

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ083079

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 19 de julio de 2021

Sala 3.^a

R.G. 7065/2020

SUMARIO:

Procedimiento de recaudación. Periodo ejecutivo. Procedimiento de apremio. Embargo de bienes. De cuentas bancarias. Embargabilidad o inembargabilidad de las cuentas bancarias de entidades de la Administración Pública estatal, Administración local y de las Administraciones Públicas autonómicas.

Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión de fondo controvertida consiste en determinar si son o no embargables por la AEAT determinadas cuentas bancarias de las que es titular un organismo autónomo de la Administración autonómica.

Pues bien, en primer lugar, ni del art. 140 de la Ley 40/2015 (Régimen jurídico del sector público), concerniente a los principios de las relaciones interadministrativas, ni del art. 103 de la Constitución Española, ni de ningún otro precepto puede llegarse a la conclusión de que el carácter embargable o inembargable de las cuentas bancarias de una entidad o administración pública venga determinado por el acuerdo al respecto entre las entidades o administraciones públicas implicadas en el embargo.

Por otro lado, el art. 169.5 de la Ley 58/2003 (LGT) dispone que no se embargarán los bienes o derechos declarados inembargables por las leyes. Además, de la normativa se colige que ninguna autoridad administrativa podrá dictar providencia de embargo ni despachar mandamiento de ejecución contra los bienes y derechos patrimoniales cuando se encuentren materialmente afectados a un servicio público o a una función pública. En esta línea, el Tribunal Central ha reconocido la posibilidad del embargo de los bienes y derechos patrimoniales de las entidades públicas salvo que se encuentren materialmente afectados a un servicio público o a una función pública.

La peculiaridad del presente caso es que el embargo ha recaído sobre el dinero existente en cuentas bancarias de un organismo público.

Del art. 3.2 de la Ley 33/2003 (Patrimonio de las AA.PP.), aplicable como legislación básica en este caso, se infiere que el dinero no se entiende incluido en el patrimonio de las Administraciones Públicas. Esta circunstancia implicaría la no aplicación al mismo de lo dispuesto en los arts. 23 de la Ley 14/2006 de Cantabria (Finanzas), art. 23 de la Ley 47/2003 (LGP) y art. 30.3 de la Ley 33/2003 (Patrimonio de las AA.PP.), al no tratarse de un bien patrimonial, pudiendo concluirse en principio que el dinero de las cuentas bancarias de las entidades públicas sería embargable.

Sin embargo, no puede obviarse la existencia de otros preceptos legales, como son el art. 109.1 de la Ley 47/2003 (LGP) en el ámbito del sector público estatal y el art. 85.1 de la Ley 14/2006 de Cantabria (Finanzas), que declara expresamente la inembargabilidad de los fondos públicos.

Dicho esto, el Tribunal resuelve que la AEAT no puede embargar los fondos contenidos en las cuentas bancarias del resto de entidades de la Administración Pública estatal ni tampoco de las entidades que integran la Administración Local con el fin de cobrarse las deudas tributarias que con ella pudieran mantener tanto unas como otras. Por lo que respecta a las deudas tributarias que mantengan con la AEAT las entidades integrantes de las Administraciones Públicas autonómicas habrá que estar a lo que respecto a la embargabilidad o inembargabilidad de las cuentas bancarias de estas últimas dispongan las leyes autonómicas respectivas. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 169 y 239.

Ley 40/2015 (Régimen jurídico del sector público), art. 140.

Constitución Española, art. 103.

Ley 47/2003 (LGP), arts. 23, 30, 78, 90, 108 y 109.

RDLeg. 2/2004 (TRLHL), art. 173.

Ley 33/2003 (Patrimonio de las AA.PP.), arts. 3, 4, 5, 6, 7 y 30.

Ley 14/2006 de Cantabria (Finanzas), arts. 23, 76, 80, 84 y 85.

DLeg. 1/1999 de Murcia (TR de la Ley de Hacienda), art. 23.

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

(AEAT), contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria, de 20 de diciembre de 2019, recaída en la reclamación nº 39/00887/2019 y acumulada 39/00888/2019 interpuestas frente a diligencias de embargo de cuentas bancarias.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes.

1.- La Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT en Cantabria notificó al obligado tributario los días 2 y 8 de mayo de 2019 dos diligencias de embargo de cuentas bancarias relativas al IRPF-Retenciones trabajo personal del ejercicio 2013 por importe de 2.145,31 euros cada una.

2.- Frente a las mencionadas diligencias de embargo el obligado tributario interpuso las reclamaciones nº 39/00887/2019 y 39/00888/2019 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria (TEAR, en adelante) alegando que pese a la existencia de resoluciones anteriores del TEAR sobre diligencias de embargo de cuentas bancarias en las que no se pronuncia sobre el carácter inembargable o no de las cuentas de habilitación del obligado tributario por considerar que no dispone de documentación suficiente, delegando dicha apreciación en el órgano de recaudación, la AEAT ha emitido de nuevo dos diligencias de embargo sobre dichas cuentas.

Señala, en efecto, el obligado tributario en el apartado de "hechos" de su escrito de reclamación:

Al igual que en todas las resoluciones anteriores, el TEAR, tal y como ha indicado en sucesivas resoluciones, no se pronuncia respecto del carácter inembargable o no de las cuentas de habilitación de este [obligado tributario], por considerar que no dispone de suficiente documentación y delega dicha apreciación al órgano de recaudación, es decir, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, omitiendo de forma reiterada la Agencia un pronunciamiento expreso sobre el asunto indicando la normativa en que se basa y que, en su caso, podría ser rebatido por este [obligado tributario].

Y todo ello, pese a que, por parte de este [obligado tributario] se ha aportado la documentación acreditativa de la finalidad para la que fueron abiertas las cuentas y, en consecuencia, lo que determina su carácter.

Pese a todo lo expuesto, la AEAT de nuevo ha emitido dos diligencias de embargo frente a las cuentas de habilitación de este [obligado tributario], con las referencias que se indican en el encabezamiento de este escrito, actuación ésta que se considera contraria a los principios que deben regir el funcionamiento de la Administración Pública.

A continuación, y en lo que interesa para la resolución del presente recurso extraordinario de alzada, el obligado tributario alega lo que sigue en el fundamento de derecho tercero de su escrito de reclamación:

El embargo se ha dirigido nuevamente frente a las mismas cuentas bancarias que este [obligado tributario] mantiene abiertas con los fondos de anticipos de caja fija disponibles para las habilitaciones autorizadas y respecto de la que ya ha presentado la correspondiente documentación acreditativa de que sus fondos son legalmente inembargables.

En este sentido cabe señalar que según lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley 14/2006, de 24 de octubre, de Finanzas de Cantabria "Ningún tribunal ni autoridad administrativa podrá dictar providencia de embargo ni despachar mandamiento de ejecución contra los bienes y derechos patrimoniales cuando se encuentren materialmente afectados a un servicio público o a una función pública, cuando sus rendimientos o el producto de su enajenación estén legalmente afectados a fines diversos, o cuando se trate de valores o títulos representativos del capital de sociedades mercantiles autonómicas que ejecuten políticas públicas o presten servicios de interés económico general."

