26 de enero de 2012 por la que se declara la inadmisibilidad de la reclamación NUM000, presentada a su vez contra el acuerdo de la Dependencia de Recaudación de Barcelona que desestimó el recurso de reposición interpuesto contra valoraciones de bienes embargados en procedimiento de ejecución de deudas tributarias conforme al artículo 97.3 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio de 2005 (BOE de 2 de septiembre) [en lo sucesivo "RGR"], cuya parte dispositiva dice lo siguiente:

"En el recurso contencioso administrativo número 253/2014 interpuesto por D. Olegario.:

1. Se anula la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional en cuanto que inadmite la reclamación.
2. Se desestima la pretensión de anulación de los acuerdos de valoración.

Serán de cada parte las costas causadas a su instancia y las comunes, si las hubiera, por mitad."

Segundo. *Preparación y admisión del recurso de casación.*

La recurrente identifica como normas infringidas los artículos 227, 239.4.a) y la disposición adicional 11^a de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [en adelante "LGT"], en

relación con el apartado 3 del artículo 97 RGR, referido a las actuaciones jurídicas que caben contra la valoración de bienes en el procedimiento de apremio.

Considera que frente al acuerdo de valoración de bienes llevado a cabo en la vía de apremio sólo cabe promover la tasación pericial contradictoria prevista en el apartado 3 del artículo 97 RGR, sin que quepa interponer contra el mismo -por no resultar previsto en dicho precepto- recurso de reposición o reclamación económico-administrativa. Entiende que únicamente será el acuerdo de enajenación del bien el que podría, en todo caso, ser impugnado conforme al sistema de recursos contenido en la LGT.

Por el contrario -añade- la Sala de instancia entiende, en la sentencia impugnada, que la resolución del TEAR de Cataluña no se ajustó a Derecho, en lo que respecta a la inadmisibilidad de la reclamación interpuesta, toda vez que, a su juicio, existe la posibilidad de reclamación económico administrativa frente a la valoración otorgada por la Administración tributaria porque afecta a los intereses del deudor tributario, sin perjuicio de lo cual, tras examinar el fondo del asunto, desestima el recurso contencioso-administrativo.

Argumenta que la interpretación de la Sala de instancia no resulta lógica porque la valoración de bienes en el procedimiento de apremio no es un acto por el que se declare un derecho o se imponga una obligación.

Razona que la referida infracción ha sido relevante y determinante de la decisión adoptada en la resolución judicial recurrida, puesto que si la Sala de instancia hubiese interpretado adecuadamente el artículo 97.3 RGR, habría confirmado la resolución del TEAR de Cataluña en cuanto que declaró la inadmisibilidad de la reclamación por no tratarse de un acto impugnable.

Segundo. Admisión del recurso de casación.

La Sección primera de la Sala de lo Contencioso administrativo del TSJ de Cataluña tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 18 de diciembre de 2017, emplazando a las partes para su comparecencia ante esta Sala tercera del Tribunal Supremo. Dentro del plazo de treinta días señalado en el artículo 89.5 LJCA sólo ha comparecido la Administración General del Estado, en calidad de parte recurrente.

La Sección Primera de esta Sala por auto de fecha 23 de mayo de 2018 acordó:

1º) Admitir el recurso de casación 298/2018, preparado por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el 28 de septiembre de 2018 por la Sección primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso 253/2014.

2º) Precisar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

Determinar si, conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 97 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, en relación con los apartados 1.a) y 2.c) y g) del artículo 227 y la disposición adicional 11ª, todos ellos de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, frente a los actos administrativos de valoración de bienes adoptados en el procedimiento de apremio (i) únicamente procede interponer la tasación pericial contradictoria prevista en el artículo 97.3 RGR o, por el contrario, (ir) cabe también contra los mismos recurso de reposición o reclamación económico-administrativa, sea porque tales valoraciones no son meros actos de trámite sino que declaran una obligación o un deber, o sea porque deciden - directa o indirectamente- sobre el fondo del asunto.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación: el apartado 3 del artículo 97 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, en relación con los apartados 1.a) y 2.c) y g) del artículo 227 y la disposición adicional 11ª de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Tercero. Formalización del recurso de casación.

