

RESUMEN

El TS no ha lugar al recurso de casación planteado contra la sentencia que anuló la resolución del TEAC relativa a una diligencia de embargo. La Sala considera que, siendo las liquidaciones impugnadas un presupuesto insoluble al procedimiento de apremio, desde el momento en que aquéllas son anuladas modificando la cuota, o la cantidad a ingresar, el principio de conservación del embargo no puede operar, ya que está afectando a un elemento esencial indispensable para adecuar la ejecución a lo que realmente deba ejecutarse.

CLASIFICACIÓN POR CONCEPTOS JURÍDICOS

EMBARGO

RECAUDACIÓN

De tributos

TRIBUTOS

RECAUDACIÓN

Procedimiento en vía de apremio

Providencia de apremio

FICHA TÉCNICAFavorable a: *Apremiado (ejecutado de apremio)*; Desfavorable a: *Hacienda estatal*Procedimiento: *Recurso de casación*

Legislación

Cita RD 520/2005 de 13 mayo 2005. Rgto. general de desarrollo de Ley 58/2003, de 17 diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa

Cita art.139 de Ley 29/1998 de 13 julio 1998. Jurisdicción Contencioso-Administrativa

Cita art.64 de Ley 30/1992 de 26 noviembre 1992. Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común

Cita RD 1684/1990 de 20 diciembre 1990. Reglamento General de Recaudación

Cita art.131, art.137, art.145 de Ley 230/1963 de 28 diciembre 1963. General Tributaria

Jurisprudencia

Resuelve el recurso interpuesto contra SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 15 junio 2004 (J2004/289660)

Cita en el mismo sentido STS Sala 3ª de 17 octubre 1994 (J1994/8361)

Cita sobre TRIBUTOS - RECAUDACIÓN - Procedimiento en vía de apremio - Providencia de apremio STS Sala 3ª de 18 noviembre 2002 (J2002/61235)

Cita sobre TRIBUTOS - RECAUDACIÓN - Procedimiento en vía de apremio - Providencia de apremio STS Sala 3ª de 29 diciembre 2001 (J2001/65772)

Cita sobre TRIBUTOS - RECAUDACIÓN - Procedimiento en vía de apremio - Providencia de apremio STS Sala 3ª de 18 diciembre 1995 (J1995/7947)

Cita STS Sala 3ª de 24 noviembre 1995 (J1995/7214)

Cita STS Sala 3ª de 27 julio 1995 (J1995/5828)

Cita sobre TRIBUTOS - RECAUDACIÓN - Procedimiento en vía de apremio - Providencia de apremio STS Sala 3ª de 19 julio 1995 (J1995/4386)

Cita STS Sala 3ª de 20 junio 1995 (J1995/3728)

Cita sobre TRIBUTOS - RECAUDACIÓN - Procedimiento en vía de apremio - Providencia de apremio STS Sala 3ª de 24 febrero 1995 (J1995/1305)

JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

MANUEL MARTIN TIMON

MANUEL VICENTE GARZON HERRERO

OSCAR GONZALEZ GONZALEZ

RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a diez de febrero de dos mil diez.

En el recurso de casación núm. 9370/2004, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, dirigida y asistida por el Abogado del Estado, contra la sentencia dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en fecha 15 de junio de 2004, recaída en el recurso núm. 788/2002, sobre Recaudación; habiendo comparecido como parte recurrida la Entidad SNIACE, S.A., representada por la Procuradora D^a María Isabel Campillo García, y asistida de letrado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En el proceso contencioso administrativo antes referido, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Séptima) dictó sentencia estimando el recurso promovido por la Entidad SNIACE, S.A., contra la Resolución del TEAC, de fecha 7 de febrero de 2002, que estimó en parte la reclamación económico-administrativa por la interpuesta por la Entidad hoy recurrida, contra Diligencia de Embargo de Bienes Inmuebles de fecha 10 de marzo de 1997 del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Recaudación Tributaria.

SEGUNDO.- Notificada esta sentencia a las partes, por la Administración recurrente se presentó escrito preparando recurso de casación, el cual fue tenido por preparado en providencia de la Sala de instancia de fecha 15 de septiembre de 2004, al tiempo que ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo, previo emplazamiento de los litigantes.

TERCERO.- Emplazadas las partes, la recurrente (ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO) compareció en tiempo y forma ante este Tribunal Supremo, y formuló en fecha 24 de noviembre de 2004, el escrito de interposición del recurso de casación, en el cual expusieron, los siguientes motivos de casación:

1) Al amparo de lo preceptuado en el núm. 1, letra d) del art. 88 de la Ley Jurisdiccional, por infracción de las normas del ordenamiento jurídico. Infracción del art. 131 de la LGT núm. 230/1963, de 28 de diciembre, en redacción vigente a la fecha de los hechos y 94.1 del Reglamento General de Recaudación.

Terminando por suplicar dicte sentencia por la que, se estime este recurso, case y anule la sentencia recurrida y, en su lugar, se dicte nueva sentencia por la que declare conforme a derecho la Resolución del TEAC de 7 de febrero de 2002, confirmatoria de la diligencia de embargo de bienes inmuebles de 10 de marzo de 1997 del Departamento de Recaudación de la Agencia Tributaria.

CUARTO.- Por providencia de la Sala, de fecha 17 de mayo de 2006, se acordó admitir a trámite el presente recurso de casación, ordenándose por otra de 8 de junio de 2006, entregar copia del escrito de formalización del recurso a la parte comparecida como recurrida (SNIACE, S.A.), a fin de que en el plazo de treinta días pudiera oponerse al mismo, lo que hizo mediante escrito de fecha 6 de septiembre de 2006, en el que expuso los razonamientos que creyó oportunos y solicitó se dicte sentencia desestimando el recurso de casación interpuesto, con expresa imposición de costas a la parte recurrente.

QUINTO.- Por providencia de fecha 14 de octubre de 2009, se señaló para la votación y fallo de este recurso de casación el día 3 de febrero de 2010, en que tuvo lugar.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Oscar Gonzalez Gonzalez, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional estimó el recurso interpuesto por la entidad SNIACE, S.A. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central que desestimó la reclamación formulada contra Diligencia de Embargo de Bienes Inmuebles del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Recaudación Tributaria.

Son hechos recogidos en la sentencia de instancia los siguientes:

"1º) En el Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el procedimiento de apremio seguido contra la ahora recurrente dictó, el 10 de marzo de 1997, Diligencia de Embargo de Bienes Inmuebles propiedad de la deudora, para la exacción de una deuda de 26.361.272,14 euros, por el concepto, importes y periodos, según siguiente desglose:

CONCEPTO PRINCIPAL Y RECARGO INGRESADO PENDIENTE

EMBARGAR

CAN. VERTIDOS 87 252.000.000 54.129.095 197.870.905

CAN. VERTIDOS 88 378.000.000 31.254.644 346.745.356

CAN. VERTIDOS 90 630.000.000 0 630.000.000

CAN. VERTIDOS 91 630.000.000 0 630.000.000

CAN. VERTIDOS 92 630.000.000 0 630.000.000

CAN. VERTIDOS 93 630.000.000 0 630.000.000

CAN. VERTIDOS 94 630.000.000 0 630.000.000

CAN. VERTIDOS 95 630.000.000 0 630.000.000

INT. DEMO.845.000 0 47.845.000

TASA SERV. FACULT 29.468 0 29.468

CAN. REGULACIÓN 736.698 0 736.698

CAN. REGULACIÓN 867.847 0 867.847

TASA SER, FACULT 34.714 0 34.714

COSTAS 12.000.000

TOTAL: 4.386.129.98

2º) Contra la referida diligencia se presentó, el día 30 de marzo de 1998, reclamación ante el Tribunal Económico Administrativo Central que fue desestimada mediante Acuerdo de 24 de diciembre de 1999; este Acuerdo, en recurso promovido ante la Audiencia Nacional fue anulado mediante Sentencia de 26 de marzo de 2002 retrotrayendo las actuaciones para conceder a la sociedad reclamante un nuevo trámite de audiencia y defensa.

3º) En cumplimiento de la sentencia mencionada, la hoy actora, formuló las correspondientes alegaciones y una vez dictadas las providencias de apremio (en número de trece), origen del embargo impugnado, fueron presentadas reclamaciones correspondientes al Canon de Vertidos de los ejercicios 1987, 1988, 1990, siendo desestimados por el Tribunal Económico Administrativo Central, primero y por Sentencias de la Audiencia Nacional de 19 de junio de 2001 y de 9 de octubre de 2001, confirmando las Providencias de Apremio correspondientes.

4º) Mediante Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 4 de diciembre de 1998 se estimó en parte el recurso de alzada, anulándose la liquidación del Canon de Vertidos de 1992.

5º) Mediante Acuerdo del propio Tribunal Central de fecha 11 de junio de 1989 se estimó también en parte el recurso de alzada interpuesto, y se anuló la liquidación del Canon de Vertidos de 1995, ordenándose se dictara liquidación nueva en sustitución de la anulada.

6º) Finalmente, mediante Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 22 de diciembre de 2000, también se estimó en parte otro recurso de alzada, anulándose la liquidación correspondiente al Canon de Vertidos de 1993, ordenándose, asimismo, se dictara otra liquidación en sustitución de la anulada".

El Tribunal de instancia basó su fallo en los siguientes fundamentos:

" TERCERO Al respecto debe decirse que el artículo 106.1 del Reglamento General de Recaudación aprobado por R.D. 1684/1990, la providencia de apremio es el acto de la Administración que despacha la ejecución contra el patrimonio del deudor en virtud de los títulos a que se refiere el artículo anterior.

Pero para poder despachar ejecución sobre los bienes del deudor tributario, se hace necesario que exista un título que lleve aparejada ejecución, título, que en este caso, lo emite la propia administración estando facultados para ello, los Jefes de las Dependencias de Recaudación, iniciándose con ello el procedimiento de la vía de apremio.

Este título con fuerza ejecutiva debe acreditar la existencia de un crédito vencido, exigible, líquido, y que está constituido por el Certificado de Descubierto, que plasma la existencia del importe exacto de un crédito que se ha determinado contradictoriamente en el procedimiento de gestión, y que le sirve de base las liquidaciones giradas, de forma que finalizados los plazos de ingreso en período voluntario, se expedirán los títulos a que se refiere el artículo anterior, (artículo 105 del R.D. 1684/90).

Contenido necesario de dicho certificado de descubierto es el concepto, importe de la deuda y período a que corresponde, y que con indicación expresa de que la deuda no ha sido satisfecha, de haber expirado el correspondiente plazo de ingreso en período voluntario y del comienzo de devengo de intereses de demora. (Artículo 105.2).

CUARTO Al anularse por la resolución del TEAC de fecha 22 de diciembre de 2000, el canon de 1993 no solamente se ha dejado sin base la certificación de descubierto, puesto que ya no coincide el importe fijado en las liquidaciones originarias, con el que se considera exigible, si no que también se ha modificado el importe por el que se despacha la ejecución contra los bienes del deudor tributario, que debe ser menor que la despachada en su momento, y que será necesario se gire una nueva liquidación en la que manteniendo la base de cuota, intereses y demás datos que debe contener toda liquidación conforme al artículo 145 de la L.G.T ., al no verse afectado por la declaración de nulidad, artículo 64 de la Ley 30/92 , se incorpore el nuevo importe de la sanción, se notifique para que pueda ser pagado en período voluntario, o en su caso impugnado en cuanto a este particular, y transcurrido el plazo de pago voluntario, librar nuevo certificado de descubierto por el nuevo importe y la correspondiente providencia de apremio, dando lugar, en su caso, a nuevo embargo de bienes del deudor.

Así lo entiende el Tribunal Supremo en sus sentencias de fechas Sentencia Tribunal Supremo de 18 noviembre 2002, y de 29 diciembre 2001

"La cuestión carece de alternativa en la práctica, ya que si la deuda tributaria reclamada resulta nula, por no ser ajustada a derecho, no es posible apremiarla, siendo esta -la inexistencia de liquidación válidamente practicada- un motivo de anulación de la providencia de apremio."

"En definitiva, la irregularidad de la certificación de descubierto, al consignar en ella mayor suma que la debida, lleva consigo la de la providencia de apremio, todo lo cual conlleva la procedencia de estimar los motivos de casación alegados, que guardan relación con la formación del título ejecutivo y la expedición de la providencia de apremio singularmente los artículos 103, 105, 106 y 136 del Reglamento de 1968, así como los 94 y 95 ."

La posibilidad de llegar a la conclusión de anular la providencia de apremio se basa, en los posibles vicios del título habilitante en el que se basa la ejecución,

Así el Tribunal Supremo en su sentencia de fecha 9 de diciembre de 1996 declara que admitida por reiterada doctrina de esta Sala, la posibilidad de impugnación de la providencia de apremio por motivos de nulidad absoluta de la liquidación correspondiente, motivos incardinables, en el de "defecto formal en la certificación o documento que inicie el procedimiento" -art. 137.e) de la Ley General Tributaria -, o en el de "defecto formal en el título expedido para la ejecución" -art. 99.1.d) del Reglamento General de Recaudación 1684/1990 , aquí aplicable, es clara la correcta conclusión a que llega la referida sentencia de instancia cuando razona que los antes citados certificación, documento o título habilitante para la ejecución, incluyeron una liquidación que fue declarada nula con posterioridad. En esta circunstancia, pues, se funda el defecto formal que sirve de fundamento a la declaración de no ser ajustadas a Derecho las resoluciones recaídas en la vía económico-administrativa que así no lo entendieron.

Continúa la sentencia del Tribunal Supremo afirmando que Además de cuanto se lleva razonado, que hace decaer el primero de los motivos de casación aducidos por la representación del Estado, es preciso insistir en que la doctrina jurisprudencial relativa a que contra la procedencia de la vía de apremio solo caben los motivos específicamente tasados en el art. 137 de la Ley General Tributaria , de la que pueden citarse como exponente las sentencias de esta Sala de 19 de julio, 24 de noviembre y 18 de diciembre de 1995 , no se ve desvirtuada por la posibilidad de invocar como defecto formal del título habilitante de la ejecución motivos de nulidad plena afectantes a la liquidación que dicha certificación debe necesariamente reflejar o recoger, posibilidad también sancionada por una consolidada doctrina jurisprudencial que ya se recoge en el fundamento jurídico primero de la presente.

Pueden traerse a colación otras sentencias de 1º de junio de 1991, de 24 de febrero, 20 de junio y 27 de julio de 1995 - que mantienen la misma postura afirmando que la posibilidad de reproducir, en la impugnación de la providencia que abre el procedimiento de apremio, cuestiones relativas a la nulidad de pleno derecho de los actos de cuya ejecución se trata ha sido admitida por una reiterada doctrina jurisprudencial de esta Sala.

QUINTO por todo ello, no puede afirmarse que pueda aplicarse la doctrina de la conservación de los actos, puesto que como queda dicho, la certificación de descubierto, y por ello, la providencia de apremio, se ven afectados por la declaración de nulidad de la liquidación, cuyo importe forma parte de la deuda tributaria en su momento, pero que se modifica en un momento posterior, y por tanto quedan sin cumplir las formalidades exigidas en el artículo 99.1.d) del R.G.R . omisión de los datos que permitan identificar la deuda apremiada .

SEXTO No hay constancia en el expediente ni del certificado de descubierto ni de la providencia de apremio, sin que se haya aportado en período probatorio por la Administración sobre quien recae la carga de la prueba de su existencia, en este caso.

Por todo ello procede estimar el recurso interpuesto sin hacer expresa imposición en cuanto al pago de las costas al no existir mérito legal para ello, conforme a lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley 29/98 ."

Contra esta sentencia el Abogado del Estado ha interpuesto la presente casación con base en el motivo que ha quedado transcrito en los antecedentes, y que en síntesis expresa que en las resoluciones del TEAC que estiman en parte las reclamaciones referidas a los cánones de vertidos de 1992, 1993 y 1994 se ordena la sustitución de las liquidaciones impugnadas por otras con cuantía determinada o determinable, lo que permite que sea perfectamente compatible con el mantenimiento de la diligencia de embargo, bastando la reducción de su cuantía en base al principio de proporcionalidad y de conservación de los actos no afectados por la nulidad, sobre todo si se tiene en cuenta que la diligencia de embargo no sólo garantiza las referidas liquidaciones sino también las referidas a los ejercicios 1987, 1988 y 1990 que fueron confirmadas en vía jurisdiccional, y la de los ejercicios de 1991 y 1994 que no consta que hayan sido objeto de impugnación.

SEGUNDO.- Como acertadamente se indica por la parte recurrida en su escrito de oposición, la sentencia estima el recurso por dos motivos: 1) por no haber constancia en el expediente "ni del certificado de descubierto ni de la providencia de apremio, sin que se haya aportado en período probatorio por la Administración sobre quien recae la carga de la prueba de su existencia en este caso", y 2) por haberse dejado sin base la certificación de descubierto, "puesto que ya no coincide el importe fijado en las liquidaciones originarias con lo que se considera exigible, si no que también se ha modificado el importe por el que se despacha la ejecución contra los bienes del deudor tributario que debe ser menor a la despachada en su momento".

Pues bien, el Abogado del Estado centra su impugnación en este último motivo invocando como se dijo, la reducción del importe del embargo con base en el criterio de conservación de los actos y en el principio de proporcionalidad, pero para nada se refiere al primer motivo que dio pie a la nulidad del acto, lo que implica que, aunque se estimara su recurso, esto se contraería solo a lo impugnado quedando en pie la otra razón de la nulidad del acto, lo que evitaría un pronunciamiento favorable a la casación.

Pero es que además su tesis impugnatoria no puede prosperar, pues como se recoge en la sentencia de esta Sala de 17 de octubre de 1994 " Cuando se trata de embargos, no nos hallamos ante unas deudas indeterminadas, sino ante unas deudas cuyo importe es conocido, que ha sido autorizado por una providencia de apremio, despachando ejecución por una cantidad determinada. Será, por lo tanto, esa cantidad la que determine el importe de los bienes a embargar ".

Siendo pues las liquidaciones impugnadas un presupuesto indisoluble al procedimiento de apremio, desde el momento en que aquéllas son anuladas modificando la cuota, o la cantidad a ingresar, el principio de conservación del embargo no puede operar, ya que está afectando a un elemento esencial indispensable para adecuar la ejecución a lo que realmente deba ejecutarse. Es este, por otra parte el sentido que se desprende del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo , que aunque no aplicable al caso puede servir de elemento interpretativo, y en el que sólo se permite la conservación de los actos cuando la resolución parcialmente estimatoria deje inalterada la cuota, la cantidad a ingresar o la sanción.

TERCERO.- La aplicación de la doctrina expuesta comporta la desestimación del Recurso de Casación que decidimos, con expresa imposición de costas al recurrente, si bien, en uso de la facultad que otorga el art. 139.3 de la Ley Jurisdiccional, se limita su importe a 1.500 euros.

En atención a todo lo expuesto, en nombre de Su Majestad EL REY,

FALLO

Que declaramos no haber lugar y, por lo tanto, DESESTIMAMOS el presente recurso de casación núm. 9370/2004, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en fecha 15 de junio de 2004, recaída en el recurso núm. 788/2002, con imposición de costas a la parte recurrente con el límite cuantitativo expresado en el último de los Fundamentos Jurídicos.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse por el Consejo General del Poder Judicial en la publicación oficial de jurisprudencia de este Tribunal Supremo, definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Manuel Martin Timon Joaquin Huelin Martinez de Velasco Oscar Gonzalez Gonzalez Publicación.- Leída y publicada fue la anterior sentencia en el mismo día de su fecha por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D. Oscar Gonzalez Gonzalez, estando constituida la Sala en audiencia pública de lo que, como Secretario, certifico.

Número CENDOJ:28079130022010100064