

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093440

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 17 de junio de 2024

Sala 3.^a

R.G. 4314/2022

SUMARIO:

Procedimiento de recaudación. Período ejecutivo. Procedimiento de apremio. Embargo de bienes. Enajenación de bienes embargados. Solicitud de suspensión por causar su ejecución perjuicios de imposible reparación.

Es claro que el artículo 46.1 del RD 520/2005 (RGRVA) constituye una excepción a la regla general de la ejecutividad de los actos administrativos por la vía de la suspensión con dispensa total o parcial de garantías y, por ello, no basta con invocar genéricamente los efectos negativos que provocaría su ejecución, sino que, además:

-Estos han de comportar un perjuicio de "difícil o imposible reparación", es decir, que su ejecución ocasione un impacto de carácter irreversible, o de cierta irreversibilidad, en el devenir, conducta, o situación del obligado tributario, de tal manera que ni tan siquiera la eventual estimación de sus pretensiones, con los consiguientes efectos favorables que ello pudiera conllevar, permitiera el restablecimiento de la situación inicial, o bien, el resarcimiento de los perjuicios causados.

-Asimismo, tales efectos perjudiciales no deben referirse a los que pudiera originar, con carácter general, la ejecución del acto impugnado, sino que deben circunscribirse estrictamente a los causados por la inmediatez o anticipación de la citada ejecución en tanto se sustancia el fondo del asunto, pues, de confirmarse finalmente la legalidad del acto en cuestión, este sería plenamente ejecutable con independencia de los efectos causados sobre la figura del deudor.

-Finalmente, tampoco bastaría con la mera descripción de los extremos anteriores, sino que estos han de estar avalados por una detallada y precisa carga probatoria por parte del obligado tributario, quien deberá aportar la documentación que estime conveniente para acreditar, no sólo la realidad y efectividad de los perjuicios, sino el impacto que pudieran tener en su esfera económico-financiera, patrimonial o personal.

Es claro que nos encontramos ante el último estadio del procedimiento recaudatorio, cual es la enajenación del bien embargado y su adjudicación a un tercero mediante el procedimiento de subasta. Ante tal situación, que encierra un evidente carácter de irreversibilidad, la Ley establece algunas cláusulas de salvaguarda, entre las que puede destacarse la establecida en el art. 172.3 de la Ley 58/2003 (LGT), según el cual: «3. La Administración tributaria no podrá proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de apremio hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme, salvo en los supuestos de fuerza mayor, bienes perecederos, bienes en los que exista un riesgo de pérdida inminente de valor o cuando el obligado tributario solicite de forma expresa su enajenación.».

La enajenación de los bienes embargados se erige como un procedimiento de «último recurso» para resarcir las deudas tributarias, pues, por un lado, aquella se encuentra supeditada a la firmeza de los actos liquidatorios cuya ejecución haya dado lugar al embargo de los citados bienes y derechos, y, por otro, que el deudor, siempre que satisfaga las cantidades adeudadas, podrá evitar, hasta el último momento, la citada enajenación, entendiéndose este como «cualquier momento anterior al de emisión de la certificación del acta de adjudicación de los bienes, o, en su caso, al de otorgamiento de la escritura pública de venta».

Si bien es cierto que los perjuicios de difícil o imposible reparación constituyen un concepto jurídico indeterminado, también lo es que, en el presente supuesto parecen concurrir los elementos básicos esenciales que permiten apreciar la existencia de indicios:

-Resulta evidente que la enajenación de los bienes inmuebles y, por ende, su adjudicación a un tercero, encierra un carácter de irreversibilidad que, ni aun siendo resarcido económicamente, podría ver restablecida su situación inicial, habida cuenta de que la titularidad de esos inmuebles en concreto se transfiere a un tercero.

-Por otro lado, no debe obviarse que el Acuerdo de enajenación ha sido impugnado ante el Tribunal Central, por lo que la inmediatez de la ejecución del acto, esto es, la continuación del procedimiento de subasta sin haberse declarado el ajuste, o no, a Derecho del Acuerdo que dio lugar al mismo, podría culminar en la situación irreversible anteriormente mencionada.