La parte recurrente, por escrito de fecha 20 de junio de 2018, en el que relata los antecedentes fácticos de la siguiente forma:

La Dependencia de Recaudación comunicó al obligado tributario las valoraciones de los bienes que le habían sido embargados en el procedimiento de apremio, a efectos de subasta.

Frente a estas valoraciones el interesado presentó escrito, que fue calificado como recurso de reposición, dictándose acuerdo desestimatorio de las pretensiones del interesado. Interpuesta reclamación económico-administrativa, del TEAR de Cataluña la desestimó por resolución de 26 de enero de 2012, en la que declara la inadmisibilidad de la reclamación por extemporaneidad -cuestión que ahora no interesa- y por falta de acto reclamable.

El TEAR de Cataluña fundamenta la declaración de inadmisibilidad en la falta de acto reclamable, invocando el art. 97 del Reglamento General de Recaudación, y con base en este precepto declara:

"Por tanto, contra la valoración de un bien previamente embargado, sólo cabe la posibilidad de presentar una valoración contradictoria, y no cabe interponer el potestativo recurso de reposición, ni reclamación económico-administrativa, lo cual es lógico, porque la valoración de un bien previamente embargado no es un acto por el que se defina o declare un derecho o se imponga una obligación. Por tanto, sólo por esta razón, procedería declarar la presente reclamación económico administrativa inadmisibile de acuerdo con el art. 239.4.a) de la Ley General Tributaria, Ley 58/03 de 17 de diciembre".

(...).

La sentencia de instancia, por el contrario, considera no ajustada a derecho la declaración de inadmisibilidad, por las razones contenidas en el Fundamento. Primero que se reproducen seguidamente:

"Por otra parte la valoración de los bienes embargados, en cuanto determina el tipo mínimo para la subasta, conforme al 97.6 del Reglamento General de Recaudación, y en su caso el porcentaje de un segundo tipo, lo que a su vez incide en los bienes embargados que se han de enajenar, conforme al art. 1011 del mismo Reglamento, sí afectan a los intereses del deudor tributario, por lo que son susceptibles de recurso, sin perjuicio de que se pueda promover la tasación contradictoria."

Desechada la inadmisibilidad, la sentencia de instancia examina en el Fundamento Segundo las alegaciones del recurrente sobre el fondo, desestimándolas.

El recurso se interpone, exclusivamente, frente al pronunciamiento de la sentencia que declara admisible el recurso contra la valoración de los bienes embargados.

Termina suplicando que "...esta Sala, fije doctrina en los términos que propugnamos en el apartado tercero del presente escrito, se declare que la sentencia de instancia ha infringido los artículos 97.3 del Reglamento General de Recaudación y 227, 239 y Disposición adicional 11ª de la Ley General Tributaria, y, en su virtud, con estimación del recurso, case la sentencia recurrida, declarando ajustada a derecho la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional, en cuanto declaró la inadmisibilidad de la reclamación. y dicte sentencia por la que estime el recurso revocando la sentencia recurrida y confirmando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional en cuanto declaró la inadmisibilidad de la reclamación. Y Subsidiariamente, para el caso de no estimar el presente recurso de casación, confirme la desestimación de la pretensión del recurrente en la instancia por las razones que figuran en la sentencia recurrida.

Cuarto. *Oposición del recurso de casación.*

Por Providencia de cuatro de julio de dos mil dieciocho; de conformidad con lo previsto en el art. 92.5 de la Ley de esta Jurisdicción, se tiene por interpuesto recurso de casación formulado por la administración del Estado, no habiéndose personado don Luciano como parte recurrida.

Quinto. *Vista público y deliberación.*

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública, quedando pendientes los autos de señalamiento para votación y fallo, fijándose a tal fin el día 16 de junio de 2020, en que efectivamente se deliberó, votó y falló el asunto, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Preceptos que se consideran infringidos.*

En el escrito de preparación del recurso se alegaba la infracción de los artículos 227 y 239.4.a) y de la Disposición adicional 11ª de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en relación con el art. 97 del Reglamento General de Recaudación (RGR), aprobado por Real Decreto 39/2005, de 29 de julio.

