

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ084863

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 18 de enero de 2022

Sala 3.^a

R.G. n.º 6616/2020

SUMARIO:

Procedimiento de recaudación. Período ejecutivo. Procedimiento de apremio. Embargo de bienes. Diligencia de embargo. Documentos que deben aportarse por el órgano de aplicación de los tributos en un expediente relativo a la impugnación de una diligencia de embargo. **Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** Los documentos que deben aportarse por el órgano de aplicación de los tributos en un expediente relativo a la impugnación de una diligencia de embargo no incluyen los correspondientes a las liquidaciones objeto de apremio, sin perjuicio de que el Tribunal Económico-Administrativo correspondiente pueda requerir su aportación en cualquier momento. Así, por prescripción del derecho a exigir el pago de la deuda como motivo de oposición a una diligencia de embargo debe entenderse exclusivamente la que pueda haber acaecido desde la notificación de la providencia de apremio, de forma que la que pueda haberse producido desde el vencimiento del plazo voluntario de pago de la liquidación hasta la notificación de la providencia de apremio deberá apreciarse o hacerse valer únicamente con ocasión de la impugnación de esta última. En consecuencia, a efectos de valorar la posible prescripción, cuando se impugna una diligencia de embargo se deben incorporar al expediente todas las actuaciones del período ejecutivo que pudieran ser interruptivas de la prescripción producidas desde la providencia de apremio y no las que se hubieran podido producir con anterioridad, debiendo estas últimas incorporarse al expediente sólo cuando lo que se impugna es la providencia de apremio. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT); arts. 170 y 242.

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia de 26 de noviembre de 2019, recaída en la reclamación nº 46/00782/2019, interpuesta contra una diligencia de embargo.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

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

El 4 de enero de 2019 se notificó a la obligada tributaria una diligencia de embargo de bienes muebles, con nº 46XXX9J, en la que se indica que "*Habiendo sido notificadas, de acuerdo con lo legalmente establecido, las providencias de apremio de las deudas incluidas en el Anexo 1 y una vez transcurrido el plazo de ingreso, sin que el obligado haya efectuado el pago de las mismas, se declaran embargados los bienes muebles que se relacionan en el Anexo 2 para cubrir el importe de la deuda no ingresada en periodo voluntario, el recargo de apremio ordinario, los intereses que se hayan devengado o se devenguen hasta la fecha de ingreso en el Tesoro y las costas del procedimiento de apremio*".

Las deudas señaladas en el Anexo 1 de la diligencia de embargo corresponden a sanciones de tráfico y son las siguientes:

CONCEPTO	PER/EJER	Nº LIQUIDACIÓN	IMP. PENDIENTE
RECAUDAC.OTROS ENTES GEST. AEAT	0A-2018	KXX4	120,00
RECAUDAC.OTROS ENTES GEST. AEAT	0A-2018	KXX7	120,00

La providencia de apremio de la deuda con n.º de liquidación KXX4 fue notificada a la interesada el 24 de julio de 2018 y en ella se señala, entre otros extremos, lo siguiente:

INFORMACIÓN SOBRE LA DEUDA

FECHA:16032017 HORA:1026 VIA: ... NUMERO: ... KMTRO: ... HMTRO: ... CALLE:
POBLACION: DIRECCION: ... MATRICULA: (.....).
TIPO:TURISMO MARCA: ... MODELO: ... HECHO:CIRCULAR A 137 KM/H
ESTANDO LIMITADA A 120 KM/H LIMITACION GENERICA EN VIA INTERURBANA.

ACUERDO

El día 28-03-2018 finalizó el plazo de pago en período voluntario sin que haya sido satisfecha la deuda de referencia.

En consecuencia, se acuerda:

- Dictar la providencia de apremio.
- Liquidar el recargo del período ejecutivo, requiriéndole el pago del importe a ingresar que figura en el siguiente apartado.

IMPORTE DE LA DEUDA

La cuantía es la siguiente:

Principal pendiente: 100,00
Recargo de apremio ordinario (20%): 20,00
Ingreso a cuenta: 0,00

Importe Total: 120,00 euros

(...).

La providencia de apremio de la deuda con n.º de liquidación KXX7 fue notificada a la interesada el 12 de julio de 2018 y en ella se señala:

INFORMACIÓN SOBRE LA DEUDA

FECHA:17072017 HORA:2229 VIA: ... NUMERO: ... KMTRO: ... HMTRO: ... CALLE:
POBLACION: DIRECCION: ... MATRICULA: (.....) TIPO:TURISMO
MARCA: ... MODELO: ... HECHO:CIRCULAR A 137 KM/H ESTANDO
LIMITADA A 120 KM/H LIMITACION GENERICA EN VIA INTERURBANA.

ACUERDO

El día 27-05-2018 finalizó el plazo de pago en período voluntario sin que haya sido satisfecha la deuda de referencia.

En consecuencia, se acuerda:

- Dictar la providencia de apremio.
- Liquidar el recargo del período ejecutivo, requiriéndole el pago del importe a ingresar que figura en el siguiente apartado.

IMPORTE DE LA DEUDA

La cuantía es la siguiente:

Principal pendiente: 100,00
Recargo de apremio ordinario (20%): 20,00
Ingreso a cuenta: 0,00

Importe Total: 120,00 euros

(...).

Segundo:

El 14 de enero de 2019 se interpuso en nombre de la interesada, por alguien que no se identifica, la reclamación nº 46/00782/2019 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEAR, en adelante), contra la diligencia de embargo, en la que se alegaba, según recoge la resolución del TEAR (antecedente de hecho segundo), lo que sigue:

- Que "la providencia de apremio - Diligencia de embargo, es incorrecta; ha prescrito-caducado el derecho a exigir el pago, de conformidad con el artículo 167, letra a), de la Ley 58/2003, General Tributaria".

- Que concurre el motivo de oposición a la providencia de apremio, en relación con el artículo 70 del RD 939/2005 por existir "errores y omisiones de contenido, que hacen imposible identificar al deudor o a la deuda apremiada", y que no ha finalizado el plazo de ingreso en voluntaria. Añade que no consta la posibilidad de solicitar aplazamiento.

- Respecto de la sanción, alega incumplimiento del plazo de notificación (artículo 40 de la Ley 39/2015), incumplimiento del contenido de la denuncia (artículo 88 RD legislativo 6/2015 y artículo 5 del RD 320/1994) y entiende que se ha incumplido la legislación en lo que respecta a la notificación de la sanción, conculcándose el artículo 24 de la Constitución que se refiere al derecho a obtener la tutela efectiva de sus derechos e intereses sin que se pueda producir indefensión. Invoca, igualmente, el derecho a la presunción de inocencia del sujeto infractor y la inejecutividad de la resolución sancionadora mientras no se resuelva el recurso administrativo dirigido contra ella.

El TEAR dictó resolución el 26 de noviembre de 2019 estimando la reclamación y anulando el acto impugnado, con base en los siguientes razonamientos:

"SEGUNDO. Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho del acuerdo impugnado.

Como señala la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de noviembre de 1.992, "la posibilidad de interponer recurso administrativo primero, y jurisdiccional, después, contra el Acuerdo de embargo, como de otros actos de gestión recaudatoria, no significa que por este medio esté abierta indefinidamente una vía para plantear cualquier tipo de cuestiones, sino únicamente las relativas a la congruencia del acto impugnado con el fin a que se encamina y, lógicamente, las relativas a los presupuestos formales que condicionan todo acto administrativo".

El embargo no es sino un acto procesal, dentro del procedimiento ejecutivo, por el que se determinan los bienes del deudor que quedan afectos al pago de las concretas deudas que se persiguen, y los motivos de oposición al embargo vienen taxativamente recogidos en el artículo 170.3 de la Ley General Tributaria:

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

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

Los motivos de oposición anteriormente señalados en el artículo 170.3 de la LGT son numerus clausus y se refieren exclusivamente a la procedencia de la emisión de la diligencia de embargo para el cobro de una deuda o sanción en periodo ejecutivo, sin que quepa cuestionar en este momento procesal la procedencia o conformidad a Derecho de aquellas deudas o sanciones. Y ello por cuanto las alegaciones relativas a los actos o los procedimientos anteriores a la actuación de embargo que ahora revisamos debieron hacerse valer a través de los recursos o reclamaciones correspondientes presentados en los plazos legalmente habilitados.

En base a lo anterior, vamos a analizar si concurre alguna de las causas de oposición a la diligencia de embargo que se discute.

TERCERO. Recibido el expediente de la Administración actuante, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 236 de la Ley 58/2003, se comprueba que no consta en el mismo la notificación de la exigencia de pago de la sanción efectuada por el Ente liquidador.

El supuesto enjuiciado plantea la cuestión de determinar las consecuencias jurídicas que se derivan del hecho de que este Tribunal no disponga de los datos y antecedentes necesarios para enjuiciar la procedencia o no del acuerdo impugnado, pues la ausencia de la documentación de las actuaciones y demás documentos y pruebas de lo que extrae las conclusiones en las que se sustenta el acuerdo de terminación impide revisar si las conclusiones en las que se funda el acuerdo son correctas y éste es, en fin, ajustado a derecho. En particular, la ausencia de la

exigencia de pago de la sanción por el Ente liquidador impide revisar si ha prescrito el derecho a exigir el pago de la misma, al no poder conocer cuando se inicia el cómputo del mismo.

La falta de expediente priva materialmente al interesado de su derecho a la defensa y a este Tribunal de la posibilidad de llevar a cabo adecuadamente la función revisora que tiene encomendada, lo que -añadido a que es la Administración la que debe acreditar los elementos materiales y formales que permiten sostener su decisión, de acuerdo con el artículo 105 de la Ley 58/2003, sin que el incumplimiento de este deber pueda perjudicar al reclamante, y a que este Tribunal tiene el deber inexcusable de resolver (artículo 239 de la Ley 58/2003), determina que haya que concluir, conforme a los preceptos citados, declarando la improcedencia del acto impugnado.

En este mismo sentido, se manifiesta el TEAC en la resolución del recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio de fecha 15/07/2016 (RG 00/4562/2014), doctrina reiterada en su resolución de 22/02/2018 (RG 00/02190/2013/50).

"Descartada pues la aplicación del artículo 236.3 de la LGT al caso que da lugar al criterio aquí enjuiciado, y teniendo en cuenta en cambio las previsiones de los artículos 235.3 de la LGT y los artículos 52 y 55.1 del Reglamento de Revisión, la conclusión resulta clara: mientras que el órgano de aplicación de los tributos, autor del acto impugnado, tiene la obligación legal de remitir el expediente completo a los Tribunales Económico-Administrativos, en cambio el Tribunal Económico-Administrativo que conoce de una reclamación puede solicitar a la Administración autora del acto tanto los informes que estime necesarios como la posibilidad de acordar de oficio que se complete el expediente, pero ambas posibilidades son meras potestades o facultades, no un deber o una obligación. Dicho con otras palabras, la falta de cumplimiento por parte de la Administración autora del acto impugnado de su obligación legal de remitir un expediente completo a los Tribunales Económico-Administrativos no puede intentar verse suplida con el intento de imponer entonces a los Tribunales la obligación, no prevista ni por la Ley ni por el reglamento, de requerir la remisión de los posibles documentos que puedan integrar el expediente, obligación de requerimiento que únicamente se prevé para el caso de un incumplimiento absoluto de su obligación de remisión por parte de la Administración.

Consecuentemente, el TEAR no tenía la obligación de pedir que se completara el expediente. Y llegados a este punto, debe recordarse que la falta de inclusión en el expediente de los documentos en los que la Administración ha fundamentado su regularización no entiende este TEAC que constituya un mero defecto formal, sino una falta de justificación de la realización del hecho imponible o de su dimensión económica, extremos cuya prueba recae sobre la Administración, lo que constituye un defecto material o sustantivo que da lugar a la anulación de la liquidación sin orden de retroacción. Y todo ello sin perjuicio, en su caso, de la posibilidad de que la Administración pudiera iniciar un nuevo procedimiento. Este criterio ya ha sido manifestado por este TEAC en resoluciones anteriores; baste citar, por todas, la resolución 00/02202/2007 de fecha 26 de marzo de 2009, donde se fijan límites a la declaración de retroacción de actuaciones en el siguiente sentido: finalizado el procedimiento de comprobación, los Tribunales Económico Administrativos, en el supuesto de considerar que los órganos de aplicación de los tributos no han probado en el expediente los hechos en que basa su regularización, resolviendo sobre cuestiones de fondo, sólo procede que los Tribunales Económico-Administrativos declaren la anulación de la liquidación impugnada, sin que quepa pronunciamiento alguno sobre retroacción de actuaciones que podría suponer, además de establecer una prórroga indebida respecto a un procedimiento ya concluido, una peor situación en el obligado tributario".

Por ello se estima la reclamación por defecto sustantivo, suponiendo ello la anulación del acto impugnado sin orden de retroacción".

Tercero:

Frente a la resolución del TEAR interpuso el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT, el 31 de marzo de 2020, el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, renunciando expresamente al trámite de puesta de manifiesto del expediente y alegando cuanto sigue:

1. El TEAR ha dictado resolución de la reclamación 46-782-19, en la que a pesar de la confusión del escrito de interposición de la reclamación (porque cita la clave de una de las providencias de apremio incluidas en la diligencia de embargo en vez de la clave de esta, por ejemplo), ha entendido de manera indubitada que la reclamación se interpuso contra la diligencia de embargo (ver antecedente primero de la resolución).

Interesa señalar en este momento que la diligencia de embargo está referida a dos providencias de apremio, con claves KXX4 y KXX7, y no a una solamente como dice el TEAR, lo que es un mero error material, según entiende este Departamento de Recaudación.

2. En el expediente electrónico remitido en su día al TEAR, que considera incompleto porque no consta "la notificación de la exigencia de pago de la sanción efectuada por el Ente liquidador", obra la siguiente documentación:

- Providencia de apremio KXX4 y acuse de recibo de su notificación el 24 de julio de 2018.

- Providencia de apremio KXX7 y acuse de recibo de su notificación el 12 de julio de 2018.
- Diligencia de embargo de bienes muebles 46XXX9J y acuse de recibo de su notificación el 4 de enero de 2019.
- Escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa por parte de la interesada y justificante de su presentación el 14 de enero de 2019.
- Carátula de remisión del expediente.

3. Las resoluciones de ese Tribunal Económico-Administrativo Central que cita el TEAR están referidas al efecto que tiene el hecho de que por parte de la Administración tributaria se remitan expedientes incompletos a los Tribunales Económico-Administrativos. Pero la cuestión previa a eso y que hay que determinar, que es precisamente el primer motivo que justifica la interposición del presente recurso extraordinario, es qué documentos han de conformar el expediente a remitir cuando el acto impugnado es una diligencia de embargo.

El segundo motivo por el que se interpone el presente recurso es el relativo a la acreditación de la representación que debe exigirse respecto de las reclamaciones económico-administrativas.

4. Por lo que se refiere al primer motivo, precisamente esta cuestión ya fue planteada a ese Tribunal Central en un recurso extraordinario anterior, interpuesto por este Departamento de Recaudación contra la resolución de la reclamación económico-administrativa 04-1717-12. El escrito de alegaciones que se presentó contiene la argumentación que cabe hacer hoy, de nuevo (la negrita es añadida):

"SEGUNDO. (...) el TEAR sólo se refiere a la anulación de la diligencia de embargo -único acto impugnado-, en el fundamento de derecho tercero, dedicando la totalidad del pronunciamiento final a la anulación de las providencias de apremio de las que trae causa la diligencia, con lo que no sólo se extralimita en su capacidad de revisión, tal y como ha quedado establecido en el fundamento de derecho anterior, sino que genera indefensión a la Administración.

De considerar el TEAR que puede entrar a conocer de los actos anteriores al impugnado -en este caso las providencias de apremio-, debió requerir de la Administración tributaria el expediente correspondiente a las mismas, provocando su indefensión al no hacerlo puesto que ha enjuiciado la legalidad de las providencias de apremio sin que la Administración tributaria, que confeccionó y remitió el expediente que correspondía a la reclamación interpuesta, en cumplimiento del artículo 235.3 de la LGT, haya tenido la oportunidad de acreditar su conformidad a derecho.

La Resolución del TEAR considera que la Dependencia de Recaudación no ha actuado correctamente al remitir exclusivamente los documentos del expediente ejecutivo, obviando los antecedentes referentes a las liquidaciones en período voluntario, lo que implica "un supuesto de clara y evidente falta de datos o presupuestos de hecho y fundamentos de derecho, necesarios para hacer un pronunciamiento, con conocimiento de causa, sobre la adecuación o no al ordenamiento jurídico de los actos administrativos determinantes de la impugnación."

Siendo el acto impugnado una diligencia de embargo, el expediente que permite poder apreciar su adecuación a derecho debe tener como documento inicial la providencia o providencias de apremio de las que se deriva. Es por ello que en el presente caso fueron remitidos al TEAR los documentos acreditativos de la existencia de las providencias de apremio y su notificación, junto con los relativos a la propia diligencia de embargo, y ningún otro relativo a las liquidaciones, al no ser éstas los actos impugnados y no ser relevantes para resolver la cuestión debatida; los documentos acreditativos de existencia y notificación de las liquidaciones han de incluirse en los expedientes relativos a la impugnación de las providencias de apremio a que se refieran, circunstancia que no se da en presente supuesto.

POR TODO LO ANTERIOR

Este Departamento de Recaudación SOLICITA que el TEAC dicte Resolución estimatoria del presente recurso extraordinario de alzada en el que se fije como criterios los siguientes:

1. Con ocasión de la impugnación de una diligencia de embargo, no puede extenderse la anulación de la misma a la de la providencia de apremio no impugnada de la que trae causa, debiendo el procedimiento revisor limitarse a anular la primera por ser ésta el acto impugnado. El Tribunal puede dictaminar defectos en la notificación de la providencia de apremio que determinen la anulación de la diligencia de embargo, pero no es conforme a derecho que se anule la propia providencia de apremio si no ha sido impugnada.

2. Los documentos que deben aportarse por el centro gestor en un expediente relativo a la impugnación de una diligencia de embargo no incluyen los correspondientes a las liquidaciones objeto de apremio, sin perjuicio de que el Tribunal Económico-Administrativo correspondiente pueda requerir su aportación en cualquier momento".

5. Ese Tribunal Económico-Administrativo Central dictó, con fecha 30 de septiembre de 2015, R.G. 109-15, resolución estimatoria al recurso anterior, estableciendo el siguiente criterio (la negrita es añadida):

1. *Con ocasión de la impugnación de una diligencia de embargo, no puede extenderse la anulación de la misma a la de la providencia de apremio no impugnada de la que trae causa, debiendo el procedimiento revisor limitarse a anular la primera por ser ésta el acto impugnado. El Tribunal puede dictaminar defectos en la notificación de la providencia de apremio que determinen la anulación de la diligencia de embargo, pero no es conforme a derecho que se anule la propia providencia de apremio si no ha sido impugnada.*

2. **Los documentos que deben aportarse por el órgano de aplicación de los tributos en un expediente relativo a la impugnación de una diligencia de embargo no incluyen los correspondientes a las liquidaciones objeto de apremio, sin perjuicio de que el Tribunal Económico-Administrativo correspondiente pueda requerir su aportación en cualquier momento.**

Interesa reproducir también el fundamento de derecho cuarto de esta resolución (la negrita es añadida):

"CUARTO. En conexión con la cuestión anterior, resta por determinar si el órgano de aplicación de los tributos está obligado a aportar en una situación como la aquí contemplada los antecedentes relativos a las liquidaciones de las que la diligencia de embargo recurrida deriva en último término.

Dispone el artículo 235.3 de la LGT que "el escrito de interposición (de la reclamación económico-administrativa) se dirigirá al órgano administrativo que haya dictado el acto reclamable que lo remitirá al tribunal competente en el plazo de un mes junto con el expediente correspondiente....".

Resulta obvio que el expediente que la oficina gestora ha de remitir al tribunal competente para conocer de la reclamación es el concerniente al acto impugnado, en este caso, la diligencia de embargo.

Como se apuntó anteriormente, los motivos de oposición a la diligencia de embargo son tasados y se reducen a los siguientes: a) Extinción de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago; b) Falta de notificación de la providencia de apremio; c) Incumplimiento de las normas reguladoras del embargo contenidas en esta Ley; d) Suspensión del procedimiento de recaudación. De manera que no cabe sostener la impugnación de una diligencia de embargo con base en la ilegalidad de la providencia de apremio o de la liquidación.

Por tanto, cuando se impugna una diligencia de embargo formarán parte del expediente que el órgano de aplicación de los tributos ha de enviar al tribunal no sólo la propia diligencia recurrida sino también aquellos antecedentes que tengan que ver con los posibles motivos de oposición a ésta. Así, los documentos relativos al embargo, las providencias de apremio y sus justificantes de notificación, los documentos concernientes a la suspensión del procedimiento de recaudación o al pago de la deuda.

En consecuencia, no estaba obligada la Oficina gestora en el caso analizado a aportar al TEAR los antecedentes relativos a las liquidaciones que estaban en el origen de la diligencia de embargo impugnada, ya que no es motivo legal de oposición a ésta ni la ilegalidad de las providencias de apremio ni la de las propias liquidaciones.

Cosa distinta sucedería si la reclamante, junto a la diligencia de embargo, hubiera impugnado también las providencias de apremio o las liquidaciones, sobre la base de que estos actos administrativos no le habían sido notificados con arreglo a derecho, pero no es el caso contemplado en el supuesto de hecho al que se refiere el presente recurso".

6. Por lo que se refiere a la acreditación de la representación, rige lo dispuesto al efecto en la LGT y no en el Código Civil -ni la interpretación que del mismo haga la parte-, cuya aplicación en materia tributaria es supletoria, de acuerdo con el artículo 7.2 de la primera norma citada.

En el artículo 214 de la LGT se dispone que "En los procedimientos especiales de revisión, recursos y reclamaciones previstos en este título serán de aplicación las normas sobre capacidad y representación establecidas en la sección 4ª del capítulo II del título II de esta Ley, y las normas sobre prueba y notificaciones establecidas en las secciones 2ª y 3ª del capítulo II del Título III de esta Ley". Por lo tanto, el artículo que rige respecto de la representación voluntaria y su acreditación es el 46, que dispone lo siguiente:

Artículo 46. Representación voluntaria

1. Los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representante, que podrá ser un asesor fiscal, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, salvo que se haga manifestación expresa en contrario.