-Finalmente, la propia constatación de la situación en la que se encuentra el expediente recaudatorio constituye prueba, por sí sola, de los posibles perjuicios de difícil o imposible reparación, sin necesidad de desplegar una mayor carga probatoria por parte del interesado. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 172 y 233.
RD 520/2005 (RGRVA), arts. 40, 46 y 47.
RD 939/2005 (RGR), art. 101.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver la solicitud de suspensión del siguiente acto.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Navarra, dictó el 15 de febrero de 2022, acuerdo de enajenación mediante subasta nº S2022...01, de las fincas rústicas ...0, ...3, ...2, ...2, ...8, ...4, ...2,...3, ...6, ...6, ...4, ...1, ...7, ...0, ...4, ...8, ...6, ...9, ...0, ...1, ...2,...5,...7, ...6, ...2,...6, ...6, ...2, ...1 y ...3 inscritas en el Registro de la Propiedad núm ...de ... que figuran relacionadas y descritas en el Anexo, para hacer frente a la deuda del obligado al pago, N.I.F. ..., que figura en el Anexo 2:

IMPORTE PENDIENTE TOTAL	1.258.703,80
INTERESES	66.342,64
COSTAS	118,73
IMPORTE A EMBARGAR	1.325.165,17

Segundo.

Contra el anterior acuerdo se interpuso recurso de reposición que fue desestimado por resolución de 11 de abril de 2022 de la misma Dependencia Regional de Recaudación, de acuerdo con los siguientes Fundamentos:

"La Ley 58/2003 ... regula en el artículo 172.1 las causas de impugnación del acuerdo de enajenación de los bienes embargados, en los siguientes términos: "(...)"

El artículo 112 del mismo texto legal, que regula la notificación por comparecencia indica en su punto 3 que:

"3. Cuando el inicio de un procedimiento o cualquiera de sus trámites se entiendan notificados por no haber comparecido el obligado tributario o su representante, se le tendrá por notificado de las sucesivas actuaciones y diligencias de dicho procedimiento, y se mantendrá el derecho que le asiste a comparecer en cualquier momento del mismo. No obstante, las liquidaciones que se dicten en el procedimiento y los acuerdos de enajenación de los bienes embargados deberán ser notificados con arreglo a lo establecido en esta Sección."

... en relación con las cuestiones relativas a las valoraciones de los bienes a enajenar, el ofrecimiento de las fincas para su adjudicación a la Hacienda Pública y al valor de adjudicación en subasta, que el único motivo de oposición al acuerdo de enajenación es el señalado en el artículo 172.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Las alegaciones relativas a la valoración debieron ser alegadas en tiempo y forma una vez notificadas las citadas valoraciones.

... tales cuestiones fueron ya planteadas en el escrito presentado el 7 de septiembre de 2021 ... al que se da contestación el 15 de noviembre de 2021 ...

Respecto al incremento del importe a embargar en 118,73 euros en concepto de costas, se comunica que corresponde a la tasa por publicación en el Boletín Oficial de Estado (BOE) del anuncio de subasta ...

De los datos y antecedentes que obran en esta Dependencia, se verifica que, a través de las notificaciones de las providencias de apremio con clave de liquidación M...78, M...10 y M...30 y de los requerimientos de pago de deudas con privilegio tras cese de efectos del concurso por aprobación del convenio de acreedores indicados en Antecedentes, en relación con las liquidaciones M...10 y M...30, se ha advertido a la recurrente de la ejecución de las garantías aportadas en caso de falta de pago de las indicadas liquidaciones.

... queda acreditado que ninguna de las notificaciones relativas a la advertencia de ejecución de la referida garantía se ha realizado conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 112 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, tal como se ha expuesto en los Antecedentes.

Por tanto, no concurre la única causa de impugnación del acuerdo de enajenación de bienes embargados determinada por el artículo 172.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (...)"

Tercero.

Frente a la anterior resolución, con fecha 11 de mayo de 2022, se deduce reclamación económico-administrativa solicitando la puesta de manifiesto del expediente para alegaciones y prueba; y en escrito separado, se solicitó la suspensión del acto impugnado con dispensa total de garantías, por perjuicios de imposible o difícil reparación manifestándose en que: -colocaría a la entidad en causa de disolución, -estar sometida al cumplimiento de Convenio Judicial derivado de un procedimiento concursal, según Sentencia de fecha 30 de octubre de 2017 acordado y validado por el Juzgado de lo Mercantil nº ... de ..., supervisado por la Administración Concursal y por el Juez de lo Mercantil para su correcto cumplimiento, y -el sometimiento a aval u otra garantía afectaría tanto a la posición de la Hacienda Pública como a los restantes acreedores ordinarios y subordinados.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver la presente solicitud de suspensión, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

Segundo.

La suspensión de la ejecución de los actos en vía Económico-Administrativa se encuentra regulada en el artículo 233 LGT, según el cual:

"4. El tribunal podrá suspender la ejecución del acto con dispensa total o parcial de garantías cuando dicha ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación. (...).

5. Se podrá suspender la ejecución del acto recurrido sin necesidad de aportar garantía cuando se aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho.

6. El tribunal económico-administrativo decidirá sobre la admisión a trámite de la solicitud de suspensión en los supuestos a los que se refieren los apartados 4 y 5 de este artículo, y la inadmitirá cuando no pueda deducirse de la documentación aportada en la solicitud de suspensión o existente en el expediente administrativo, la existencia de indicios de los perjuicios de difícil o imposible reparación o la existencia de error aritmético, material o de hecho. (...)."