Y el propio artículo 4 del Decreto 3/1998, de 8 de enero, sobre anticipo de caja fija, ya derogado, determinaba que los fondos librados conforme al procedimiento de anticipo de caja fija tendrán en todo caso, el carácter de fondos públicos, y el artículo 4.3 del vigente Decreto 89/2018, de 25 de octubre, por el que se regulan los Anticipos de Caja fija, de termina "Las cuentas corrientes a que se refiere este artículo sólo podrán admitir ingresos de la Tesorería General u organismos autónomo, y serán inembargables en los términos previstos en el artículo 23 en relación con el 85.1 de la Ley de Finanzas."

Por parte de este [obligado tributario] se ha aportado toda la documentación acreditativa de la finalidad para la que fueron abiertas las cuentas sobre las que se está produciendo la sucesiva emisión de diligencias de embargo, siendo tal finalidad la que, en aplicación de la legalidad vigente les otorga el carácter de inembargables, cuestión ésta que viene siendo reiteradamente desatendida.

Segundo.

El TEAR dictó resolución estimatoria el 20 de diciembre de 2019 con base en la siguiente argumentación:

CUARTO.- En sesión de 28/11/2018 se resolvió por este Tribunal la REA 39/01263/2018, interpuesta frente a diligencia de embargo de cuentas 3918220011280P, estableciéndose:

TERCERO.- Este Tribunal ha resuelto una serie de reclamaciones idénticas a la que nos ocupa, en concreto, en la resolución de 29/04/2016 nos pronunciábamos en los siguientes términos:

"(...)

El [obligado tributario] alega que el embargo se ha dirigido frente a la cuenta bancaria que mantiene abierta con los fondos de anticipos de caja fija disponibles para las habilitaciones autorizadas, un bien considerado inembargable, según el artículo 23 de la Ley 14/2006, de 24 de octubre, de Finanzas de Cantabria.

Este Tribunal a la vista de la documentación obrante en el expediente no dispone de los datos suficientes para determinar si el bien embargado tiene la consideración de bien inembargable o no, cuestión que deberá determinar, en su caso, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

No obstante, por prudencia, este Tribunal considera que debe anularse la diligencia de embargo, sin perjuicio de la subsistencia del derecho de la AEAT, una vez determinada la cuestión anterior, al cobro del importe mencionado en el fundamento anterior.

"(...)."

Y en otra de 27/11/2017 decíamos:

"En opinión de este Tribunal estamos en la misma situación que la expuesta en el AH 6º, sin que el órgano de recaudación se haya pronunciado sobre el carácter de la cuenta en la que se ha procedido al embargo, motivo por el que procede la anulación de la diligencia 391720025021Q."

CUARTO.- Bien. Pues dado que estamos, como hemos dicho, ante un caso idéntico, procede, por el mismo motivo, la estimación parcial de la reclamación y la anulación del acto impugnado, debiendo la AEAT, como se estableció en la resolución de 29/04/2016, determinar si el bien sobre el que recae el embargo es susceptible de embargo o no, en última instancia, si está cumpliendo o no con lo establecido en el artículo 169.5 de la LGT.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

"(...)."

En base a lo establecido en dicha resolución procede - sin entrar a valorar ninguna cuestión - la estimación de las presentes reclamaciones. La cuestión de fondo planteada, el carácter de inembargable o no de las cuentas, en opinión de este Tribunal se debe resolver entre ambas administraciones que están sometidas, entre otros, a los principios de colaboración y lealtad institucional (artículo 40 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, RJAAPP), en aras al cumplimiento del fin último de la Administración Pública establecido en el artículo 103 de la CE: servir con objetividad los intereses generales. Dicho esto, este Tribunal confía que sin determinar dicha cuestión no se vuelva a producir ninguna actuación como la presente, que, además de otras consideraciones, supone una falta de respeto a los ciudadanos y a este órgano revisor.

Tercero.

Frente a la resolución del TEAR interpuso el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio alegando cuanto sigue:

1.- Las cuestiones que han motivado el presente recurso extraordinario de alzada son las siguientes:

a) El pronunciamiento del TEAR de que son la Agencia Tributaria y el obligado tributario los que tienen que determinar el carácter de embargable o no de las cuentas bancarias del segundo.

b) El carácter de embargable o no de las cuentas bancarias del citado obligado tributario, dada su naturaleza de Administración Pública.

2.- La primera cuestión, relativa a quién corresponde pronunciarse sobre la cuestión de si son o no embargables las cuentas bancarias de una Administración Pública, hace necesario recordar lo dispuesto en el artículo 239 de la LGT en sus apartados 1 y 2.

Una vez que se dicta un acto administrativo por la Agencia Tributaria -las diligencias de embargo- y tal acto se impugna por el interesado, los tribunales económico-administrativos -el TEAR- están obligados a resolver sobre todas las cuestiones, hayan sido o no planteadas por los interesados, es decir, ha de resolver sobre el fondo de la cuestión planteada, puesto que es de su entera competencia a tenor de lo dispuesto en el artículo 239, apartados 1 y 2, de la misma norma.

La claridad de los preceptos citados no da lugar a problema alguno de interpretación y esta afirmación se acredita por la dificultad que le ha supuesto a este Departamento de Recaudación encontrar alguna resolución de este Tribunal Central sobre este asunto. De hecho, la única resolución encontrada es de fecha tan alejada como el 14 de abril de 1993 (NFJ002642) y está referida a la normativa vigente con anterioridad a la actual, aunque el contenido es el mismo.

3.- Establecido lo anterior, ha de darse contestación a las afirmaciones vertidas por el TEAR:

Primera afirmación: " Este Tribunal a la vista de la documentación obrante en el expediente no dispone de los datos suficientes para determinar si el bien embargado tiene la consideración de bien inembargable o no...";

El artículo 239 de la LGT establece que los tribunales económico-administrativos deben resolver sobre todas las cuestiones planteadas, sin que puedan escudarse en la duda racional ni en deficiencia de los preceptos legales. Es su obligación conocer la materia o, en otro caso, informarse debidamente sobre ella, manifestando su decisión sobre el fondo de la cuestión planteada en una resolución, de manera que las partes puedan acudir a las siguientes instancias en defensa de su derecho, si lo consideran oportuno.

Segunda afirmación: "...; debiendo la AEAT, como se estableció en la resolución de 29/04/2016, determinar si el bien sobre el que recae el embargo es susceptible de embargo o no".

El periodo ejecutivo y el procedimiento de apremio están claramente regulados en la LGT (arts. 161, 167 y 170).

Por lo tanto, la emisión misma de las diligencias de embargo por la Agencia Tributaria, vez tras vez, es la manifestación legal de que considera embargables los bienes y derechos a los que se dirige, sin que deba tramitar ningún procedimiento distinto al establecido por la LGT ni hacer ninguna declaración o acuerdo previo sobre el carácter embargable de los bienes contra los que se dirige, como parece pretender el TEAR para justificar su falta de pronunciamiento sobre el fondo de la cuestión planteada: la conformidad o no a derecho de las diligencias de embargo impugnadas por el obligado tributario.

Tercera afirmación: "La cuestión de fondo planteada, el carácter de inembargable o no de las cuentas, en opinión de este Tribunal se debe resolver entre ambas administraciones".

Se equivoca el TEAR: La Agencia Tributaria no tiene competencia para "negociar" el carácter de embargable o no de ningún bien o derecho, ni con un particular ni con otra Administración Pública. Lo que le corresponde a la Agencia Tributaria es ejercer la autotutela de la que está dotada y recaudar los créditos tributarios de los que es titular con el procedimiento establecido en la normativa de aplicación, ni más ni menos, dado el principio de legalidad al que están sometidas todas sus actuaciones. A partir de ahí, los obligados tributarios pueden oponerse a través de la impugnación de tales actos administrativos de recaudación ante la instancia que proceda en cada momento. Esas instancias, que son la económico-administrativa en primer lugar y la judicial después, se pronunciarán sobre la cuestión de fondo planteada y sus decisiones serán acatadas por la Administración tributaria.

Contra lo que afirma el TEAR, ni el artículo 103 de la Constitución, ni el artículo 40 de la Ley 40/2015, ni ningún otro, permiten a la Administración tributaria actuar del modo en que pretende el TEAR, como tampoco le permiten a éste la dejación de funciones de la que ha hecho gala. Por otra parte, parece necesario aclarar que la controversia planteada respecto de la recaudación de un crédito tributario no supone el incumplimiento de ningún principio a los que estén sometidos la Agencia Tributaria y el obligado tributario, particularmente los principios de colaboración y lealtad institucional.

4.- La segunda cuestión planteada en el fundamento de derecho primero de este escrito de alegaciones se refiere al carácter de embargable o no de las cuentas bancarias del obligado tributario.

Sobre la conformidad a derecho de los embargos efectuados por la Agencia Tributaria de bienes y derechos de otras Administraciones Públicas se ha manifestado ese Tribunal Central en su resolución de 8 de junio de 2020, R.G. 4221-17, que no es sino reproducción de otras anteriores referidas a la misma entidad pública obligada tributaria. Se trata de las resoluciones de fecha 20 de julio de 2018, relativas a los recursos interpuestos por este Departamento de Recaudación 9496-15, 9493-15, 9494-15 y 9495-15.

Por lo tanto, de acuerdo con el criterio de ese Tribunal Económico-Administrativo Central, que este Departamento de Recaudación comparte plenamente, las deudas tributarias de las Administraciones Públicas pueden ser objeto de procedimientos de apremio, pudiéndose dictar en ellos diligencias de embargo de sus bienes y derechos, siempre que no estén destinados a un uso o servicio público.

5.- En este punto de la cuestión, corresponde referirse al aspecto siguiente: A quién corresponde acreditar que un bien o un derecho determinado del que sea titular una Administración Pública está afecto a un uso público o a un servicio público.

Pues bien, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 105 de la LGT, que dispone que En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo, una vez que la Administración tributaria acredite la existencia de una deuda tributaria por parte de un obligado, es el obligado tributario que se opone a su recaudación ejecutiva el que ha de probar que el bien o derecho que se pretende embargar está fuera de esta acción por estar adscrito a un uso o servicio público.

El artículo 105 citado no es sino la translación al ámbito tributario de lo dispuesto en el artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, debiéndose añadir que esta atribución de la carga de la prueba se ve atemperada con lo dispuesto en el apartado 7 de ese mismo artículo, en el que se establece que: Para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio.

En el presente caso, la disponibilidad y facilidad probatoria también están del lado del obligado tributario y así debió entenderlo el propio obligado, dado que en su escrito de interposición de la reclamación se esforzó por demostrar el carácter no embargable de las cuentas bancarias, argumentando lo siguiente:

a) El artículo 23 de la Ley 14/2006, de 24 de octubre, de Finanzas de Cantabria prohíbe embargar bienes y derechos patrimoniales cuando se encuentren materialmente afectados a un servicio público o a una función pública, cuando sus rendimientos o el producto de su enajenación estén legalmente afectados a fines diversos, o cuando se trate de valores o títulos representativos de capital de sociedades mercantiles autonómicas que ejecuten políticas públicas o presten servicios de interés económico general.

b) El artículo 4 del Decreto 3/1998, de 8 de enero, sobre anticipo de caja fija (derogado), disponía que los fondos librados conforme al procedimiento de anticipo de caja fija tenían el carácter de fondos públicos. El artículo 4.3 del vigente Decreto 89/2018, de 25 de octubre determina que "Las cuentas corrientes a que se refiere este artículo sólo podrán admitir ingresos de la Tesorería General u organismos autónomos y serán inembargables en los términos previstos en el artículo 23 en relación con el 85.1 de la Ley de Finanzas".

c) Por parte del obligado tributario se ha aportado toda la documentación acreditativa de la finalidad para la que se abrieron las cuentas sobre las que se emitieron las diligencias de embargo, siendo esa finalidad las que les otorga el carácter de inembargables.

6.- En respuesta a las alegaciones que el obligado tributario formuló en sus reclamaciones económico-administrativas, este Departamento de Recaudación manifiesta lo siguiente:

a) No hay nada que oponer a la Ley 14/2006, en cuanto a que declara inembargables los bienes y derechos que se encuentren afectados a un uso, función o servicio público, en tanto que esta prohibición no es sino la reiteración de lo recogido en la normativa estatal -particularmente en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP)-, en la jurisprudencia y es también el criterio de ese Tribunal Económico-Administrativo Central.

b) Nada de lo dispuesto en los artículos 1 y 4 del Decreto 3/1998, de 8 de enero, de la Consejería de Economía y Hacienda de Cantabria, por el que se regulan los anticipos de caja fija, en los artículos 1 y 4 Decreto 89/2018, de 25 de octubre, del Consejo de Gobierno de Cantabria, por el que se regulan los anticipos de caja fija y en los artículos 23 y 85 de la Ley 14/2006, de 24 de octubre, de Finanzas de Cantabria, es contradictorio con lo ya dicho: Las entidades públicas pueden tener bienes y derechos que, por estar afectos a un servicio público, son inembargables. En el caso de las cuentas corrientes, cuando las mismas tengan esa afección, serán asimismo inembargables. Si lo que se pretende y lo que se interpreta del artículo 85.1, párrafo tercero de la Ley 14/2006, es que todas las cuentas bancarias tengan ese carácter de inembargables, tal cosa es contraria a lo dispuesto en la LGP, según se razona a continuación.

El artículo 78.1, párrafo segundo, de la LGP contiene una definición de los anticipos de caja fija: "Se entienden por anticipos de caja fija las provisiones de fondos de carácter extrapresupuestario y permanente que se realicen a pagadurías, cajas y habilitaciones para la atención inmediata y posterior aplicación al capítulo de gastos corrientes en bienes y servicios del presupuesto del año en que se realicen, de gastos periódicos y repetitivos".

Otro artículo de esa misma Ley al que es necesario referirse es el 109, Relación con entidades de crédito, en el que se establece que respecto de los contratos de apertura de cuentas bancarias lo siguiente:

(...;)

Los contratos contendrán necesariamente una cláusula de exclusión de la facultad de compensación y el respeto al beneficio de inembargabilidad de los fondos públicos establecido en el artículo 23 de esta Ley. Podrá pactarse que los gastos de administración de la cuenta se reduzcan con cargo a los intereses devengados por la misma.

(...;)

El artículo 23.1 de la LGP, por su parte, dispone:

Artículo 23. Prerrogativas

1. Ningún tribunal ni autoridad administrativa podrá dictar providencia de embargo ni despachar mandamiento de ejecución contra los bienes y derechos patrimoniales cuando se encuentren materialmente afectados a un servicio público o a una función pública, cuando sus rendimientos o el producto de su enajenación estén legalmente afectados a fines diversos, o cuando se trate de valores o títulos representativos del capital de sociedades estatales que ejecuten políticas públicas o presten servicios de interés económico general.

Pues bien, es el propio artículo 23.1 de la LGP el que ese Tribunal Central cita en su resolución de 8 de junio de 2020, entre otros argumentos, para establecer que los bienes y derechos de las entidades públicas son inembargables solamente cuando estén afectos a un servicio público, razón por la que cabe concluir que las cuentas bancarias de esas entidades públicas serán inembargables cuando estén afectas a un servicio público pero no, como pretende el obligado tributario, en todos los casos.

Además, será la propia entidad pública la que tenga que acreditar esa afección, cosa realmente difícil cuando la cuenta bancaria corresponde a anticipos de caja fija, dada su naturaleza, porque está destinada a atender gastos corrientes del capítulo segundo del presupuesto de gastos, que tengan el carácter de gastos periódicos y repetitivos. Es por eso que la LGP, al regular los anticipos de caja fija en su artículo 78, se abstiene completamente de dotar a estas provisiones de fondos del carácter de inembargables, que limita a las cuentas bancarias que estén afectas a un servicio público, de acuerdo con lo dispuesto en su artículo 109.

c) Consta en el expediente remitido el requerimiento de la Dependencia Regional de Recaudación de Cantabria, de fecha 19 de octubre de 2016, al obligado tributario, con ocasión de una diligencia de embargo anterior a las que se refiere el presente recurso, pero también referida a la misma cuenta bancaria. En este requerimiento se dice: "Para dar cumplimiento al fallo del Tribunal resulta necesaria la aportación de la documentación que justifique que el saldo embargado es inembargable...".

El requerimiento fue contestado por escrito presentado el 14 de noviembre de 2016, en el que se hace referencia al artículo 23 de la Ley 14/2006, de 24 de octubre, de Finanzas de Cantabria, adjuntándose copia de dos resoluciones de la Consejería de Economía y Hacienda (de autorización de NIF internos y de creación de habilitaciones) y la comunicación de la apertura de la cuenta. Por lo tanto, y contra lo que afirma el citado obligado tributario en su escrito de interposición de las reclamaciones económico-administrativas 39-887-19 y 39-888-19, en ningún momento llegó a acreditar el carácter de inembargable de la cuenta bancaria.

7.- Como colofón del presente escrito de alegaciones, resulta oportuno hacer referencia a la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de enero de 1999, recurso de casación en interés de la Ley nº 7747/1998, en el que se analiza el caso del embargo de una cuenta bancaria de la que era titular una entidad pública, para la satisfacción del crédito tributario del que era titular el Organismo Autónomo Local de Gestión Tributaria de la Diputación Provincial de Barcelona.

De esta sentencia, que es una de tantas que confirman el carácter embargable de los bienes y derechos de las entidades públicas que no estén afectos a un uso o servicio público -criterio coincidente con el de ese Tribunal Central, como ha quedado acreditado-, puede extraerse la idea fundamental de que "el privilegio de la inembargabilidad sólo alcanza a los bienes que estén destinados a la realización de actos "iure imperii", pero no a aquéllos destinados a la realización de actividades "iure gestionis", siendo precisamente el destino iure imperii el que debe acreditar la entidad pública obligada tributaria para evitar el embargo del bien de que se trate, en el presente caso, el de las cuentas bancarias abiertas para la utilización de los anticipos de caja fija.

Termina el Director recurrente solicitando la estimación del presente recurso extraordinario de alzada estableciendo como criterios los siguientes:

1.- Los tribunales económico-administrativos han de pronunciarse sobre el fondo de las cuestiones que susciten las reclamaciones y recursos interpuestos ante ellos, salvo en los casos en que declaren su incompetencia, ordenen la retroacción de actuaciones o el archivo de las mismas, sin que, en ningún caso, puedan resolver que sean las partes las que se pongan de acuerdo y decidan sobre la procedencia o conformidad a derecho de un determinado acto administrativo.

2.- Dado el carácter embargable de los bienes y derechos de titularidad pública, con excepción de los afectos a un uso o servicio público, es la entidad pública deudora la que está obligada a acreditar esa afección, cuando pretenda oponerse a la ejecución de tales bienes o derechos para satisfacer el crédito público de otra entidad o administración pública.

3.- Las cuentas bancarias abiertas por las entidades públicas para contener y utilizar anticipos de caja fija no están afectas a ningún uso o servicio público, dada la naturaleza de los fondos que contiene, por lo que son embargables en todo caso.

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 con lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo.

La cuestión de fondo controvertida consiste en determinar si son o no embargables por la AEAT determinadas cuentas bancarias de las que es titular un organismo autónomo de la Administración autonómica de Cantabria para el cobro de deudas tributarias.

Tercero.

Con carácter previo al examen de la cuestión de fondo planteada en el presente recurso hemos de referirnos a los otros dos asuntos formulados por el Director recurrente.

El Director reprocha al TEAR, en primer término, no haberse pronunciado sobre la cuestión de fondo que se le planteaba, esto es, sobre el carácter embargable o inembargable de las cuentas bancarias en el supuesto sometido a su consideración, imputándole haber trasladado el pronunciamiento sobre la conformidad a Derecho de los actos impugnados a las Administraciones Públicas implicadas en el embargo, con infracción, por tanto, en su opinión, de lo dispuesto en el artículo 239, apartados 1 y 2 de la LGT.

Solicita a este respecto de este Tribunal Central que fije como criterio que "Los tribunales económico-administrativos han de pronunciarse sobre el fondo de las cuestiones que susciten las reclamaciones y recursos interpuestos ante ellos, salvo en los casos en que declaren su incompetencia, ordenen la retroacción de actuaciones o el archivo de las mismas, sin que, en ningún caso, puedan resolver que sean las partes las que se pongan de acuerdo y decidan sobre la procedencia o conformidad a derecho de un determinado acto administrativo".

Dispone el artículo 239 de la LGT, en sus apartados 1 y 2:

Artículo 239. Resolución

1 . Los tribunales no podrán abstenerse de resolver ninguna reclamación sometida a su conocimiento sin que pueda alegarse duda racional o deficiencia en los preceptos legales.

2 . 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.

El TEAR, tras reproducir parcialmente una resolución suya anterior, concluye señalando que (el énfasis es nuestro): "En base a lo establecido en dicha resolución procede - sin entrar a valorar ninguna cuestión - la estimación de las presentes reclamaciones. La cuestión de fondo planteada, el carácter de inembargable o no de las cuentas, en opinión de este Tribunal se debe resolver entre ambas administraciones que están sometidas, entre otros, a los principios de colaboración y lealtad institucional (artículo 40 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, RJAAPP), en aras al cumplimiento del fin último de la Administración Pública establecido en el artículo 103 de la CE: servir con objetividad los intereses generales".

En opinión de este Tribunal Central el TEAR no ha vulnerado lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del artículo 239 de la LGT toda vez que, por un lado, ha resuelto la reclamación, estimándola y anulando los actos impugnados y, por otro, ha decidido sobre el carácter embargable o inembargable de las cuentas bancarias concluyendo que dicha cuestión depende en último término del acuerdo al que lleguen las Administraciones Públicas involucradas. Hay que entender, a nuestro juicio, que esta decisión no se ha tomado -como parece sugerir el Director recurrente- de forma arbitraria, como si el TEAR se desentendiera caprichosamente de pronunciarse sobre el carácter embargable o inembargable de la cuenta bancaria del organismo público embargado, sino que ha sido adoptada con base en el propio ordenamiento jurídico (arts. 140 de la Ley 40/2015 y 103 de la CE), todo ello sin perjuicio de

que tal decisión pueda resultar equivocada. La referencia previa del TEAR a su resolución anterior formulada del modo siguiente: "En base a lo establecido en dicha resolución...", sugiere, en nuestra opinión, que el TEAR reprocha a la AEAT no haber acreditado en los actos impugnados la existencia de acuerdo alguno con el organismo público embargado sobre el carácter embargable o inembargable de las cuentas bancarias de este último. Así pues, dado que el carácter embargable o inembargable de las cuentas es, a juicio del TEAR, una cuestión que debe ser acordada entre las partes involucradas y que los actos impugnados (diligencias de embargo) no contienen referencia alguna a dicho acuerdo, el citado órgano económico-administrativo dispone la anulación de estos últimos.

Se puede disentir, como es obvio, de los razonamientos y conclusiones del TEAR pero, en nuestra opinión, no se le puede achacar la infracción de los apartados 1 y 2 del artículo 239 de la LGT.

Así las cosas, procede inadmitir el presente recurso extraordinario de alzada en cuanto a la pretensión de que el TEAR no ha resuelto sobre el fondo del asunto sino que ha trasladado la apreciación de la conformidad a Derecho de los actos impugnados a las Administraciones Públicas involucradas en el embargo. El TEAR no indica que han de ser las Administraciones Públicas implicadas en el embargo las que han de decidir sobre la conformidad a Derecho de las diligencias de embargo, como si se declarase incompetente para conocer de la reclamación, sino que ha sido él quien en su resolución ha determinado la desconformidad a Derecho de las mismas por entender que el carácter embargable o inembargable de las cuentas es una cuestión que, conforme al ordenamiento jurídico, debe ser acordada entre las partes involucradas, siendo así que los actos impugnados (diligencias de embargo) no contienen referencia alguna a dicho acuerdo. No es admisible a trámite el presente recurso extraordinario de alzada en cuanto a la pretensión indicada, por apreciarse incongruencia entre lo solicitado en dicho recurso y los criterios aplicados por el TEAR en la resolución impugnada, pues corresponde al recurrente motivar que los criterios aplicados son dañosos y erróneos, lo que no se produce en el presente caso, en cuanto los criterios considerados como tales por el recurrente no son los sostenidos por el Tribunal Regional en su resolución.

El Director recurrente solicita, en segundo lugar, que se fije como criterio que "Dado el carácter embargable de los bienes y derechos de titularidad pública, con excepción de los afectos a un uso o servicio público, es la entidad pública deudora la que está obligada a acreditar esa afectación, cuando pretenda oponerse a la ejecución de tales bienes o derechos para satisfacer el crédito público de otra entidad o administración pública".

Se observa que la resolución del TEAR no alude en ningún momento a la afectación de los bienes y derechos a un uso o servicio público ni tampoco a qué entidad o administración pública corresponde la carga de probar esa afectación. Se aprecia, por tanto, igualmente, incongruencia entre lo solicitado en el recurso extraordinario de alzada y los criterios aplicados por el TEAR en la resolución impugnada, razón por la cual procede inadmitir el presente recurso en lo que concierne al segundo criterio solicitado por el Director recurrente.

Cuarto.

Como señalamos más arriba la cuestión de fondo controvertida consiste en determinar si son o no embargables por la AEAT determinadas cuentas bancarias de las que es titular un organismo autónomo de la Administración autonómica de Cantabria para el cobro de deudas tributarias pendientes a cargo de este último.

A juicio del TEAR "La cuestión de fondo planteada, el carácter de inembargable o no de las cuentas, (....) se debe resolver entre ambas administraciones que están sometidas, entre otros, a los principios de colaboración y lealtad institucional (artículo 40 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, RJAAPP), en aras al cumplimiento del fin último de la Administración Pública establecido en el artículo 103 de la CE: servir con objetividad los intereses generales".

En opinión del Director "Las cuentas bancarias abiertas por las entidades públicas para contener y utilizar anticipos de caja fija no están afectas a ningún uso o servicio público, dada la naturaleza de los fondos que contiene, por lo que son embargables en todo caso".

El planteamiento del TEAR debe ser rechazado, toda vez que ni del artículo 140 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre [por error el TEAR menciona el artículo 40], concerniente a los principios de las relaciones interadministrativas, ni del artículo 103 de la CE, ni de ningún otro precepto puede llegarse a la conclusión de que el carácter embargable o inembargable de las cuentas bancarias de una entidad o administración pública venga determinado por el acuerdo al respecto entre las entidades o administraciones públicas implicadas en el embargo.

El artículo 169.5 de la LGT dispone que "No se embargarán los bienes o derechos declarados inembargables por las leyes ni aquellos otros respecto de los que se presuma que el coste de su realización pudiera exceder del importe que normalmente podría obtenerse en su enajenación".

El artículo 23 de la Ley 14/2006, de 24 de octubre, de la Ley de Finanzas de Cantabria (LFC), integrado en la Sección 4ª (De las obligaciones de la Hacienda Pública autonómica) del Capítulo II (Del régimen de la Hacienda Pública autonómica) del Título I, dispone:

Artículo 23. *Inembargabilidad de los bienes patrimoniales*

Ningún tribunal ni autoridad administrativa podrá dictar providencia de embargo ni despachar mandamiento de ejecución contra los bienes y derechos patrimoniales cuando se encuentren materialmente afectados a un

servicio público o a una función pública, cuando sus rendimientos o el producto de su enajenación estén legalmente afectados a fines diversos, o cuando se trate de valores o títulos representativos del capital de sociedades mercantiles autonómicas que ejecuten políticas públicas o presten servicios de interés económico general .

Dispone la Ley 14/2006 (LFC) en sus artículos 76, 80, 84 y 85:

Artículo 76. *Anticipos de caja fija*

1. Se entiende por anticipos de caja fija las provisiones de fondos de carácter extrapresupuestario y permanente que se realicen a pagadurías, cajas y habilitaciones para la atención inmediata y posterior aplicación al capítulo de gastos corrientes en bienes y servicios del Presupuesto del año en que se realicen, de gastos periódicos o repetitivos. Estas provisiones pueden tener el carácter de renovables por el importe justificado, de forma que la cantidad librada permanezca fija a lo largo del ejercicio.

Artículo 80. *La Tesorería de la Comunidad Autónoma de Cantabria*

Constituyen la Tesorería de la Comunidad Autónoma todos los recursos financieros, sean dinero, valores o créditos de la Comunidad Autónoma de Cantabria y sus organismos autónomos, tanto por operaciones presupuestarias como no presupuestarias.

Artículo 84. *Cuentas de la Tesorería y operaciones para facilitar la gestión de la Tesorería*

1. Los ingresos y pagos de la Comunidad Autónoma de Cantabria y sus organismos autónomos se canalizarán a través de la cuenta o cuentas que se mantengan en el Banco de España, en los términos que se convenga con éste, conforme a lo dispuesto en la Ley 13/1994, de 1 de junio (RCL 1994, 1554) , de Autonomía del Banco de España, o en otras entidades financieras.

Artículo 85. *Relación con entidades de crédito*

1. La apertura de una cuenta de situación de fondos de la Tesorería requerirá previa comunicación a la Consejería competente en materia de Hacienda, con expresión de la finalidad de la apertura y de las condiciones de utilización. La apertura requerirá el informe favorable de la Dirección competente en materia de Tesorería que establecerá la entidad donde se podrá efectuar la misma.

Transcurridos tres meses desde la comunicación y sin que se notifique el citado informe favorable, éste se entenderá desfavorable.

Los contratos de apertura contendrán necesariamente una cláusula de exclusión de la facultad de compensación y el respeto al beneficio de inembargabilidad de los fondos públicos. Podrá pactarse que los gastos de administración de la cuenta se reduzcan con cargo a los intereses devengados por la misma.

2. La Consejería competente en materia de Hacienda podrá ordenar la cancelación o paralización de las cuentas a que se refiere el apartado anterior cuando se compruebe que no subsisten las razones que motivaron su autorización o que no se cumplen las condiciones impuestas para su uso.

3. La Consejería competente en materia de Hacienda podrá suscribir convenios con las entidades de crédito, tendentes a determinar el régimen de funcionamiento de las cuentas en que se encuentren situados los fondos de la Administración General de la Comunidad Autónoma de Cantabria o de sus organismos autónomos y, en especial, el tipo de interés al que serán retribuidas, las comisiones a pagar, en su caso, los medios de pago asociados a las mismas y las obligaciones de información asumidas por las entidades de crédito.

4. La Consejería competente en materia de Hacienda, en relación con las cuentas abiertas en entidades de crédito a las que se refiere este artículo, podrá recabar del órgano administrativo gestor, o de la correspondiente entidad de crédito, cualesquiera datos tendentes a comprobar el cumplimiento de las condiciones en que se autorizó la apertura de la cuenta.

5. La apertura de cuentas en entidades financieras que haya de realizarse por los Organismos Autónomos, Empresas Públicas y demás Entes Públicos de la Comunidad Autónoma de Cantabria, requerirá de la autorización previa de la Consejería de Economía y Hacienda.

El Decreto 89/2018, de 25 de octubre (BO. Cantabria 6 noviembre 2018), que regula los anticipos de caja fija, dispone en sus artículos 1 y 4:

Artículo 1. *Concepto*

Se entienden por anticipos de caja fija las provisiones de fondos de carácter extrapresupuestario y permanente, que se realicen a pagadurías, cajas y a las habilitaciones para la atención inmediata, y posterior aplicación al capítulo de gastos corrientes en bienes y servicios del presupuesto del año en que se efectúen, de gastos periódicos o repetitivos, como los referidos a dietas, gastos de locomoción, material no inventariable, conservación, mantenimiento, tracto sucesivo y otros de similares características. Estos anticipos de caja fija no tendrán la consideración de pagos "a justificar". Estas provisiones pueden tener el carácter de renovables por el importe justificado, de forma que la cantidad librada permanezca fija a lo largo del ejercicio.

Artículo 4. *Situación de los fondos*

1. El importe de los mandamientos de pagos no presupuestarios que se expidan se abonará, preferentemente, por transferencia a las cuentas corrientes que las respectivas habilitaciones tendrán abiertas con la autorización de la Tesorería General.

2. Los fondos librados conforme a lo previsto en este Decreto tendrán, en todo caso, el carácter de fondos públicos.

3. Las cuentas corrientes a que se refiere este artículo sólo podrán admitir ingresos de la Tesorería General u organismo autónomo, y serán inembargables en los términos previstos en el artículo 23 en relación con el 85.1 de la Ley de Finanzas.

4. (...).

En el ámbito del sector público estatal el artículo 23 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP), inserto en la Sección 4ª (Obligaciones de la Hacienda Pública estatal) del Capítulo II (Del régimen de la Hacienda Pública estatal) del Título I, establece lo siguiente:

Artículo 23. *Prerrogativas.*

1. Ningún tribunal ni autoridad administrativa podrá dictar providencia de embargo ni despachar mandamiento de ejecución contra los bienes y derechos patrimoniales cuando se encuentren materialmente afectados a un servicio público o a una función pública, cuando sus rendimientos o el producto de su enajenación estén legalmente afectados a fines diversos, o cuando se trate de valores o títulos representativos del capital de sociedades estatales que ejecuten políticas públicas o presten servicios de interés económico general.

Este precepto es de idéntica redacción a la del apartado tercero del artículo 30 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas (LPAP) que, sin tener carácter de legislación básica conforme a la disposición final segunda de esta ley, dispone:

Artículo 30. *Régimen de disponibilidad de los bienes y derechos.*

"3. Ningún tribunal ni autoridad administrativa podrá dictar providencia de embargo ni despachar mandamiento de ejecución contra los bienes y derechos patrimoniales cuando se encuentren materialmente afectados a un servicio público o a una función pública, cuando sus rendimientos o el producto de su enajenación estén legalmente afectados a fines determinados, o cuando se trate de valores o títulos representativos del capital de sociedades estatales que ejecuten políticas públicas o presten servicios de interés económico general. (...)"

Además, los artículos 78, 90, 108 y 109 de la Ley 47/2003 (LGP), establecen:

Artículo 78. *Anticipos de caja fija y fondos de maniobra*

1.- (...).

Se entienden por anticipos de caja fija las provisiones de fondos de carácter extrapresupuestario y permanente que se realicen a pagadurías, cajas y habilitaciones para la atención inmediata y posterior aplicación al capítulo de gastos corrientes en bienes y servicios del presupuesto del año en que se realicen, de gastos periódicos o repetitivos .

Artículo 90. *Tesoro Público*

Constituyen el Tesoro Público todos los recursos financieros, sean dinero, valores o créditos de la Administración General del Estado, sus organismos autónomos y el resto de entidades del sector público administrativo estatal, con exclusión de los sujetos contemplados en el artículo 2.2. b), d), g) y h) y 2.3, tanto por operaciones presupuestarias como no presupuestarias.

Artículo 108. *Cuentas del Tesoro Público y operaciones de gestión tesorera*

1. Con carácter general, los ingresos y pagos de la Administración General del Estado, sus organismos autónomos y del resto de entidades del sector público administrativo estatal cuyos recursos financieros integran el Tesoro Público se canalizarán a través de la cuenta o cuentas que se mantengan en el Banco de España, en los términos que se convenga con este, conforme al artículo 13 de la Ley 13/1994, de 1 de junio (RCL 1994, 1554), de Autonomía del Banco de España. La apertura de estas cuentas, salvo aquellas destinadas a la centralización de la tesorería de cada organismo autónomo o del resto de entidades que integran el Tesoro Público, requerirá de autorización previa de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera.

(.....).

La persona titular del Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital podrá establecer supuestos excepcionales en los que la Dirección General del Tesoro y Política Financiera podrá autorizar la apertura de cuentas en otras entidades de crédito, en los términos establecidos en el artículo siguiente.

Artículo 109. *Relación con entidades de crédito*

1. La apertura de cuentas de situación de fondos de la Administración General del Estado, sus organismos autónomos y del resto de entidades del sector público administrativo estatal cuyos recursos financieros integran el Tesoro Público fuera del Banco de España requerirá previa autorización de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, con expresión de la finalidad de la apertura y de las condiciones de utilización. Tras la autorización quedará expedita la vía para el inicio del correspondiente expediente de contratación, que se ajustará a lo dispuesto en la normativa sobre contratos del Sector Público.

Se autoriza a la persona titular del Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital para desarrollar normativamente las condiciones adicionales sobre el régimen de autorización, apertura y utilización de cuentas bancarias por parte de los entes sujetos a autorización.

Transcurridos tres meses desde la solicitud y sin que se notifique la citada autorización, esta se entenderá no concedida.

Los contratos contendrán necesariamente una cláusula de exclusión de la facultad de compensación y el respeto al beneficio de inembargabilidad de los fondos públicos establecido en el artículo 23 de esta Ley.

Realizada la adjudicación y formalizado el contrato, se comunicarán estos extremos a la Dirección General del Tesoro y Política Financiera con expresión de la fecha a partir de la cual comience la ejecución del mismo. En el caso de cancelación anticipada de la cuenta, deberá comunicarse este extremo a la Dirección General del Tesoro y Política Financiera.

La Ley 33/2003 (LPAP) tiene por objeto establecer las bases del régimen patrimonial de las Administraciones públicas y regular la administración, defensa y conservación del Patrimonio del Estado. Su artículo 2 regula su ámbito de aplicación en los términos siguientes:

Artículo 2. *Ámbito de aplicación*

1. El régimen jurídico patrimonial de la Administración General del Estado y de los organismos públicos vinculados a ella o dependientes de la misma se regirá por esta Ley.

2. Serán de aplicación a las Comunidades Autónomas, entidades que integran la Administración local y entidades de derecho público vinculadas o dependientes de ellas los artículos o partes de los mismos enumerados en la disposición final segunda.

El artículo 3 de la LPAP define el patrimonio de las Administraciones públicas del modo siguiente:

Artículo 3. *Concepto*

1. El patrimonio de las Administraciones públicas está constituido por el conjunto de sus bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza y el título de su adquisición o aquel en virtud del cual les hayan sido atribuidos.

2. No se entenderán incluidos en el patrimonio de las Administraciones públicas el dinero, los valores, los créditos y los demás recursos financieros de su hacienda ni, en el caso de las entidades públicas empresariales y

entidades análogas dependientes de las comunidades autónomas o corporaciones locales, los recursos que constituyen su tesorería.

El artículo 4 de la LPAP contiene la clasificación de los bienes integrantes del patrimonio de las Administraciones Públicas.

Artículo 4. *Clasificación*

Por razón del régimen jurídico al que están sujetos, los bienes y derechos que integran el patrimonio de las Administraciones públicas pueden ser de dominio público o demaniales y de dominio privado o patrimoniales.

Artículo 5. *Bienes y derechos de dominio público o demaniales*

1. Son bienes y derechos de dominio público los que, siendo de titularidad pública, se encuentren afectados al uso general o al servicio público, así como aquellos a los que una ley otorgue expresamente el carácter de demaniales.

Artículo 6. *Principios relativos a los bienes y derechos de dominio público*

La gestión y administración de los bienes y derechos demaniales por las Administraciones públicas se ajustarán a los siguientes principios:

a) Inalienabilidad, inembargabilidad e imprescriptibilidad.

(.....).

Artículo 7. *Bienes y derechos de dominio privado o patrimoniales*

1. Son bienes y derechos de dominio privado o patrimoniales los que, siendo de titularidad de las Administraciones públicas, no tengan el carácter de demaniales.

Los artículos 4, 5.1 y 7.1 de la LPAP son de aplicación general, sin perjuicio de lo dispuesto en los derechos civiles forales o especiales, allí donde existan, conforme a lo indicado en la disposición final segunda de la LPAP. Los artículos 2, 3 y 6 de la LPAP tienen el carácter de legislación básica en virtud de la misma disposición final de la norma.

Finalmente hemos de mencionar el artículo 70.4 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, a cuyo tenor: "4. En el caso de deudas a favor de la Hacienda pública estatal, que deban satisfacer las Comunidades Autónomas, entidades locales, organismos autónomos y otras entidades de derecho público, y sin perjuicio de la posibilidad de proceder al embargo de sus bienes, en los supuestos no excluidos por disposición legal, podrá acudir, asimismo, a los procedimientos de compensación de oficio y deducción sobre transferencias".

De la normativa expuesta se colige que ninguna autoridad administrativa podrá dictar providencia de embargo ni despachar mandamiento de ejecución contra los bienes y derechos patrimoniales cuando se encuentren materialmente afectados a un servicio público o a una función pública. Así lo dispone, en efecto, en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Cantabria el artículo 23 de la Ley 14/2006, de 24 de octubre, de la Ley de Finanzas de Cantabria (LFC), y en el estatal los artículos 23 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP) y 30.3 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas (LPAP).

Este Tribunal Central ha reconocido la posibilidad del embargo de los bienes y derechos patrimoniales de las entidades públicas salvo que se encuentren materialmente afectados a un servicio público o a una función pública en su resolución de 8 de junio de 2020 (RG 4219/2017), que reitera el criterio de otra resolución anterior de 20 de julio de 2018 (RG 9493/2015).

La peculiaridad del presente caso es que el embargo ha recaído sobre el dinero existente en cuentas bancarias de un organismo público.

Del artículo 3.2 de la LPAP, arriba transcrito, aplicable como legislación básica, se infiere que el dinero no se entiende incluido en el patrimonio de las Administraciones Públicas. Esta circunstancia implicaría la no aplicación al mismo de lo dispuesto en los artículos 23 de la LFC, 23 de la LGP y 30.3 de la LPAP, al no tratarse de un bien patrimonial, pudiendo concluirse en principio que el dinero de las cuentas bancarias de las entidades públicas sería embargable.

Sin embargo, no puede obviarse la existencia de otros preceptos legales, como son el artículo 109.1 de la LGP en el ámbito del sector público estatal y los artículos 85.1 de la LFC y 4.3 del Decreto 89/2018, de 25 de octubre,

en el ámbito de las finanzas de Cantabria, preceptos más arriba transcritos, que declaran expresamente la inembargabilidad de los fondos públicos.

Cabe citar, en este sentido, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, de 24 de febrero de 2020, dictada en el recurso de apelación nº 119/2019, en la que se examinaba la conformidad a Derecho de las diligencias de embargo dictadas por el Ayuntamiento de Murcia relativas a cuentas bancarias de la Comunidad Autónoma de Murcia. Dispone la citada sentencia en su fundamento de derecho cuarto (el énfasis es nuestro):

Cuarto. *No se comparten los razonamientos contenidos en la sentencia impugnada.*

Con carácter general debemos recordar que el artículo 3 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas, tras declarar en su apartado primero que "el patrimonio de las Administraciones públicas está constituido por el conjunto de sus bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza y el título de su adquisición o aquel en virtud del cual les hayan sido atribuidos" aclara, en su apartado segundo que "no se entenderán incluidos en el patrimonio de las Administraciones públicas el dinero, los valores, los créditos y los demás recursos financieros de su hacienda ni, en el caso de las entidades públicas empresariales y entidades análogas dependientes de las comunidades autónomas o corporaciones locales, los recursos que constituyen su tesorería", proclamando el artículo 8 de esta ley el carácter de inembargable de los bienes y derechos de dominio público y sin olvidar que una y otra norma tienen el carácter de legislación básica, de acuerdo con la Disposición Final Segunda, apartado quinto de esta ley.

De otro lado y ya sin tener carácter de legislación básica, el artículo 30.3 dispone y, en relación con los bienes patrimoniales que "ningún tribunal ni autoridad administrativa podrá dictar providencia de embargo ni despachar mandamiento de ejecución contra los bienes y derechos patrimoniales cuando se encuentren materialmente afectados a un servicio público o a una función pública, cuando sus rendimientos o el producto de su enajenación estén legalmente afectados a fines determinados, o cuando se trate de valores o títulos representativos del capital de sociedades estatales que ejecuten políticas públicas o presten servicios de interés económico general".

En igual sentido se expresa el artículo 23.1 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, al establecer que "ningún tribunal ni autoridad administrativa podrá dictar providencia de embargo ni despachar mandamiento de ejecución contra los bienes y derechos patrimoniales cuando se encuentren materialmente afectados a un servicio público o a una función pública cuando sus rendimientos o el producto de su enajenación estén legalmente afectados a fines diversos, o cuando se trate de valores o títulos representativos del capital de sociedades estatales que ejecuten políticas públicas o presten servicios de interés económico general", si bien en el artículo 109.1, con ocasión de la regulación de la apertura de cuentas de situación de fondos de la Administración, sus organismos autónomos y las agencias estatales, previene que "los contratos contendrán necesariamente una cláusula de exclusión de la facultad de compensación y el respeto al beneficio de inembargabilidad de los fondos públicos establecido en el artículo 23 de esta Ley. Podrá pactarse que los gastos de administración de la cuenta se reduzcan con cargo a los intereses devengados por la misma.

En el ámbito de la Administración Local el artículo 173.2 del Real Decreto Legislativo 2/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la ley Reguladora de las Haciendas Locales, en parecidos términos, establece que "Los tribunales, jueces y autoridades administrativas no podrán despachar mandamientos de ejecución ni dictar providencias de embargo contra los derechos, fondos, valores y bienes de la hacienda local ni exigir fianzas, depósitos y cauciones a las entidades locales, excepto cuando se trate de bienes patrimoniales no afectados a un uso o servicio público."

Y, ya en el ámbito autonómico, en el artículo 23.1 de Decreto Legislativo 1/1999, de 2 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la ley de Hacienda de la Región de Murcia establece que "las obligaciones económicas de la Hacienda Pública Regional no podrán exigirse nunca por el procedimiento de apremio", para añadir que "los Tribunales, Jueces y autoridades administrativas no podrán despachar mandamientos de ejecución, ni dictar providencias de embargo contra los derechos, fondos, valores y bienes en general de la Hacienda Pública Regional."

La cuestión se suscita es si, al amparo de este precepto debe excluirse, en todo caso, la posibilidad de embargo, no ya de bienes de dominio público o demaniales afectos o no a un servicio público que forman parte del patrimonio de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, sino de los saldos de las cuentas bancarias de las que esta es titular.

Esta Sala no comparte el criterio del juzgador de instancia puesto que si bien cierto que, de acuerdo con el artículo 3.2 de la Ley 33/2003, de Patrimonio de las Administraciones Públicas no se incluye en el patrimonio de las Administraciones Públicas el dinero público, los valores, los créditos y los demás recursos financieros de su hacienda y, por lo tanto, en principio, no estaría amparados por la prerrogativa de la inembargabilidad que consagra el artículo 30.3 de aquella misma ley y el artículo 23.1 de la Ley General Presupuestaria, tampoco puede obviarse que, como quedó expuesto, el artículo 109 de esta última ley extiende esta al dinero público, al contemplar que los contratos de cuentas de situación de fondos de la Administración Pública deban contener necesariamente... el respeto al beneficio de inembargabilidad de los fondos establecidos en el artículo 23 de esta ley.

Esta prerrogativa de la Administración estatal de inembargabilidad del dinero y fondos públicos está reconocida en el ámbito local en el artículo 173.2 del Texto Refundido de las Haciendas Locales y, de forma expresa, también en nuestro ámbito autonómico, en concreto, en el artículo 23.1 de Decreto Legislativo 1/1999, de 2 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la ley de Hacienda de la Región de Murcia lo cual excluye la posibilidad de proceder al embargo de aquellas cuentas tal y como hizo el Ayuntamiento de Murcia respecto de las cuentas de la Administración Regional.

Finalmente, no puede olvidarse que el Tribunal Constitucional, en la sentencia 166/1998 de 15 Julio 1998, Rec. 2776/1990 invocada por el juzgador de instancia declaró que: "El Abogado del Estado ha alegado que la inembargabilidad establecida por el artículo 154.2 LHL posee una justificación autónoma, basada en la intangibilidad de los bienes y fondos públicos en atención a su destino, que no es otro que la satisfacción de intereses y finalidades públicos. Esta alegación ciertamente ha de compartirse con lo que respecta a «los derechos, fondos y valores» de la Hacienda local, a los que se refiere el precepto legal antes mencionado.

Estos, en efecto, son los «recursos financieros» de la Entidad local, ya se trate de «dinero, valores o créditos» resultantes de «operaciones tanto presupuestarias como extrapresupuestarias», que constituyen la Tesorería de dicha Entidad (art. 175.1 L.H.L.). Y dado que tales recursos están preordenados en los presupuestos de la Entidad a concretos fines de interés general, es evidente que requieren una especial protección legal, tanto por su origen en lo que respecta a los ingresos de Derecho público --la contribución de todos al sostenimiento de los gastos públicos (artículo 31.1 CE) como por el destino al que han sido asignados por los representantes de la soberanía popular".

(.....)"

Este Tribunal Central no desconoce que la sentencia indicada ha sido recurrida en casación por el Ayuntamiento de Murcia, habiéndose admitido el recurso mediante Auto del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2021 (nº 2526/2020), siendo la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia "aclarar si una entidad local puede dictar diligencia de embargo, tras el correspondiente procedimiento ejecutivo, respecto del dinero de la/s cuenta/s corriente/s de otra Administración Pública (Comunidad Autónoma) con el fin de cobrarse las deudas tributarias que esta mantiene con el Ayuntamiento; o, si, por el contrario, el dinero depositado en la cuenta bancaria de una Administración Pública goza de la prerrogativa de inembargabilidad".

Así pues y en tanto no se pronuncie el Tribunal Supremo resolviendo la cuestión de interés casacional planteada y fijando doctrina al respecto este Tribunal Central concluye, por lo expuesto, que la AEAT no puede embargar los fondos contenidos en las cuentas bancarias del resto de entidades de la Administración Pública estatal ni tampoco de las entidades locales con el fin de cobrarse las deudas tributarias que con ella pudieran mantener tanto unas como otras. Ello es consecuencia de lo dispuesto en los artículos 2.2, 3.2 [preceptos que tienen el carácter de legislación básica] y 30.3 de la LPAP, 23 de la LGP y 173.2 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLHL). Por lo que respecta a las deudas tributarias que mantengan con la AEAT las entidades integrantes de las Administraciones Públicas autonómicas habrá que estar a lo que respecto a la embargabilidad o inembargabilidad de las cuentas bancarias de estas últimas dispongan las leyes autonómicas respectivas.

Por lo expuesto,

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

ACUERDA

INADMITIRLO respecto de los dos primeros criterios cuya unificación se pretende y DESESTIMARLO respecto al tercero, fijando criterio en el sentido siguiente:

La AEAT no puede embargar los fondos contenidos en las cuentas bancarias del resto de entidades de la Administración Pública estatal ni tampoco de las entidades que integran la Administración Local con el fin de cobrarse las deudas tributarias que con ella pudieran mantener tanto unas como otras. Por lo que respecta a las deudas tributarias que mantengan con la AEAT las entidades integrantes de las Administraciones Públicas autonómicas habrá que estar a lo que respecto a la embargabilidad o inembargabilidad de las cuentas bancarias de estas últimas dispongan las leyes autonómicas respectivas.

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