2. Para interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos, asumir o reconocer obligaciones en nombre del obligado tributario, solicitar devoluciones de ingresos indebidos o reembolsos y en los restantes supuestos en que sea necesaria la firma del obligado tributario en los procedimientos regulados en los

títulos III, IV, V, VI y VII de esta Ley, la representación deberá acreditarse por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente.

A estos efectos, serán válidos los documentos normalizados de representación que apruebe la Administración Tributaria para determinados procedimientos.

3. Para los actos de mero trámite se presumirá concedida la representación.

4. Cuando en el marco de la colaboración social en la gestión tributaria, o en los supuestos que se prevean reglamentariamente, se presente por medios telemáticos cualquier documento ante la Administración tributaria, el presentador actuará con la representación que sea necesaria en cada caso. La Administración tributaria podrá requerir, en cualquier momento, la acreditación de dicha representación, que podrá efectuarse de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de este artículo.

5. Para la realización de actuaciones distintas de las mencionadas en los apartados 2, 3 y 4 anteriores, la representación podrá acreditarse debidamente en la forma que reglamentariamente se establezca.

6. Cuando, de acuerdo con lo previsto en el apartado 6 del artículo 35 de esta Ley, concurren varios titulares en una misma obligación tributaria, se presumirá otorgada la representación a cualquiera de ellos, salvo que se produzca manifestación expresa en contrario. La liquidación que resulte de dichas actuaciones deberá ser notificada a todos los titulares de la obligación.

7. La falta o insuficiencia del poder no impedirá que se tenga por realizado el acto de que se trate, siempre que se acompañe aquél o se subsane el defecto dentro del plazo de 10 días, que deberá conceder al efecto el órgano administrativo competente.

Por su parte, el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa, dispone que:

Artículo 2. Contenido de la solicitud o del escrito de iniciación

1. Cuando los procedimientos regulados en este Reglamento se inicien a instancia del interesado, la solicitud o el escrito de iniciación deberán contener los siguientes extremos:

a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio del interesado. En el caso de que se actúe por medio de representante, se deberá incluir su identificación completa. (...;)

Artículo 3. Representación

1. Cuando se actúe por medio de representante, éste deberá acreditar representación bastante, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 respecto a la ratificación.

2. El órgano competente concederá un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, para realizar la aportación o subsanación del documento acreditativo de la representación. En ese mismo plazo el interesado podrá ratificar la actuación realizada por el representante en su nombre y aportar el documento acreditativo de la representación para actuaciones posteriores.

Dado que el escrito de interposición de la reclamación 46-782-19, de 14 de enero de 2019, se firma por persona que no se identifica y que dice actuar siguiendo instrucciones "del interesado, de conformidad con lo establecido para el mandato en el Código Civil", resulta evidente que era preceptivo exigirle tanto su identificación completa, como la acreditación de su representación, y en caso de no subsanar alguno de los dos extremos, proceder al archivo del escrito presentado.

Tal y como se dijo al principio de este escrito de recurso, se ha renunciado expresamente al trámite de audiencia, por lo que este Departamento de Recaudación no ha visto los documentos que conforman el expediente que corresponde a la tramitación económico-administrativa. No obstante, en el texto de la resolución no se recogen los defectos apuntados en la acreditación de la representación ni la realización del trámite para subsanarlos, lo que hace presumible que no se haya producido.

7. La resolución del TEAR impugnada mediante el presente recurso no puede ser considerada un caso aislado ni un error de apreciación de las circunstancias del caso. Por el contrario, se trata de criterios recogidos

también en otras muchas resoluciones, por todas, las de 26 de noviembre y de 18 de diciembre de 2019, nº 46-3932-19 y 46-6872-19, respectivamente. Esta realidad hace necesario que por parte de ese Tribunal Central se produzca un nuevo pronunciamiento sin el cual se produciría la total indefensión de la Administración tributaria en relación con las diligencias de embargo y, por extensión, con otros actos de recaudación.

Termina el Director recurrente solicitando se dicte resolución estimatoria del presente recurso extraordinario de alzada y que se establezcan como criterios los siguientes:

- Tal y como se establece en el artículo 239.8 de la LGT, los Tribunales Económico-Administrativos y la Administración tributaria del Estado, entre otros, están vinculados por los criterios y la doctrina que establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central.

- Los documentos que deben aportarse por el órgano de aplicación de los tributos en un expediente relativo a la impugnación de una diligencia de embargo no incluyen los correspondientes a las liquidaciones objeto de apremio, sin perjuicio de que el Tribunal Económico-Administrativo correspondiente pueda requerir su aportación en cualquier momento.

- En materia de representación en vía administrativa y económico-administrativa, rige lo dispuesto en la LGT y en su normativa de desarrollo.

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:

El Director recurrente solicita en primer término que se fije como criterio por este Tribunal Central que *"Tal y como se establece en el artículo 239.8 de la LGT, los Tribunales Económico-Administrativos y la Administración tributaria del Estado, entre otros, están vinculados por los criterios y la doctrina que establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central"*.

A su juicio, la actuación del órgano de recaudación estaba amparada en la doctrina de este Tribunal Central fijada en la resolución de 30 de septiembre de 2015 (RG 109/2015) dictada en unificación de criterio y conforme a la cual *"Los documentos que deben aportarse por el órgano de aplicación de los tributos en un expediente relativo a la impugnación de una diligencia de embargo no incluyen los correspondientes a las liquidaciones objeto de apremio, sin perjuicio de que el Tribunal Económico-Administrativo correspondiente pueda requerir su aportación en cualquier momento"*. El TEAR estaba vinculado, en su opinión, por tal doctrina, por lo que no siendo exigible al órgano de aplicación de los tributos la inclusión en el expediente de la exigencia de pago de la sanción, dicho órgano económico-administrativo no debió anular por tal motivo la diligencia de embargo impugnada.

A este respecto se ha de señalar que aún cuando la resolución de 30 de septiembre de 2015 (RG 109/2015) resultara de aplicación al caso aquí examinado, vinculando, en consecuencia, al TEAR, al amparo de lo dispuesto en el artículo 242.4 de la LGT a cuyo tenor *"Los criterios establecidos en las resoluciones de estos recursos [extraordinarios de alzada para la unificación de criterio] serán vinculantes para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía"*, no sería admisible a trámite el presente recurso extraordinario de alzada respecto del criterio cuya fijación solicita el Director, toda vez que ya constituye doctrina consolidada que los criterios fijados por este Tribunal Central en las resoluciones de los recursos extraordinarios para la unificación de criterio son vinculantes para los Tribunales Económico-Administrativos y para la Administración tributaria del Estado.

En este sentido, en nuestra resolución de 9 de junio de 2020 (RG 1484/2019), dictada en unificación de criterio, señalamos:

"En el presente caso, el Director recurrente solicita que se unifique criterio para declarar que en los casos en los que exista un criterio fijado por el TEAC a través de una resolución de unificación de criterio, éste debe ser aplicado por los Tribunales Económico-Administrativos en sus resoluciones."

La vinculación de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales a los criterios fijados por el TEAC en las resoluciones dictadas en unificación de criterio deriva de lo establecido en los apartados 3 y 4 del anteriormente citado artículo 242 de la LGT. El artículo 5 de la LGT "La Administración Tributaria" dispone:

1. A los efectos de esta Ley, la Administración Tributaria estará integrada por los órganos y entidades de derecho público que desarrollen las funciones reguladas en sus títulos III, IV, V, VI y VII.

Regulando el Título V la "Revisión en vía administrativa", su Capítulo IV las "Reclamaciones Económico-Administrativas" y los artículos 228 y 229 los órganos económico-administrativos (y por ello los Tribunales Económico-Administrativos regionales y locales) y sus competencias.

Y este Tribunal Central ha tenido que hacerse eco en diversas ocasiones de la obligatoriedad que establece el artículo 242.4 LGT, pudiéndose citar, entre otras, la ya antes citada resolución de 24 de septiembre de 2008, RG 6131/2008, en la que, como hemos transcrito, se señala que "En definitiva, se trata, con este medio de impugnación, de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, Criterio este que deberá ser atendido posteriormente tanto por los correspondientes órganos de la administración como por los TEAR.... Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para poner de manifiesto los criterios del TEAC que deberán ser atendidos por la Administración tributaria."

Debe asimismo recordarse que, con carácter reiterado, este Tribunal Central ha señalado, baste citar por todas la Resolución 4185/2014, de fecha 10 de septiembre de 2015, que las contestaciones a las consultas de la Dirección General de Tributos no son vinculantes para los Tribunales Económico-Administrativos. En cambio, sí tiene carácter vinculante para toda la Administración Tributaria, estatal o autonómica, tanto los criterios que con carácter reiterado fije este Tribunal Económico-Administrativo Central, como las resoluciones de este mismo Tribunal Central dictadas en la resolución de recursos de alzada extraordinarios en unificación de criterio.

Asimismo este Tribunal Central ha aclarado de forma reiterada (entre otras, resoluciones 4185/2014, la 5693/2014 y 6331/2013, todas ellas de fecha 10 de septiembre de 2015) en concreto respecto de los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio, que los criterios que se fijen una sola vez, ya sea estimando o desestimando este tipo de recursos, tendrán carácter vinculante para toda la Administración tributaria, tanto del Estado como de las Comunidades y Ciudades con Estatuto de Autonomía, pues en el recurso extraordinario de alzada en unificación de criterio, el artículo 242 de la Ley General Tributaria no exige, a diferencia del artículo 100.7 de la Ley 29/1998 reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, para entender que se fija doctrina, que el fallo de este Tribunal Central sea estimatorio, lo cual es lógico puesto que en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas, los órganos afectados por los criterios de este Tribunal Central, ya ejerzan funciones de aplicación de los tributos ya funciones de revisión, son todos órganos administrativos (que no jurisdiccionales dotados de independencia en el ejercicio de su función jurisdiccional) y la actuación de los órganos administrativos debe venir presidida en todo caso, además de por el principio constitucional de seguridad jurídica, por los de eficacia y coordinación (artículo 3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común), teniendo precisamente el invocado artículo 242 de la Ley General Tributaria la finalidad de unificar el criterio aplicado por toda la Administración tributaria".

Procede, en consecuencia, inadmitir el presente recurso extraordinario de alzada respecto del primer criterio cuya fijación pretende el Director recurrente.

Tercero:

Solicita también el Director recurrente que se establezca como criterio que "En materia de representación en vía administrativa y económico-administrativa, rige lo dispuesto en la LGT y en su normativa de desarrollo".

A juicio del Director recurrente, dado que el escrito de interposición de la reclamación 46/782/19, de 14 de enero de 2019, se firma por persona que no se identifica y que dice actuar siguiendo instrucciones "del interesado, de conformidad con lo establecido para el mandato en el Código Civil", resulta evidente que era preceptivo exigirle tanto su identificación completa, como la acreditación de su representación, y en caso de no subsanar alguno de los dos extremos, proceder al archivo del escrito presentado.

Aunque el Director renunció expresamente al trámite de audiencia, reconociendo, por ende, que no vio los documentos que conforman el expediente que corresponde a la tramitación económico-administrativa, presume, a partir del texto de la resolución del TEAR -en la que no se recogen los defectos apuntados en la acreditación de la representación ni la realización de trámite alguno para subsanarlos- que la subsanación no se produjo, por lo que el TEAR debió archivar la reclamación.

Este Tribunal Central constata, sin embargo, que en el expediente de la reclamación económico-administrativa nº 46/782/2019 figura un requerimiento emitido por el TEAR y dirigido a la obligada tributaria para que en el plazo de diez días hábiles subsane el defecto de la falta de firma del escrito de interposición de la reclamación. El requerimiento fue notificado el 11 de febrero de 2019 y en él se advertía a la obligada tributaria que en caso de que no subsanara el defecto advertido en el plazo indicado se procedería al archivo de las actuaciones. Pues bien, obra al expediente diligencia de 13 de febrero de 2019 suscrita por la obligada tributaria y por el Abogado del Estado Secretario del TEAR en la que se hace constar que en el día de la fecha compareció la obligada tributaria para firmar el escrito de interposición de la reclamación.

Por lo expuesto, dado que el TEAR sí procedió a la subsanación del defecto de representación del escrito de interposición de la reclamación, procede igualmente la inadmisión del presente recurso extraordinario de alzada respecto del tercer criterio cuya fijación pretende el Director recurrente.

Cuarto:

El Director recurrente solicita igualmente que se fije como criterio que *"Los documentos que deben aportarse por el órgano de aplicación de los tributos en un expediente relativo a la impugnación de una diligencia de embargo no incluyen los correspondientes a las liquidaciones objeto de apremio, sin perjuicio de que el Tribunal Económico-Administrativo correspondiente pueda requerir su aportación en cualquier momento"*.

Debe advertirse que aunque el TEAR recoge en el antecedente de hecho segundo de su resolución alegaciones de la reclamante contra la sanción, la providencia de apremio y la diligencia de embargo, considera que lo que está siendo objeto de impugnación es la diligencia de embargo, y no las sanciones ni las providencias de apremio, razón por la cual cita en exclusiva como norma a examinar el artículo 170.3 de la LGT y afirma que no cabe *"cuestionar en este momento procesal la procedencia o conformidad a Derecho de aquellas deudas o sanciones. Y ello por cuanto las alegaciones relativas a los actos o los procedimientos anteriores a la actuación de embargo que ahora revisamos debieron hacerse valer a través de los recursos o reclamaciones correspondientes presentados en los plazos legalmente habilitados"*.

Siendo el objeto de impugnación la diligencia de embargo el TEAR cita los motivos de oposición a la misma del artículo 170.3 de la LGT y concluye que no puede comprobar si concurre la prescripción del derecho a exigir el pago de la deuda (causa consignada en la letra a) de dicho precepto) porque no obra al expediente *"la exigencia de pago de la sanción por el Ente liquidador"*, es decir, las propias liquidaciones de las sanciones y los documentos concernientes a su notificación. En efecto, dice el TEAR que *"En particular, la ausencia de la exigencia de pago de la sanción por el Ente liquidador impide revisar si ha prescrito el derecho a exigir el pago de la misma, al no poder conocer cuando se inicia el cómputo del mismo"*.

Como ya indicamos en el fundamento de derecho segundo, en opinión del Director recurrente la actuación del órgano de recaudación estaba amparada en la doctrina de este Tribunal Central fijada en la resolución de 30 de septiembre de 2015 (RG 109/2015) dictada en unificación de criterio y conforme a la cual *"Los documentos que deben aportarse por el órgano de aplicación de los tributos en un expediente relativo a la impugnación de una diligencia de embargo no incluyen los correspondientes a las liquidaciones objeto de apremio, sin perjuicio de que el Tribunal Económico-Administrativo correspondiente pueda requerir su aportación en cualquier momento"*. El TEAR estaba vinculado, a su juicio, por tal doctrina, por lo que no siendo exigible al órgano de aplicación de los tributos la inclusión en el expediente de la exigencia de pago de la sanción, dicho órgano económico-administrativo no debió anular por tal motivo la diligencia de embargo impugnada.

Cabe recordar también la resolución de este Tribunal Central de 20 de marzo de 2019 (RG 1093/2017), dictada igualmente en unificación de criterio, en la que establecimos la doctrina siguiente:

*Los órganos económico-administrativos, con ocasión de la revisión de un acto de ejecución (diligencia de embargo), pueden declarar de oficio o a instancia del interesado la prescripción del derecho de la Administración al cobro de la deuda previamente liquidada sin requerir previamente a la Administración para que acredite la existencia de posibles actos que hayan podido interrumpir la prescripción y que no hubieran sido incluidos en el expediente, toda vez que **siendo la prescripción del derecho a exigir el pago un motivo de oposición a la diligencia de embargo - debiendo formar parte, por tanto, del expediente todos aquellos actos que hayan podido interrumpir la prescripción de tal derecho- la Administración estaba obligada a remitir el expediente completo a los órganos económico-administrativos, sin que ante el incumplimiento de esta obligación pueda imponerse a dichos órganos la obligación, no prevista ni por la Ley ni por el reglamento, de requerir la remisión de los posibles documentos que puedan integrar el expediente, obligación de requerimiento que únicamente se prevé para el caso de un incumplimiento absoluto de su obligación de remisión por parte de la Administración.***

En el fundamento de derecho tercero de esta última resolución decíamos (la negrita y el subrayado son añadidos):

*-Por esta razón, la Administración Tributaria tiene la obligación de enviar los expedientes completos para que la labor de revisión de los actos administrativos que abordan los Tribunales económico-administrativos se pueda realizar de manera correcta en el ámbito de la extensión de la revisión regulada en el artículo 237 LGT; por ello **deben incorporar todas las actuaciones del período ejecutivo que pudieran ser interruptivas de la prescripción en la medida en que es una de las causas de oponibilidad a las diligencias de embargo.***

El criterio de esta resolución de 20 de marzo de 2019 (RG 1093/2017) es plenamente compatible con el de la resolución de 30 de septiembre de 2015 (RG 109/2015), pues entre los actos del período ejecutivo que hayan

podido interrumpir la prescripción del derecho a exigir el pago de la deuda no están las liquidaciones, que no son actos dictados en dicho período.

Este Tribunal Central comparte la postura del Director recurrente. En efecto, cuando el TEAR dictó su resolución existía doctrina vinculante de este Tribunal Central en virtud de la cual no resultaba exigible la inclusión en el expediente relativo a la impugnación de una diligencia de embargo de los documentos correspondientes a las liquidaciones. Y, sin embargo, el TEAR ignoró tal doctrina, reflejada en nuestra resolución de 30 de septiembre de 2015 (RG 109/2015) y, al entender exigible la incorporación al expediente de los documentos concernientes a las liquidaciones, anuló la diligencia de embargo impugnada por no haberse producido dicha incorporación.

No advertir la existencia de nuestra resolución de 30 de septiembre de 2015 (RG 109/2015) condujo al TEAR a concluir que siendo la prescripción del derecho a exigir el pago un motivo de oposición a la diligencia de embargo sólo podría valorarse adecuadamente si se incorporaban al expediente las liquidaciones, pues la ausencia de éstas impedía conocer la fecha inicial de cómputo (*dies a quo*) del plazo de prescripción de tal derecho, que no era otra que la de finalización del plazo voluntario de pago de las liquidaciones; conclusión errónea en la medida en que la citada resolución, al no exigir que las liquidaciones hubieran de incorporarse al expediente en la impugnación de las diligencias de embargo, estaba implícitamente afirmando que por prescripción del derecho a exigir el pago de la deuda como motivo de oposición a una diligencia de embargo debía entenderse exclusivamente la que pudiera haber acaecido desde la notificación de la providencia de apremio, de forma que la prescripción que pudiera haberse producido desde el vencimiento del plazo voluntario de pago de la liquidación hasta la notificación de la providencia de apremio debería apreciarse o hacerse valer únicamente con ocasión de la impugnación de esta última.

Del mismo modo, en coherencia con la consecuencia implícita inherente a la resolución de 30 de septiembre de 2015 (RG 109/2015), cuando la resolución de 20 de marzo de 2019 (RG 1093/2017) -en la que la resolución impugnada del TEAR había declarado de oficio la prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda refiriéndose exclusivamente a las fechas de notificación al interesado de la providencia de apremio y de la diligencia de embargo, al desprenderse el transcurso del plazo de cuatro años entre ambas fechas - dice que cuando se impugna una diligencia de embargo se deben incorporar al expediente todas las actuaciones del período ejecutivo que pudieran ser interruptivas de la prescripción, se está refiriendo en exclusiva a aquellas actuaciones producidas desde la providencia de apremio y no a las que se hubieran podido producir con anterioridad, debiendo estas últimas incorporarse al expediente sólo cuando lo que se impugna es la providencia de apremio.

Aún cuando el criterio propuesto por el Director en segundo lugar para su unificación por este Tribunal Central coincide literalmente con la doctrina vinculante ya manifestada en la resolución de 30 de septiembre de 2015 (RG 109/2015), circunstancia que nos obligaría a inadmitir el presente recurso respecto a tal cuestión -tal como dijimos en nuestra resolución de 9 de junio de 2020 (RG 1484/2019) dictada en unificación de criterio-, consideramos procedente, pese a ello, admitirlo a trámite a efectos de explicitar lo que, implícitamente, estaba ya contenido en las resoluciones de 30 de septiembre de 2015 (RG 109/2015) (acerca de lo que debe entenderse por prescripción del derecho a exigir el pago cuando lo que se impugna es una diligencia de embargo) y en la de 20 de marzo de 2019 (RG 1093/2017) (sobre qué actos del período ejecutivo susceptibles de interrumpir la prescripción deben ser incorporados al expediente cuando se impugna tal diligencia).

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONOMICO-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 criterios primero y tercero cuya unificación se pretende y ESTIMARLO respecto del segundo, fijando el siguiente criterio:

Los documentos que deben aportarse por el órgano de aplicación de los tributos en un expediente relativo a la impugnación de una diligencia de embargo no incluyen los correspondientes a las liquidaciones objeto de apremio, sin perjuicio de que el Tribunal Económico-Administrativo correspondiente pueda requerir su aportación en cualquier momento.

Por prescripción del derecho a exigir el pago de la deuda como motivo de oposición a una diligencia de embargo debe entenderse exclusivamente la que pueda haber acaecido desde la notificación de la providencia de apremio, de forma que la que pueda haberse producido desde el vencimiento del plazo voluntario de pago de la liquidación hasta la notificación de la providencia de apremio deberá apreciarse o hacerse valer únicamente con ocasión de la impugnación de esta última. En consecuencia, a efectos de valorar la posible prescripción, cuando se impugna una diligencia de embargo se deben incorporar al expediente todas las actuaciones del período ejecutivo que pudieran ser interruptivas de la prescripción producidas desde la providencia de apremio y no las que se

hubieran podido producir con anterioridad, debiendo estas últimas incorporarse al expediente sólo cuando lo que se impugna es la providencia de apremio.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.