Los preceptos anteriores se encuentra desarrollados en los artículos 46 y 47 RGRVA, siendo especialmente destacable lo previsto en el artículo 46.1 RGRVA, según el cual:

"1. El tribunal económico-administrativo que conozca de la reclamación contra el acto cuya suspensión se solicita será competente para tramitar y resolver las peticiones de suspensión con dispensa total o parcial de garantías que se fundamenten en perjuicios de difícil o imposible reparación, tanto para los supuestos de deuda tributaria o cantidad líquida como en aquellos otros supuestos de actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida",

añadiendo a continuación que:

"También será competente para tramitar y resolver la petición de suspensión que se fundamente en error aritmético, material o de hecho."

Asimismo, dispone el artículo 46.4 del RGRVA, en su redacción vigente «ratione temporis»:

"Subsanados los defectos o cuando el trámite de subsanación no haya sido necesario, el tribunal económico-administrativo decidirá sobre la admisión a trámite de la solicitud, y la inadmitirá cuando no pueda deducirse de la documentación incorporada al expediente la existencia de indicios de los perjuicios de difícil o imposible reparación o la existencia de error aritmético, material o de hecho."

Finalmente, en lo que respecta a la solicitud de suspensión, el artículo 40 RGRVA establece lo siguiente:

"(...) Deberá aportarse necesariamente la siguiente documentación:

(...)

c) Cuando la solicitud se base en que la ejecución del acto podría causar perjuicios de difícil o imposible reparación, deberá acreditarse dicha circunstancia. (...).

d) Cuando se solicite la suspensión sin garantía porque el acto recurrido incurra en un error aritmético, material o de hecho, se deberá justificar la concurrencia de dicho error."

Por tanto, se atribuye al Tribunal Económico-Administrativo que conozca de la reclamación la competencia para resolver las solicitudes de suspensión, con dispensa total o parcial de garantías, cuando se fundamenten, exclusivamente, en «perjuicios de difícil o imposible reparación», o bien, en la existencia de «error aritmético, material o de hecho» al dictar el acto cuya ejecución se pretende suspender.

En consecuencia, para que este Tribunal Central acceda a la suspensión solicitada es requisito necesario e indispensable que se alegue y se justifique de forma especial la concurrencia de alguno de los supuestos mencionados, adjuntando los documentos y medios de prueba que así lo acrediten.

Tercero.

Es claro que el artículo 46.1 RGRVA constituye una excepción a la regla general de la ejecutividad de los actos administrativos por la vía de la suspensión con dispensa total o parcial de garantías y, por ello, no basta con invocar genéricamente los efectos negativos que provocaría su ejecución, sino que, además:

1. Estos han de comportar un perjuicio de «difícil o imposible reparación», es decir, que su ejecución ocasione un impacto de carácter irreversible, o de cierta irreversibilidad, en el devenir, conducta, o situación del obligado tributario, de tal manera que ni tan siquiera la eventual estimación de sus pretensiones, con los consiguientes efectos favorables que ello pudiera conllevar, permitiera el restablecimiento de la situación inicial, o bien, el resarcimiento de los perjuicios causados.

2. Asimismo, tales efectos perjudiciales no deben referirse a los que pudiera originar, con carácter general, la ejecución del acto impugnado, sino que deben circunscribirse estrictamente a los causados por la inmediatez o anticipación de la citada ejecución en tanto se sustancia el fondo del asunto, pues, de confirmarse finalmente la legalidad del acto en cuestión, este sería plenamente ejecutable con independencia de los efectos causados sobre la figura del deudor.

3. Finalmente, tampoco bastaría con la mera descripción de los extremos anteriores, sino que estos han de estar avalados por una detallada y precisa carga probatoria por parte del obligado tributario, quien deberá aportar la documentación que estime conveniente para acreditar, no sólo la realidad y efectividad de los perjuicios, sino el impacto que pudieran tener en su esfera económico financiera, patrimonial o personal.

En el presente supuesto, se notificó Acuerdo de enajenación mediante subasta nº S2022...01 de las ... fincas rústicas citadas en el Antecedente de Hecho Primero, inscritas en el Registro de la Propiedad núm ... de

A la vista de lo anterior, es claro que nos encontramos ante el último estadio del procedimiento recaudatorio, cual es la enajenación del bien embargado y su adjudicación a un tercero mediante el procedimiento de subasta. Ante tal situación, que encierra un evidente carácter de irreversibilidad, la Ley establece algunas cláusulas de salvaguarda, entre las que puede destacarse, en primer lugar, la establecida en el artículo 172.3 LGT, según el cual:

"3. La Administración tributaria no podrá proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de apremio hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme, salvo en los supuestos de fuerza mayor, bienes perecederos, bienes en los que exista un riesgo de pérdida inminente de valor o cuando el obligado tributario solicite de forma expresa su enajenación."