El art. 97 RGR, bajo la rúbrica " Valoración y fijación del tipo", dispone:

"1. Los órganos de recaudación competentes procederán a valorar los bienes embargados a precios de mercado y de acuerdo con los criterios habituales de valoración.

2. Cuando, a juicio de dichos órganos, se requieran especiales conocimientos, la valoración podrá efectuarse por otros servicios técnicos de la Administración o por servicios externos especializados.

Los órganos de recaudación competentes podrán mantener un fichero actualizado de expertos en valoración de los diferentes tipos de bienes susceptibles de embargo.

3. La valoración será notificada al obligado al pago, que, en caso de discrepancia, podrá presentar valoración contradictoria realizada por perito adecuado en el plazo de 15 días contados a partir del día siguiente al de la notificación. Si la diferencia entre ambas, considerando la suma de los valores asignados por cada una a la totalidad de los bienes, no excede del 20 por ciento de la menor, se estimará como valor de los bienes el de la tasación más alta.

Si, por el contrario, la diferencia entre la suma de los valores asignados a los bienes por ambas partes excede del 20 por ciento, se convocará al obligado al pago para dirimir las diferencias de valoración y, si se logra acuerdo, se dejará constancia por escrito del valor acordado, que será el aplicable.

4. Cuando no exista acuerdo entre las partes, el órgano de recaudación competente solicitará nueva valoración por perito adecuado en plazo no superior 15 días. A efectos de su designación, se estará a lo establecido en los párrafos primero y segundo del artículo 135.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Dicha valoración habrá de estar comprendida entre los límites de las efectuadas anteriormente y será la definitivamente aplicable.

5. (...)

6. El tipo para la subasta será, como mínimo, el siguiente:

a) Si no existen cargas o gravámenes, el importe de la valoración

b) Si sobre los bienes embargados existen cargas o gravámenes de carácter real anteriores:

1.º Si las cargas o gravámenes no exceden de la valoración del bien, la diferencia entre dicha valoración y el valor actual de las cargas o gravámenes anteriores al derecho anotado.

2.º Si las cargas o gravámenes exceden de la valoración del bien, el tipo será el importe de los débitos y costas en tanto no supere el valor fijado al bien, o la valoración del bien si lo supera.

Las cargas y gravámenes anteriores quedarán subsistentes sin aplicar a su extinción el precio del remate.

7. Si apareciesen indicios de que todas o algunas de las cargas son simuladas y su importe pudiera impedir o dificultar la efectividad del débito, se remitirán las actuaciones al órgano con funciones de asesoramiento jurídico para que informe sobre las medidas que procedan, incluida la exigencia de responsabilidad civil o penal.

En tanto se resuelve, continuará el procedimiento sobre dichos bienes o sobre los demás que puedan ser embargados."

Por su parte, el art. 239.4 a) LGT, en relación con las reclamaciones económico-administrativas, establece:

"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.

(...)"

Igualmente se establece en los apartados 1.a) y 2.c) y g) del art. 227 de la misma Ley que:

1. La reclamación económico-administrativa será admisible, en relación con las materias a las que se refiere el artículo anterior, contra los actos siguientes:

a) Los que provisional o definitivamente reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación o un deber. (...)

2. En materia de aplicación de los tributos, son reclamables: (...) c) Las comprobaciones de valor de rentas, productos, bienes, derechos y gastos, así como los actos de fijación de valores, rendimientos y bases, cuando la normativa tributaria lo establezca. (...)

g) Los actos dictados en el procedimiento de recaudación."

Por último, el apartado 1 de la Disposición adicional 11ª LGT extiende la posibilidad de interposición de reclamación económico-administrativa a los actos recaudatorios dictados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria relativos a ingresos de derecho público no tributarios, siempre que se trate de resoluciones o actos de trámite que decidan, directa o indirectamente el fondo del asunto.

Segundo. Admisibilidad del presente recurso de casación.

Sorprende que la recurrente en el presente recurso sea la Administración del Estado y no el particular, cuyo recurso ha sido desestimado, aun cuando fuera estimado parcialmente en cuanto el TEAR declaró inadmisibile el recurso, de tal suerte que la recurrente no se ha personado en casación, conformándose con la sentencia, y lo único que pretende la Abogacía del Estado es que esta Sala modifique la sentencia recurrida, manteniendo la desestimación del recurso, pero por un motivo distinto, esto es, confirmando la tesis de la resolución en su día impugnada jurisdiccionalmente de que el recurso era inadmisibile, por que el acto de valoración, sólo podía ser objeto de prueba pericial contradictoria, pero no de reclamación económico-administrativa y posterior jurisdiccional.

El Artículo 86.1 de la LJCA, que lleva la rúbrica de "[Sentencias susceptibles de recurso de casación en el procedimiento contencioso-administrativo dispone que:

" 1. Las sentencias dictadas en única instancia o en apelación por la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional y por las Salas de lo Contencioso-administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia serán susceptibles de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo.

Por su parte el Artículo 89 de dicha ley, que lleva por rúbrica " [Interposición del recurso de casación en el procedimiento contencioso-administrativo" dispone como uno de los requisitos del escrito de preparación 2d) Justificar que la o las infracciones imputadas han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución que se pretende recurrir".

En el presente caso es dudosa la relevancia de la cuestión que se nos plantea por la Sección Primera, por cuanto se recurre una sentencia desestimatoria, que confirme en definitiva el acto recurrido, pero por coherencia con lo allí resuelto procede entrar en el fondo del asunto y a resolver la cuestión con interés casacional.

Tercero. Formalización del recurso.

El Abogado del Estado por escrito de fecha 20 de junio de 2018 formaliza la interposición del presente recurso de casación alegando lo que sigue.

El procedimiento de apremio se desarrolla secuencialmente, a través de numerosas actuaciones que concluyen con la enajenación o adjudicación de los bienes, sin que todas ellas sean recurribles separadamente.

Desde esta perspectiva, la normativa tributaria determina aquellos actos que son susceptibles de recurso y los motivos que pueden invocarse frente a los mismos. Así, respecto de la providencia de apremio (art.167.3 LGT), respecto de las diligencias de embargo (art. 170.3 LGT) o respecto del acuerdo de enajenación de bienes (art. 172.1 párrafo 2º LGT y art. 101 RGR).

a) Inicio del procedimiento de apremio

Iniciado el periodo ejecutivo, la recaudación se produce por el procedimiento de apremio que, a su vez, se inicia mediante notificación de la providencia de apremio (art.69.2 RGR).

En la propia providencia de apremio se hará mención expresa de que, en caso de falta de pago en el plazo señalado, se procederá al embargo de bienes o a la ejecución de garantías (art. 70 RGR).

Cuando se notifica la providencia de apremio se hace constar la posibilidad de pedir aplazamiento o fraccionamiento de la deuda o la suspensión, en los casos regulados en el Reglamento de revisión en vía administrativa, y los recursos que proceden contra la providencia.

De manera que, si la providencia de apremio es el título ejecutivo con el que se inicia el procedimiento de apremio, el interesado tiene la posibilidad de interponer contra dicha providencia recurso de reposición o reclamación, por los motivos contemplados en el art. 167.3 LGT y, con los requisitos establecidos, solicitar la suspensión del procedimiento de apremio o también obtener un aplazamiento.

b) Desarrollo del procedimiento de apremio:

b.1) Diligencia de embargo.

Dictada la providencia de apremio, salvo si existe aplazamiento o suspensión con motivo del recurso, el procedimiento de apremio continuará con la ejecución de las garantías que hubiera prestado el obligado al pago o con el embargo de bienes (art. 74 y 75 RGR).

Cada actuación de embargo se documenta en diligencia que se notifica al obligado al pago (art. 76 RGR), ejecutándose el embargo en sus propios términos, sin perjuicio de la posibilidad que se reconoce al interesado de interponer contra la diligencia de embargo recurso o reclamación, por los motivos expresados en el art. 170.3 LGT.

Se confiere así expresamente al obligado tributario la posibilidad de recurrir la diligencia de embargo. Interesa destacar aquí que el recurso o reclamación contra la diligencia de embargo puede fundarse, entre otros motivos, en el incumplimiento de las normas reguladoras del embargo contenidas en la ley (art. 170.3.c) LGT).

Entre otras previsiones, la LGT obliga a la Administración a respetar en la práctica de los embargos el principio de proporcionalidad (art. 169.1 LGT), se establece un orden para el embargo, pero se permite al interesado alterarlo bajo determinadas condiciones (art. 169.4 LGT) y a no embargar aquellos bienes que el ordenamiento jurídico declara inembargables.

La posibilidad de impugnar la diligencia de embargo y, en su caso, de obtener la suspensión del procedimiento en los términos regulados en el Reglamento de revisión en vía administrativa, nos parece trascendental a efectos de enjuiciar, desde la perspectiva del derecho a la tutela judicial efectiva, los siguientes pasos del procedimiento de apremio.

En efecto, la corrección del embargo practicado resulta esencial porque los siguientes pasos, hasta la conclusión del procedimiento, conducen a la enajenación del bien, en un procedimiento que tiene carácter instrumental o accesorio.

Por decirlo de otra forma, si el embargo se ha practicado conforme a derecho, el destino del bien o derecho embargado es su enajenación, que ya solamente podrá detenerse si se paga la deuda antes de la adjudicación.

Existe una providencia de apremio como título ejecutivo y una diligencia de embargo que concreta el título sobre determinados bienes, si ambos actos son ajustados al ordenamiento jurídico, la enajenación de los bienes no vulnera los derechos del obligado al pago.

Por eso, el acuerdo de enajenación solamente será recurrible, según el art. 172.1 LGT) por los mismos motivos por lo que sería recurrible la diligencia de embargo, cuando esta última se hubiera tenido por notificada por falta de comparecencia según lo previsto en el art. 112.3 LGT.

De aquí deduce el Abogado del Estado que , el acuerdo de enajenación de bienes solamente puede impugnarse cuando no se ha notificado directamente la diligencia de embargo y por los mismos motivos.

b.2) Acuerdo de enajenación.

Los bienes embargados se enajenarán, previa su valoración a efectos de fijar el tipo de subasta y, en su caso, previa la formación de lotes (art. 97.4 y 99 RGR).

La valoración de los bienes dentro del procedimiento de apremio tiene por finalidad la determinación del tipo que haya de servir a la subasta (y, de manera indirecta, en su caso, a la segunda subasta o a la adjudicación directa).

La valoración de los bienes no tiene incidencia sobre la corrección del embargo, ni tampoco sobre la corrección del procedimiento mismo de enajenación que tendrá lugar por subasta, concurso o adjudicación directa. Su eficacia se limita a garantizar un mínimo en las pujas que tengan lugar en esos procedimientos y, en su caso, a la cantidad de bienes que necesariamente se van a enajenar, previo embargo si fuera necesario.

Una vez efectuada la valoración de los bienes se adopta el acuerdo de enajenación que se notificará al obligado al pago (art. 101 RGR) y podrá impugnarse en los términos previstos en el art. 172.1 LGT, al que ya nos hemos referido.

Terminado el procedimiento de enajenación se extenderá el acta, cuya certificación podrá servir de título a efectos de la adjudicación de bienes. En su caso, los bienes podrán ser objeto de adjudicación a la Hacienda Pública.

Por último, los bienes no enajenados se entregarán al obligado tributario en los casos y en los términos previstos en el art. 112 RGR.

c) Significado de la valoración de los bienes en el procedimiento de apremio.

A partir de la exposición de los trámites más significativos del procedimiento de apremio puede relativizarse la importancia o alcance del trámite de valoración de los bienes.

En efecto, antes de llegar al trámite de valoración de los bienes el obligado tributario ha podido cuestionar tanto la procedencia del procedimiento de apremio como la legalidad del embargo de bienes (impugnando la providencia de apremio o la diligencia de embargo o ambas). Si la providencia de apremio y la diligencia de embargo se ajustan a derecho, lo que procede es enajenar los bienes.

La valoración es un paso previo a la enajenación y es una garantía para el obligado tributario por cuanto la cifra en que se valoren habrá de servir de tipo en la subasta (o en el trámite de adjudicación). Por decirlo gráficamente y en lo que aquí interesa, es una garantía de que sus bienes no serán "malvendidos".

La valoración opera como límite al tipo de subasta o adjudicación. Si en el procedimiento de enajenación no se observara ese límite, por ejemplo, rematando los bienes por debajo del tipo, la infracción no correspondería a la valoración, sino que se habría cometido en un momento posterior, en el procedimiento de subasta o adjudicación, en cuyo caso, podría impugnarse el acta de adjudicación.

La valoración permite también atender al principio de proporcionalidad y determinar los bienes que se incluyen en el acuerdo de enajenación o, en sentido contrario, justificar la adopción de nuevos embargos.

De manera que lo que importa al obligado tributario es garantizar es la propia corrección de la valoración, ya que la corrección del embargo y del procedimiento de enajenación de los bienes una vez valorados, tienen sus propios medios de impugnación.

Por ello, el presente recurso habrá de examinar si el medio de oposición que el art.97 RGR articula para oponerse a la valoración administrativa es suficiente a efectos de garantizar su corrección, sirviendo de esa manera a la tutela judicial efectiva.

El propio recurrente en casación reconoce que es la subsistencia de la valoración administrativa lo que podría causar indefensión (en términos similares a los contemplados en la STS de 19-4- 1997, rec. cas. 7018/1991, que declara la procedencia de impugnar una diligencia de embargo cuando el RGR de 1990 no

preveía esa posibilidad) y, por tanto, habrá que valorar si el procedimiento para su corrección es suficiente para eliminar esa posible indefensión.

Para la Abogacía del Estado, el procedimiento previsto en el art. 97 RGR garantiza los derechos del obligado tributario y la valoración es un simple acto de trámite.

Esa finalidad, que consiste en impedir que se vendan los bienes por un importe inferior a su precio de mercado, queda suficientemente garantizada si se sigue el procedimiento previsto en el art. 97 RGR, sin necesidad de impugnarla a través de un recurso o reclamación.

En efecto, el procedimiento contradictorio previsto en el art. 97 RGR garantiza el derecho del obligado tributario, imponiéndose la tasación más alta dentro de un rango de discrepancia inferior al 20 por cien, y permitiendo, en caso contrario, llegar a un acuerdo o si no se llegara a un acuerdo, una nueva valoración por perito tercero.

Por eso, sostiene que no puede admitirse como suficiente el argumento de la Sala cuando afirma que la valoración "en cuanto determina el tipo mínimo para la subasta, conforme al 97.6 del Reglamento General de Recaudación, y en su caso el porcentaje de un segundo tipo, lo que a su vez incide en los bienes embargados que se han de enajenar, conforme al art. 101-1 del mismo Reglamento, sí afectan a los intereses del deudor tributario, por lo que son susceptibles de recurso, sin perjuicio de que se pueda promover la tasación contradictoria." Ciertamente, el argumento de la sentencia impugnada es corto, pero no desacertado.

La propia recurrente, reconoce en su escrito que "es verdad que la valoración que de los bienes afecta a los intereses del deudor, pero de ese solo hecho no se deriva que sea susceptible de recurso, por dos motivos:

1º Porque el procedimiento establecido en el art. 97 RGR garantiza de manera suficiente esos intereses, y

2º Porque garantizada la corrección de la valoración por el procedimiento contradictorio, esa valoración tiene un carácter meramente instrumental dentro del procedimiento de apremio, que la convierte en un acto de trámite que no decide directa o indirectamente sobre el fondo, ni determina la imposibilidad de continuar el procedimiento, ni produce indefensión o perjuicio irreparable.

En particular, no se produce indefensión si, como es el caso que se examina y sobre el que se pide un pronunciamiento doctrinal, se notifica la valoración, quedando el obligado tributario facultado para promover una valoración contradictoria.

Discrepa esta Sala de este criterio, la cuestión no es si en el procedimiento de apremio se puede recurrir en sus distintas fases, sino si la fijación de la valoración y aun la formación de los lotes de la subasta puede incidir en los intereses del ejecutado, esto es en lograr un menor precio por sus bienes en la subasta, concurso o adjudicación directa, y en consecuencia, en minorar la deuda tributaria en una menor medida, y es evidente que dicho interés exige, y que la falta de un recurso judicial afecta a la tutela judicial efectiva consagrada en el artículo 24.1 e nuestra norma constitucional, y de esta garantía no se puede prescindir.

Es evidente que la impugnación de la valoración en vía judicial tiene su cobertura en el artículo 227 de la Ley General Tributaria cuando dispone que

"1. La reclamación económico-administrativa será admisible, en relación con las materias a las que se refiere el artículo anterior, contra los actos siguientes:

a) Los que provisional o definitivamente reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación o un deber. (...)

2. En materia de aplicación de los tributos, son reclamables: (...) c) Las comprobaciones de valor de rentas, productos, bienes, derechos y gastos, así como los actos de fijación de valores, rendimientos y bases, cuando la normativa tributaria lo establezca. (...) y

g) Los actos dictados en el procedimiento de recaudación. "

No cabe duda que nos encontramos ante un acto administrativo dictado dentro del procedimiento de recaudación que puede afectar decisivamente a los intereses del contribuyente ejecutado y que en consecuencia no puede quedar sin recurso judicial, en definitiva, sin tutela judicial efectiva.

Contenido interpretativo de esta sentencia.

Según el mandato que impone el artículo 93.1 LJCA procede, en función de todo lo razonado, responder a la cuestión suscitada en el auto de admisión, "Determinar si, conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 97 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, en relación con los apartados 1.a) y 2.c) y g) del artículo 227 y la disposición adicional 11ª, todos ellos de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, frente a los actos administrativos de valoración de bienes adoptados en el procedimiento de apremio (i) únicamente procede interponer la tasación pericial contradictoria prevista en el artículo 97.3 RGR o, por el contrario, (si) cabe también contra los mismos recurso de reposición o reclamación económico-administrativa, sea porque tales valoraciones no son meros actos de trámite sino que declaran una obligación o un deber, o sea porque deciden -directa o indirectamente- sobre el fondo del asunto.

Ha de responderse la cuestión en el sentido de que conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 97 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, en relación con los apartados 1.a) y 2.c) y g) del artículo 227 y la disposición adicional 11ª, todos ellos de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, frente a los actos administrativos de valoración de bienes adoptados en el procedimiento de apremio cabe contra los mismos recurso de reposición o reclamación económico-administrativa, porque tales valoraciones no son meros actos de trámite sino que declaran una obligación o un deber, o sea porque deciden -directa o indirectamente- sobre el fondo del asunto.

Tercero. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

La anterior interpretación sobre los artículos citados conlleva la desestimación del presente recurso, acogiendo la petición subsidiaria del Abogado del Estado.

Cuarto. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas de la casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes. Y en cuanto a las de la instancia, no se hace declaración de condena en cuanto a las costas de la instancia, a tenor del artículo 139.1 LJCA, al no existir doctrina de esta Sala sobre la cuestión objeto del recurso de casación hasta las sentencias antes citadas, y dada la complejidad jurídica de la cuestión suscitada.

FALLO

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

1. No Ha lugar al recurso de casación número 298/2018 interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, quien mediante escrito fechado el 29 de noviembre de 2017, preparó recurso de casación contra sentencia dictada el 2 de noviembre de 2017 por la Sección primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia ["TSJ"] de Cataluña, en el recurso 253/2015, interpuesto por don Olegario contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Cataluña ["TEAR de Cataluña"] de 26 de enero de 2012 por la que se declara la inadmisibilidad de la reclamación NUM000, presentada a su vez contra el acuerdo de la Dependencia de Recaudación de Barcelona que desestimó el recurso de reposición interpuesto contra valoraciones de bienes embargados en procedimiento de ejecución de deudas tributarias conforme al artículo 97.3 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio de 2005 (BOE de 2 de septiembre) [en lo sucesivo "RGR"].

Hacer el pronunciamiento sobre costas del presente recurso de casación y de las causadas en la instancia en los términos previstos en el último fundamento de esta sentencia.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado
D. Angel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández
D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas
D. Isaac Merino Jara Doña Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. José Díaz Delgado, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.