En este punto, hace al caso traer a colación la Sentencia del TSJ de Cataluña (Rec 147/2001), de 16 de septiembre de 2005, en la que se aborda la cuestión de la firmeza de la liquidación, en los siguientes términos:

"...; la firmeza del acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada...; ha de entenderse impedida por la pendencia de cualquier recurso o reclamación, administrativa, económico- administrativa o jurisdiccional, contra el acto de liquidación."

Por el contrario, si el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada se dejó firme y consentido, no cabrá la suspensión del acuerdo de enajenación y subasta si el mismo se impugna sin otro objeto que dilatar el propio apremio, esto es, no se invocan causas que afectan al propio acuerdo o a la propia y discutida firmeza del acto de liquidación. De no hacerse así, como ya se ha apuntado, quedaría siempre en manos del ejecutado la propia enajenación, con sólo impugnar indefinidamente el acuerdo de subasta. Y lo mismo cabe decir del embargo, que no es sino un paso previo de afección de bienes para proceder posteriormente a su enajenación, la cual quedará suspendida "ope legis" si el acuerdo liquidatorio no es firme, y no cabe suspender por razones meramente dilatorias...;"

En segundo lugar, lo dispuesto en el artículo 101.2 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación:

"2. El acuerdo de enajenación será notificado al obligado al pago, a su cónyuge si se trata de bienes gananciales o si se trata de la vivienda habitual, a los acreedores hipotecarios, pignoraticios y en general a los titulares de derechos inscritos en el correspondiente registro público con posterioridad al derecho de la Hacienda pública que figuren en la certificación de cargas emitida al efecto, al depositario, si es ajeno a la Administración y, en caso de existir, a los copropietarios y terceros poseedores de los bienes a subastar. (...).

En la notificación se hará constar que, en cualquier momento anterior al de emisión de la certificación del acta de adjudicación de los bienes, o, en su caso, al de otorgamiento de la escritura pública de venta podrán liberarse los bienes embargados mediante el pago de las cantidades establecidas en el artículo 169.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria."

A la vista de los preceptos anteriores, la enajenación de los bienes embargados se erige como un procedimiento de «último recurso» para resarcir las deudas tributarias, pues, por un lado, aquella se encuentra supeditada a la firmeza de los actos liquidatorios cuya ejecución haya dado lugar al embargo de los citados bienes y derechos, y, por otro, que el deudor, siempre que satisfaga las cantidades adeudadas, podrá evitar, hasta el último momento, la citada enajenación, entendiéndose este como «cualquier momento anterior al de emisión de la certificación del acta de adjudicación de los bienes, o, en su caso, al de otorgamiento de la escritura pública de venta».

Si bien es cierto que los perjuicios de difícil o imposible reparación constituyen un concepto jurídico indeterminado, también lo es que, en el presente supuesto parecen concurrir los elementos básicos esenciales que permiten apreciar la existencia de indicios de la causación de aquellos:

1. Así las cosas, resulta evidente que la enajenación de los bienes inmuebles y, por ende, su adjudicación a un tercero, encierra un carácter de irreversibilidad que, ni aún siendo resarcido económicamente, podría ver restablecida su situación inicial, habida cuenta de que la titularidad de esos inmuebles en concreto se transfiere a un tercero.
2. Por otro lado, no debe obviarse que el Acuerdo de enajenación ha sido impugnado ante este Tribunal Central, por lo que la inmediatez de la ejecución del acto, esto es, la continuación del procedimiento de subasta sin haberse declarado el ajuste, o no, a Derecho del Acuerdo que dio lugar al mismo, podría culminar en la situación irreversible anteriormente mencionada.
3. Finalmente, la propia constatación de la situación en la que se encuentra el expediente recaudatorio constituye prueba, por sí sola, de los posibles perjuicios de difícil o imposible reparación, sin necesidad de desplegar una mayor carga probatoria por parte del interesado.

Cuarto.

Por tanto, dados los posibles efectos adversos que se pudieran producir en caso de continuar el procedimiento de enajenación de bienes, en tanto se sustancia el procedimiento principal del que trae causa la presente pieza separada, razones de prudencia invitan a este Tribunal Central a otorgar la suspensión solicitada, sin perjuicio de la concurrencia de alguna de las excepciones expresamente contempladas en el artículo 172.3 LGT para proceder a la enajenación de los bienes o derechos embargados.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo.

ACUERDA

Otorgar la suspensión.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas