

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ066004

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de marzo de 2017

Vocalía 12.^a

R.G. 5358/2016

SUMARIO:

Procedimiento de recaudación. Período ejecutivo. Procedimiento de apremio. Embargo de bienes. Enajenación de bienes embargados. Aplicación de la suspensión «ex lege» para la enajenación de bienes embargados a la ejecución de los bienes ofrecidos en garantía hasta que las deudas sean firmes. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. En el caso que aquí se analiza, se trata de determinar si la previsión contemplada en el art. 172.3 de la Ley 58/2003 (LGT), el cual establece una suspensión «ex lege» para la enajenación de bienes embargados hasta que las deudas que han motivado esos embargos sean firmes, resulta o no de aplicación a la ejecución de las bienes ofrecidos como garantía aceptada y formalizada en el supuesto de impago de las deudas que dichas garantías afianzan. Pues bien, no existen dos procedimientos diferentes para proceder a la enajenación de los bienes para satisfacer los débitos de la Hacienda Pública, uno en caso de ejecución de garantías y otro en caso de enajenación de bienes embargados. Es el mismo procedimiento regulado reglamentariamente al que se remite la Ley 58/2003 (LGT) cuando se refiere a la ejecución de las garantías ofrecidas. Por lo tanto, cuando el RD 939/2005 (RGR) hace referencia a la enajenación de bienes embargados, sin aludir a bienes ofrecidos en garantía o hipotecados, es porque tal mención resulta tan innecesaria como obvia, en la medida que los procedimientos de enajenación utilizados por la Administración son los mismos en todo caso, independientemente del título de ejecución que da lugar a la enajenación de los bienes y, por tanto, se deben regir por las mismas normas y por los mismos principios de proporcionalidad y respeto a los derechos y garantías del interesado en el procedimiento de enajenación. Acudiendo a una interpretación teleológica de la norma, la finalidad de establecer una suspensión «ex lege» para la enajenación de los bienes embargados hasta que las deudas que motivaron tales embargos alcance la firmeza, es la de evitar los perjuicios de difícil o imposible reparación que se producirían en aquellos casos en los que se proceda a la enajenación forzosa en caso de que la deuda impugnada no se viera confirmada en las sucesivas instancias. Ninguna diferencia ofrece la enajenación forzosa de los bienes ofrecidos en garantía voluntariamente constituida del pago de las deudas por los obligados al pago con la enajenación de los bienes previamente embargados. No podría entenderse de ninguna manera que la situación de un deudor al que se ejecutan los bienes embargados por la Administración en el procedimiento administrativo de apremio fuera diferente al deudor que ha hipotecado sus bienes voluntariamente a favor de la Administración para suspender el procedimiento y evitar los efectos perniciosos del procedimiento administrativo de apremio, limitando la cautela del art. 172.3 de la Ley 58/2003 (LGT) tan solo al primero de los casos bajo la argumentación de que el obligado conoce los efectos que conlleva el afianzamiento de la deuda si ésta no es pagada en período voluntario. La situación de indefensión sería máxima en supuestos como el que nos ocupa en que las liquidaciones dictadas, aunque tan solo en parte, han sido anuladas en la vía judicial. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 112, 164, 165, 168, 172 y 233.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), arts. 44 y 45.

RD 939/2005 (RGR), arts. 74, 97 y 107.

Código Civil, art. 4.

Ley 1/1998 (LDGC), art. 31.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones sito en C/ San Enrique,

nº 17, 28071-Madrid, contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, Sala Málaga, por la que se resuelve la reclamación económico-administrativa número 29/1487/2014, interpuesta contra un acuerdo de enajenación mediante subasta de un bien inmueble.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

1. Con fecha 17 de septiembre de 2010, D.A interpuso las reclamaciones económico-administrativas números 29/5465/2010 y 29/5458/2010 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía –sede Málaga-(en adelante TEAR), en las que se impugnaban las liquidaciones provisionales correspondientes a las declaraciones por el concepto IRPF ejercicios 2006 y 2007 por importe de 34.181,05€ y 64.768,85€, respectivamente.

En dichas reclamaciones solicitó la suspensión de la ejecución de los actos impugnados, al amparo de lo previsto en el artículo 44 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa, suspensión con prestación de otras garantías distintas de aquellas que permiten la suspensión automática.

Dicha suspensión fue concedida, constituyéndose a tal efecto hipoteca inmobiliaria sobre una vivienda urbana con plaza de garaje, propiedad de la sociedad de gananciales entre el interesado y su cónyuge.

2. Las citadas reclamaciones fueron desestimadas por resoluciones del TEAR de 28 de junio de 2012 que confirmaron las liquidaciones impugnadas y que fueron objeto de notificación con fecha 23 de julio de 2012.

Contra dichas resoluciones desestimatorias, el interesado interpuso recurso contencioso-administrativa nº 780/2012 ante el Tribunal Superior de Justicia, ante el cual solicitó nuevamente la suspensión de la ejecución de los actos impugnados, siendo dicha solicitud de suspensión objeto de denegación mediante auto de 15 de noviembre de 2012.

En consecuencia se procedió, con fecha 21 de noviembre de 2012, a la liquidación de los correspondientes intereses de demora devengados durante la suspensión.

3. Transcurrido el plazo de ingreso en voluntaria de las cuatro liquidaciones, se procedió -al encontrarse las deudas en período ejecutivo- a la ejecución de la garantía, emitiéndose con fecha 12 de septiembre de 2013 una comunicación previa al inicio del procedimiento de enajenación mediante subasta de los bienes ofrecidos en garantía de las deudas impagadas.

4. El acuerdo de subasta fue dictado con fecha 3 de marzo de 2014, siendo objeto de notificación al interesado el día 12 de marzo siguiente. No considerando conforme a derecho el acuerdo de subasta, D.A. interpuso con fecha 26 de marzo de 2014, reclamación económico-administrativa número 29/1487/2014 ante el TEAR.

Con fecha 24 de septiembre de 2015, el TEAR ha dictado resolución estimatoria de la reclamación anulando el acuerdo de subasta al considerar en su Fundamento de Derecho Segundo:

El artículo 172.3 de la LGT dispone que *“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.”*

Es cierto que este artículo hace referencia exclusivamente a bienes embargados; pero, dada la finalidad perseguida por el mismo, evitar un perjuicio irreparable, no cabe duda alguna a este Tribunal de que el mismo también resulta aplicable por analogía a los supuestos de bienes dados en garantía, no contraviniendo ello la prohibición del artículo 14 de la LGT, pues en dicho artículo únicamente se prohíbe la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

Segundo:

Frente a esta resolución la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT formula recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al estimarla gravemente dañosa y errónea, en virtud de las siguientes razones:

- La cuestión a dilucidar se centra en determinar si la previsión contenida en el artículo 172.3 de la LGT resulta de aplicación a la ejecución de las garantías aceptadas y formalizadas en el supuesto de impago de las deudas que dichas garantías afianzan.

- El TEAR argumenta que existe una analogía entre el supuesto que regula el 172.3 LGT, relativo a la enajenación de bienes embargados, con el acto impugnado que consiste en la ejecución mediante subasta de unos inmuebles aceptados como garantía de una suspensión finalmente levantada. El TEAR considera que la finalidad del precepto es evitar perjuicios irreparables extendiendo más allá de sus propios términos el contenido del precepto, si bien, a juicio del Departamento, esta similitud es tan solo aparente y la analogía carece de fundamento.

-Se considera que el embargo es un acto de ejecución forzosa ajeno y contrario a la voluntad del deudor, en tanto que las garantías son siempre ofrecidas voluntariamente por el obligado al pago que conoce las consecuencias del afianzamiento de la deuda en caso de impago. De ahí que la cautela del artículo 172.3 LGT haga referencia exclusivamente a la enajenación de bienes embargados, aunque la ejecución de las garantías se lleve a través del procedimiento administrativo de apremio, tal y como establece el artículo 168 LGT desarrollado en los artículos 74 y 75 del Reglamento General de Recaudación, sin que para ello sea necesario dictar diligencia de embargo.

-Teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 172.1 de la LGT, que veta la posibilidad de impugnar los acuerdos de enajenación fuera de los casos señalados y el artículo 172.3 de la LGT, que establece una suspensión ex lege para la enajenación de los bienes embargados hasta que las deudas que motivaron tales embargos sean firmes, se considera una interpretación errónea la aplicación de tales preceptos a la ejecución de las garantías. La Directora dice encontrar apoyo de esta conclusión en la resolución de este TEAC de 23 de julio de 2015 RG 1798-2013.

Tercero:

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, manifiesta, en síntesis:

-Oposición a la doctrina que pretende la AEAT en su recurso de no aplicar la prohibición consagrada en el 172.3 de la LGT de enajenar bienes y derechos embargados por la Administración en un procedimiento de apremio mientras no sea firme la liquidación apremiada, cuando se trata de la ejecución de una hipoteca unilateral constituida como garantía para la suspensión de la misma liquidación.

-Esta disposición intenta evitar los daños irreparables que podrían causarse en casos como el presente en el que el bien ofrecido en garantía es la vivienda habitual familiar. De hecho el TSJ de Andalucía, que inicialmente se mostró contrario a suspender la ejecución de los acuerdos del TEAR confirmatorios de la liquidaciones de IRPF recurridos, ante la nueva petición formulada, acordó in extremis la medida cautelarísima consistente en la suspensión de la subasta ya anunciada para el 27 de mayo de 2014. (aporta copia de los dos autos dictados por el TSJ de 23 y 26 de mayo)

-Se remite a su propia situación particular, en la que tras impugnarse ante el TEAR las liquidaciones y sanciones del IRPF 2006 y 2007, éstas fueron desestimadas y posteriormente impugnadas ante el TSJ de Andalucía, que estimó sus recursos, anulando las resoluciones del TEAR y ordenando reponer actuaciones para que este órgano entrara a conocer y valorar los documentos aportados. Como consecuencia de esta reposición de actuaciones, en uno de los casos se anuló la liquidación y la sanción respecto del IRPF 2006, sin perjuicio de que se puedan sustituir por otras en vía de gestión. Argumenta sobre las dramáticas consecuencias e irreparables perjuicios que pueden tener estas ejecuciones en situaciones similares.

-Se opone a la inexistencia de analogía entre la situación del deudor ejecutado en un procedimiento de apremio y la de ese mismo deudor cuando hipoteca sus bienes para evitar, precisamente, la ejecución de su patrimonio cuando, en ambos casos, subyace un litigio no resuelto sobre la deuda originaria.

Se hace una remisión y reproducción a las alegaciones ya formuladas ante el TEAR en el procedimiento de la reclamación que resultó estimada y que se centran en considerar aplicable en su conjunto la normativa que regula

la ejecución de los bienes y derechos embargados a la ejecución de las garantías por propia remisión expresa de la LGT.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, según lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria.

Segundo:

La cuestión que se plantea en el presente recurso consiste en determinar si la previsión contemplada en el artículo 172.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el cual establece una suspensión "ex lege" para la enajenación de bienes embargados hasta que las deudas que han motivado esos embargos sean firmes, resulta o no de aplicación a la ejecución de los bienes ofrecidos como garantía aceptada y formalizada en el supuesto de impago de las deudas que dichas garantías afianzan.

Tercero:

En relación con la suspensión de la ejecución de los actos administrativos, el artículo 165.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) señala:

"Suspensión del procedimiento de apremio

1. El procedimiento de apremio se suspenderá en la forma y con los requisitos previstos en las disposiciones reguladoras de los recursos y reclamaciones económico-administrativas, y en los restantes supuestos previstos en la normativa tributaria".

Por su parte, el artículo 233 de la LGT relativo a la suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa prevé:

Suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa

1. La ejecución del acto impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

Si la impugnación afectase a una sanción tributaria, la ejecución de la misma quedará suspendida automáticamente sin necesidad de aportar garantías de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 212 de esta Ley.

2. Las garantías necesarias para obtener la suspensión automática a la que se refiere el apartado anterior serán exclusivamente las siguientes:

a) Depósito de dinero o valores públicos.

b) Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.

c) Fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para los supuestos que se establezcan en la normativa tributaria.

3. Cuando el interesado no pueda aportar las garantías necesarias para obtener la suspensión a que se refiere el apartado anterior, se acordará la suspensión previa prestación de otras garantías que se estimen

suficientes, y el órgano competente podrá modificar la resolución sobre la suspensión en los casos previstos en el segundo párrafo del apartado siguiente.

(...)

En desarrollo del apartado 3 del artículo 233 LGT, los artículos 44 y 45 del Real Decreto 520/2005 regula las condiciones para solicitar y obtener la suspensión en vía económico-administrativa con la prestación de otras garantías, así como la forma de proceder para la constitución de la garantía ofrecida cuando la Administración ha otorgado la suspensión.

“Artículo 44. Suspensión con prestación de otras garantías.

1. La solicitud de suspensión con prestación de otras garantías a que se refiere el artículo 233.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, presentada junto con la documentación a la que se refiere el artículo 40.2.b) de este reglamento, suspenderá cautelarmente el procedimiento de recaudación relativo al acto recurrido si la deuda se encontrase en periodo voluntario en el momento de presentarse la solicitud.

Si la deuda se encontrara en periodo ejecutivo, la solicitud de suspensión no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración, sin perjuicio de que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de solicitud si la suspensión fuese concedida finalmente.

2. La competencia para tramitar y resolver la solicitud corresponderá al órgano de recaudación que se determine en la norma de organización específica.

3. Examinada la solicitud, se procederá, en su caso, a la subsanación prevista en el artículo 2.2.

4. Cuando los defectos se hayan subsanado en el plazo al que se refiere el artículo 2.2, la suspensión acordada producirá efectos desde la solicitud.

Cuando el requerimiento de subsanación haya sido objeto de contestación en plazo por el interesado pero no se entiendan subsanados los defectos observados, procederá la denegación de la suspensión.

La resolución que otorgue la suspensión detallará la garantía que debe ser constituida y el plazo en que debe constituirse.

5. Contra la denegación podrá interponerse un incidente en la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acto cuya suspensión se solicitó.

La resolución que ponga término al incidente no será susceptible de recurso”.

“Artículo 45. Constitución de las garantías.

La garantía ofrecida deberá ser constituida dentro del plazo de dos meses contados a partir del día siguiente al de la notificación del acuerdo de concesión, cuya eficacia estará condicionada a su formalización.

Dicha garantía deberá ser objeto de aceptación, en su caso y según su naturaleza, por el órgano de recaudación que dictó la resolución de concesión.

Transcurrido el plazo de dos meses sin que la garantía se hubiese formalizado, las consecuencias serán las siguientes:

a) Si la solicitud de suspensión se hubiese presentado en periodo voluntario de ingreso, el periodo ejecutivo se iniciará el día siguiente al de la finalización del plazo concedido para la formalización de la garantía, y deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, exigiéndose el ingreso del principal de la deuda y el recargo del periodo ejecutivo.

En este supuesto procederá la liquidación de los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta el último día del plazo para la formalización de la garantía, sin perjuicio de los que se devenguen con posterioridad conforme a lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

b) Si en el momento de solicitarse la suspensión la deuda se encontrara en periodo ejecutivo, deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, de no haberse iniciado con anterioridad”.

En el caso que nos ocupa, el obligado tributario había solicitado la suspensión con ocasión de la interposición de las reclamaciones económico-administrativas 29/5465/2010 y 29/5458/2010 ante el TEAR de Andalucía, sede Málaga, constituyendo hipoteca inmobiliaria como garantía para la suspensión de los actos impugnados de acuerdo con la normativa expuesta. Tras su desestimación, interpone recuso contencioso-administrativo y solicita la suspensión en esta vía que es denegada mediante auto por el Tribunal Superior de Justicia.

Cuarto:

El artículo 168 de la LGT regula la ejecución de las garantías ofrecidas para el pago de las deudas, disponiendo:

“Si la deuda tributaria estuviera garantizada se procederá en primer lugar a ejecutar la garantía a través del procedimiento administrativo de apremio.

No obstante, la Administración tributaria podrá optar por el embargo y enajenación de otros bienes o derechos con anterioridad a la ejecución de la garantía cuando ésta no sea proporcionada a la deuda garantizada o cuando el obligado lo solicite, señalando bienes suficientes al efecto. En estos casos, la garantía prestada quedará sin efecto en la parte asegurada por los embargos.

Por lo tanto, cuando la deuda resulta impagada en los plazos establecidos se inicia el procedimiento de apremio, y en aquellos casos en los que la deuda tributaria estuviera garantizada, se procederá, en primer término, a la ejecución de la garantía.

Este precepto legal se desarrolla en el artículo 74 del Real Decreto 939/2005, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante, RGR) que bajo la rúbrica “Ejecución de garantías” dispone:

“1. Una vez iniciado el procedimiento de apremio, si la deuda estuviese garantizada y resultase impagada en el plazo al que se refiere el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se procederá a ejecutar la garantía, salvo que sea de aplicación lo dispuesto en su artículo 168, segundo párrafo; en tal caso, con anterioridad a la ejecución de la garantía se podrá optar por el embargo y enajenación de otros bienes y derechos.

2. Si la garantía consiste en aval, fianza, certificado de seguro de caución u otra garantía personal, se requerirá al garante el ingreso de la deuda, incluidos los recargos e intereses que, en su caso, correspondan hasta el límite del importe garantizado, en el plazo establecido en el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. De no realizarlo, se procederá contra sus bienes en virtud de la providencia de apremio dictada en relación con el obligado al pago sin necesidad de nueva notificación.

3. Si la garantía consiste en hipoteca, prenda u otra de carácter real constituida por o sobre bienes o derechos del obligado al pago susceptibles de enajenación forzosa, se procederá a enajenarlos por el procedimiento establecido en este reglamento para la enajenación de bienes embargados de naturaleza igual o similar.

4. Si la garantía está constituida por o sobre bienes o derechos de persona o entidad distinta del obligado al pago, (...)

5. Si la garantía consiste en depósito en efectivo, (...)

6. La ejecución de las hipotecas y otros derechos reales constituidos en garantía de los créditos de la Hacienda pública se realizará por los órganos de recaudación competentes a través del procedimiento de apremio.

Cuando se inicie la ejecución administrativa, el órgano de recaudación competente comunicará la orden de ejecución al Registrador de la Propiedad mediante mandamiento por duplicado para que libre y remita la

correspondiente certificación de dominio y cargas, con el contenido y efectos establecidos en el artículo 688 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

El órgano de recaudación competente notificará el inicio del procedimiento de ejecución a la persona a cuyo favor resulte practicada la última inscripción de dominio si no ha sido requerida para el pago y a los titulares de cargas o derechos reales constituidos con posterioridad a la hipoteca que aparezcan en la certificación.

En su caso, el tipo para la subasta o concurso podrá fijarse de acuerdo con las reglas del artículo 97 y con independencia del valor en que se haya tasado el bien al tiempo de constituir la hipoteca.

7. Se podrá continuar el procedimiento de apremio cuando la garantía haya devenido manifiestamente insuficiente, jurídica o económicamente, desde la fecha de su constitución, sin necesidad de esperar a su ejecución, mediante acuerdo motivado que deberá constar en el expediente”.

Si una deuda que se mantiene con la Hacienda Pública resultase impagada y la misma se encuentra garantizada con hipoteca, una vez iniciado el procedimiento de apremio, se procederá en primer lugar a la enajenación de los bienes o derechos hipotecados, por la propia Administración por el procedimiento establecido en el RGR, regulado en sus artículos 97 a 107, para la enajenación de bienes embargados de igual o similar naturaleza.

A la vista de lo señalado en el artículo 74 del RGR la ejecución de la garantía se lleva a cabo dentro del procedimiento administrativo de apremio sin que para ello deba dictarse diligencia de embargo alguna, como así lo corrobora el artículo 75 del RGR, al disponer en su apartado 1, que *“transcurrido el plazo señalado en el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin haberse realizado el ingreso requerido, se procederá en cumplimiento del mandato contenido en la providencia de apremio, al embargo de los bienes y derechos que procedan, siempre que no se hubiese pagado la deuda por la ejecución de garantías o fuese previsible de forma motivada que de dicha ejecución no resultara líquido suficiente para cubrir la deuda”.*

Por otro lado, el artículo 172 de la LGT establece unas normas aplicables a la enajenación de bienes embargados, la cual se llevará a cabo a través de los procedimientos desarrollados reglamentariamente, señalando:

“1. La enajenación de los bienes embargados se realizará mediante subasta, concurso o adjudicación directa, en los casos y condiciones que se fijen reglamentariamente.

El acuerdo de enajenación únicamente podrá impugnarse si las diligencias de embargo se han tenido por notificadas de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 112 de esta ley. En ese caso, contra el acuerdo de enajenación sólo serán admisibles los motivos de impugnación contra las diligencias de embargo a los que se refiere el apartado 3 del artículo 170 de esta ley.

2. El procedimiento de apremio podrá concluir con la adjudicación de bienes a la Hacienda Pública cuando se trate de bienes inmuebles o de bienes muebles cuya adjudicación pueda interesar a la Hacienda Pública y no se hubieran adjudicado en el procedimiento de enajenación.

La adjudicación se acordará por el importe del débito perseguido, sin que, en ningún caso, pueda rebasar el 75 por ciento del tipo inicial fijado en el procedimiento de enajenación.

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.

4. En cualquier momento anterior a la adjudicación de bienes, la Administración tributaria liberará los bienes embargados si el obligado extingue la deuda tributaria y las costas del procedimiento de apremio”.

Lo que se deduce de la normativa expuesta es que existe una remisión completa a las normas que regulan la enajenación de los bienes embargados y al desarrollo reglamentario, tanto cuando se trata de la ejecución de garantías constituidas a favor de la Administración por el interesado, como de embargos efectuados por la Administración para el cobro de sus deudas.

Los métodos establecidos legalmente para proceder a la realización de esos bienes son los recogidos en el apartado 1 del artículo 172 de la LGT, cuales son la subasta, el concurso o la adjudicación directa, "en los casos y condiciones que se fijen reglamentariamente" y el desarrollo de esos procedimientos se realiza en el seno del procedimiento administrativo de apremio que se rige por las mismas normas y principios tanto cuando se trata de la ejecución de garantías que han sido otorgadas para garantizar el pago de la deuda tributaria, de forma voluntaria, en la tramitación de un expediente de aplazamiento o fraccionamiento, o bien si han constituido para suspender el inicio del procedimiento de apremio con ocasión de la interposición de recursos y/o reclamaciones. La única diferencia estriba en el origen o constitución de las mismas, voluntaria en el supuesto de que se ofrezcan y constituyan por parte del interesado como garantía de su futuro pago o bien de forma forzosa, a través del embargo de los bienes que forman parte de su patrimonio llevado a cabo por la Administración para asegurarse el cobro de las deudas tributarias pendientes. Pero a pesar de la diferencia en el origen o consitución, la finalidad es idéntica, preservar la acción de cobro de la Administración.

Es decir, no existen dos procedimientos diferentes para proceder a la enajenación de los bienes para satisfacer los débitos de la Hacienda Pública, uno en caso de ejecución de garantías y otro en caso de enajenación de bienes embargados. Es el mismo procedimiento regulado reglamentariamente al que se remite la LGT cuando se refiere a la ejecución de las garantías ofrecidas. Por lo tanto cuando el Reglamento hace referencia a la enajenación de bienes embargados, sin aludir a bienes ofrecidos en garantía o hipotecados, es por que tal mención resulta tan innecesaria como obvia, en la medida que los procedimientos de enajenación utilizados por la Administración son los mismos en todo caso, independientemente del título de ejecución que da lugar a la enajenación de los bienes y, por tanto, se deben regir por las mismas normas y por los mismos principios de proporcionalidad y respeto a los derechos y garantías del interesado en el procedimiento de enajenación.

Quinto:

Continuando con el contenido establecido en el artículo 172 de la LGT, se establece una limitación en cuanto a las posibilidades de impugnación del acuerdo de enajenación de bienes, restringiendo los supuestos únicamente al caso de que las diligencias de embargo se hayan tenido por notificadas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 112.3 LGT, es decir, por incomparecencia, sin hacer mención expresa a aquellos acuerdos de enajenación que no traen causa de un previo embargo de bienes sino de la ejecución de la garantía que voluntariamente se ha constituido por parte del interesado.

Sin embargo, el TEAC, en resolución 1062/2010 dictada el 22 de diciembre de 2011 estableció que esa imposibilidad de recurrir el acuerdo de enajenación no es absoluta, admitiendo su impugnación en el caso de que se incumpla por la Administración lo previsto en el artículo 172.3 de la LGT que exige la firmeza de las deudas que determinan la ejecución, pues lo contrario supondría dejar a deudor ejecutado indefenso en caso de incumplimiento por la Administración de esta previsión. Señala el TEAC en su Fundamento de Derecho Quinto:

QUINTO. *Por último, la interesada alega la nulidad de los acuerdos impugnados, de conformidad con el artículo 172.3 de la LGT que establece que, "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".*

En este sentido, la recurrente aduce que, contra la resolución del TEAR de Andalucía recaída en la reclamación 41/01980/2001 frente acuerdo del Inspector Jefe de la Delegación de Sevilla de la A.E.A.T. por la que se sanciona la infracción grave del artículo 79.d) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, consistente en determinar improcedente la cuota a compensar del Impuesto sobre el valor Añadido de los ejercicios 1997 y 1998, interpuso el recuso de contencioso administrativo 1470/2003, por lo que la deuda tributaria no era firme cuando se dictaron los acuerdos de enajenación. Recurso que, por otra parte, fue estimado en sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 21 de febrero de 2008.

Este apartado plantea un problema en cuanto a su concordancia con lo previsto en el mismo artículo 172, en el segundo párrafo de su apartado 1. Como hemos visto, el citado párrafo señala que "El acuerdo de enajenación únicamente podrá impugnarse si las diligencias de embargo se han tenido por notificadas de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 112 de esta Ley", por lo que parece que si no se han notificado las diligencias de embargo de acuerdo con lo previsto en el artículo 112.3 de la propia LGT no cabe ninguna impugnación de las mismas por ningún motivo. Sin embargo, ello supondría dejar al deudor ejecutado indefenso en caso de

incumplimiento por la Administración de la norma prevista en el apartado 3 de este artículo 172, que requiere la firmeza de las deudas ejecutadas –firmeza que no puede ser otra que la firmeza de las mismas en vía judicial- para que sea posible la enajenación de los bienes embargados, sin que pueda ser aceptable para este Tribunal Central la situación de indefensión en que se dejaría al deudor ejecutado. Ello lleva a considerar que a pesar de lo señalado en el artículo 172.1, si se podrán impugnar los acuerdos de enajenación en el caso de que se incumpla por la Administración lo previsto en el artículo 172.3 de la LGT.

En efecto, la deuda tributaria objeto del citado recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía es parte de la deuda incluida en la diligencia de embargo de bienes inmuebles nº 410723300311A, concretamente la liquidación A4160001020002399 por importe 52.235,80 €. Por lo que, cuando se dictó el acuerdo de enajenación nº S2008R4186001002, de 28 de octubre de 2007, parte de la deuda incluida en el mismo no era firme, con lo que se contravenía lo preceptuado en el artículo 172.3 de la LGT. En base a lo cual, ha de estimarse este recurso.

Lo que aquí se señala es que los acuerdos de enajenación de bienes pueden impugnarse en aquellos casos en los que la Administración incumpla la previsión establecida en el artículo 172.3 de la LGT, ya que lo contrario supondría dejar al deudor ejecutado indefenso en caso de incumplimiento por la Administración de la norma prevista en el apartado 3 del artículo 172, que **requiere la firmeza de las deudas ejecutadas -firmeza que no puede ser otra que la firmeza de las mismas en vía judicial-** para que sea posible la enajenación de los bienes embargados.

Ahora bien, lo que aquí se plantea es si la previsión que se contiene en el artículo 172.3 de la LGT en relación con la enajenación de los bienes embargados, es también aplicable a la enajenación de los bienes otorgados en garantía.

El TEAC participa de la conclusión ya apuntada por algunos Tribunales Económico-Administrativos Regionales, anticipando de esta manera su decisión. Así, además del TEAR de Andalucía, Sala de Málaga, cuya resolución ha dado lugar al presente recurso extraordinario, señala el TEAR de la Rioja en su resolución 26/201/2016 de 30 de junio de 2016:

TERCERO. *A la vista de lo señalado en el art. 74 del Reglamento General de Recaudación, antes transcrito, la ejecución de la garantía y consecuente enajenación forzosa de los bienes o derechos en que ésta se materialice, se lleva a cabo dentro del procedimiento administrativo de apremio pero sin que para ello deba dictarse diligencia de embargo alguna, como así lo corrobora el art. 75 del Reglamento General de Recaudación, al disponer en su apartado 1, que “transcurrido el plazo señalado en el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin haberse realizado el ingreso requerido, se procederá en cumplimiento del mandato contenido en la providencia de apremio, al embargo de los bienes y derechos que procedan, siempre que no se hubiese pagado la deuda por la ejecución de garantías o fuese previsible de forma motivada que de dicha ejecución no resultara líquido suficiente para cubrir la deuda”.*

El art. 172.1 de la Ley General Tributaria, antes transcrito, veta la posibilidad de impugnar el acuerdo de enajenación fuera de los casos en que éste traiga causa de una diligencia de embargo notificada edictalmente al amparo de lo dispuesto en el art. 112.3 de la misma Ley, pero nada dice en relación con aquellos casos que el acuerdo de enajenación no trae causa de un previo embargo de bienes o derechos del deudor sino de la ejecución de la garantía voluntariamente constituida sobre bienes o derechos del propio deudor o de terceros. El Tribunal Económico-Administrativo Central, en resolución de 23/07/2015 (RG 1798/2013), citada por la oficina gestora, ha interpretado que lo establecido en el art. 172.1, en el sentido de negar la posibilidad de impugnar un acuerdo de enajenación, resulta igualmente aplicable en los casos en que el acuerdo de enajenación deriva de una ejecución de garantía. Ahora bien, el propio Tribunal Económico-Administrativo Central, en resolución dictada el 22/12/2011 (RG 1062/2010), ha matizado que esa imposibilidad de recurrir el acuerdo de enajenación no es absoluta, admitiendo su impugnación en el caso de que se incumpla por la Administración lo previsto en el art. 172.3 de la Ley General Tributaria, que exige la firmeza de las deudas que determinan la ejecución, pues lo contrario supondría dejar al deudor ejecutado indefenso en caso de incumplimiento por la Administración de dicha previsión. Es más, la propia oficina gestora, en el caso que nos ocupa, con ocasión de un recurso de reposición interpuesto por la sociedad interesada contra un acuerdo de enajenación anterior de las mismas garantías, admitió a trámite el recurso y estimó el mismo dejando sin efecto el acuerdo de enajenación por apreciar un incumplimiento del procedimiento que el Reglamento General de Recaudación establece para la enajenación, que se concretaba en la falta de notificación del acuerdo de enajenación al actual titular de los bienes hipotecados objeto de enajenación.

Por tanto, a juicio de este Tribunal, no cabe llevar a sus más absolutos extremos la restricción a la impugnación del acuerdo de enajenación que deriva del art. 172.1 de la Ley General Tributaria, circunscribiendo la misma a la imposibilidad de formular oposición al acuerdo de enajenación por motivos que no afecten a la estricta adecuación de dicho acuerdo a las normas que regulan la enajenación de bienes, contenidas en los artículos 164, 168 y 172 de la Ley General Tributaria y 74, 97 a 107 del Reglamento General de Recaudación. Lo contrario abocaría al deudor ejecutado o al titular de los bienes ejecutados a una situación de indefensión que, como señala el Tribunal Económico-Administrativo Central en la ya citada resolución de 22/12/2011 (RG 1062/2010), no puede ser aceptada. La propia oficina gestora, en el caso que nos ocupa, ha actuado en el sentido expuesto, estimando un recurso de reposición y dejando sin efecto un previo acuerdo de enajenación de los mismos bienes a que se refiere el acuerdo ahora impugnado, al apreciar que el mismo se había dictado sin el cumplimiento de todos los requisitos establecidos en la norma.

Por tanto a juicio de este órgano no cabe la inadmisión automática del recurso de reposición formulado por la parte reclamante contra el acuerdo de enajenación, lo que obliga a determinar si el acuerdo de enajenación resulta o no ajustado a derecho.

El TEAR señala, de acuerdo con el criterio ya manifestado por el TEAC el 22 de diciembre de 2011, que no cabe llevar a sus más absolutos extremos la restricción a la impugnación del acuerdo de enajenación que deriva del artículo 172.1 de la LGT, debiendo posibilitarse la oposición al acuerdo de enajenación por motivos que afectan a la adecuación de dicho acuerdo a las normas que regulan la enajenación de bienes, contenidas en los artículos 164, 168 y 172 de la Ley General Tributaria y 74, y 97 a 107 del Reglamento General de Recaudación. Lo contrario abocaría al deudor ejecutado o al titular de los bienes ejecutados a una situación de indefensión que no puede ser aceptada. En este caso, en el que se procedía a la enajenación mediante subasta de dos plazas de garaje sobre las que se constituyó hipoteca unilateral a favor de la hacienda Pública en garantía de un fraccionamiento de pago, la propia oficina gestora, actuó en el sentido expuesto, estimando un recurso de reposición y dejando sin efecto un previo acuerdo de enajenación de los mismos bienes a que se refiere el acuerdo ahora impugnado, al apreciar que el mismo se había dictado sin el cumplimiento de todos los requisitos de la norma.

La resolución impugnada del TEAR de Andalucía-sala de Málaga- resolvió lo siguiente en la reclamación interpuesta ante el acuerdo de enajenación:

SEGUNDO. *El artículo 172.3 de la L.G.T. dispone que “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 percederos, bienes en los que exista un riesgo de pérdida inminente de valor o cuando el obligado tributario solicite de forma expresa su enajenación.”*

Es cierto que este artículo hace referencia exclusivamente a bienes embargados; pero, dada la finalidad perseguida por el mismo: evitar un perjuicio irreparable, no cabe duda alguna a este Tribunal de que el mismo también resulta aplicable por analogía a los supuestos de bienes dados en garantía, no contraviniendo ello la prohibición del artículo 14 de la L.G.T., pues en dicho artículo únicamente se prohíbe la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

Según el Departamento de Recaudación de la AEAT la argumentación del TEAR para considerar de aplicación el apartado 172.3 de la LGT en el caso de ejecución de garantías se fundamenta exclusivamente en la analogía entre el supuesto concreto que regula este apartado, relativo únicamente a la enajenación de bienes embargados, con la ejecución mediante subasta de unos bienes inmuebles aceptados como garantía de una suspensión que finalmente es levantada, dado que el TEAR considera que la finalidad del precepto es evitar perjuicios irreparables, extendiendo con ello, más allá de sus propios términos, el contenido del precepto.

Se considera por el recurrente que el TEAR no tiene en cuenta que la similitud de supuestos es sólo aparente, de tal forma que la analogía carece de fundamento. Se señala que el embargo y posterior subasta de un bien es siempre un acto de ejecución forzosa ajeno y contrario a la voluntad del deudor, en tanto que las garantías son siempre ofrecidas voluntariamente por el obligado al pago que conoce las consecuencias que conlleva el afianzamiento de la deuda si ésta no es pagada en período voluntario de ingreso. De ahí que la cautela del artículo 172.3 de la LGT haga referencia exclusivamente a la enajenación de bienes previamente embargados.

No podemos estar más en desacuerdo con esta aseveración. Acudiendo a una interpretación teleológica de la norma, la finalidad de establecer una suspensión “ex lege” para la enajenación de los bienes embargados hasta que las deudas que motivaron tales embargos alcance la firmeza, que tal y como señala este TEAC debe ser firmeza alcanzada ya en vía judicial, es la de evitar los perjuicios de difícil o imposible reparación que se producirían en aquellos casos en los que se proceda a la enajenación forzosa en caso de que la deuda impugnada no se viera confirmada en las sucesivas instancias. Ninguna diferencia ofrece la enajenación forzosa de los bienes ofrecidos en garantía voluntariamente constituida del pago de las deudas por los obligados al pago con la enajenación de los bienes previamente embargados.

Es más, ni siquiera hay que recurrir al mecanismo de la analogía que según el artículo 4.1 de nuestro Código Civil “Procederá la aplicación analógica de las normas cuando estas no contemplen un supuesto específico, pero regulen otro semejante entre los que se aprecie identidad de razón”; puesto que la analogía implica la integración del ordenamiento en caso de lagunas legales consistente en aplicar a una determinada situación jurídica lo dispuesto para otra semejante, cuestión que no ocurre en el caso que nos ocupa donde, por un lado, hay una remisión específica al procedimiento administrativo de apremio que conlleva la aplicación de todas las normas que lo regulan sin que se pueda hacerse exclusión de ninguna; y por otro, la misma conclusión se ve confirmada por la interpretación finalista de la norma.

No podría entenderse de ninguna manera que la situación de un deudor al que se ejecutan los bienes embargados por la Administración en el procedimiento administrativo de apremio fuera diferente al deudor que ha hipotecado sus bienes voluntariamente a favor de la Administración para suspender el procedimiento y evitar los efectos perniciosos del procedimiento administrativo de apremio, limitando la cautela del 172.3 de la LGT tan solo al primero de los casos bajo la argumentación de que el obligado conoce los efectos que conlleva el afianzamiento de la deuda si ésta no es pagada en período voluntario. La situación de indefensión sería máxima en supuestos como el que nos ocupa en que las liquidaciones dictadas, aunque tan solo en parte, han sido anuladas en la vía judicial. Resultan ilustrativas en este aspecto las alegaciones del interesado en única instancia y la documentación que aporta en apoyo de las mismas que han sido expuestas resumidamente en los antecedentes de hecho en lo que se refiere a la evolución de las reclamaciones y recursos interpuesto así como los fallos recaídos en las diferentes instancias.

Los autos dictados por la Sala de lo contencioso administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede Málaga, el 23 y 26 de mayo de 2014 por el que se acuerda la medida cautelarísima de suspensión de ejecutividad de la subasta de la finca hipotecada por el recurrente prevista para el 27 de mayo de 2014 establecen:

“En el presente caso y con traslado de los criterios generales antes expuestos, resulta acreditado que la ejecución del acto puede hacer perder su finalidad legítima al recurso, produciendo perjuicios irreparables al recurrente mediante la inminente subasta del bien hipotecado que constituye la vivienda habitual del mismo. Realizando una ponderación de los intereses enfrentados resulta que la suspensión de la subasta no parece que vaya a causar un grave perjuicio para el interés general puesto que, en todo caso, la hipoteca constituida en garantía de la deuda, puede ser ejecutada con posterioridad sin que resulte evidenciado un especial riesgo para los intereses publicados sino únicamente un retraso en la subasta del bien hipotecado, resultado en cambio un perjuicio importante y manifiesto para el particular con la pérdida de su vivienda y con ello de la finalidad legítima del recurso.”

Esta medida resultó completamente oportuna en el caso que nos ocupa y que da lugar al criterio aquí debatido, en la medida en que los recursos contencioso-administrativos interpuestos ante el TSJ contra las resoluciones desestimatorias dictadas por el TEAR de Andalucía fueron estimados en fecha 30.01.2015 y 27.04.2015.

Ese ha sido el espíritu de nuestro ordenamiento jurídico desde la publicación de la Ley 1/1998 de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que introdujo un conjunto de modificaciones en aras a mejorar la posición jurídica del contribuyente dirigidas, de una parte, a reforzar los derechos del contribuyente y su participación en los procedimientos tributarios y por otra, y con la misma finalidad, a reforzar las obligaciones de la Administración tributaria, así como completar las garantías existentes en los diferentes procedimientos.

En su artículo 31.2 la invocada Ley 1/1998 señalaba que *“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 contribuyente solicite de forma expresa su enajenación.” Y esta norma fue recogida en el artículo 172.3 de la actual LGT como cautela necesaria que, ante la falta de suspensión del procedimiento ejecutivo y continuación del procedimiento de apremio por razón de la interposición recursos y reclamaciones, consagra la necesidad de que las deudas alcancen firmeza en todas las instancias, antes de proceder a la enajenación de los bienes, embargados u ofrecidos en garantías, con cuyo producto se satisfarán las deudas tributarias, con el fin de evitar daños irreparables.

Finalmente, debe reseñarse que las conclusiones alcanzadas en la presente resolución son trasladables a la enajenación de los bienes que hubieran podido ofrecerse en garantía de aplazamientos/fraccionamientos.

Por lo expuesto,

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

ACUERDA

DESESTIMARLO fijando el criterio que:

La previsión contemplada en el artículo 172.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el cual establece una suspensión “ex lege” para la enajenación de bienes embargados hasta que las deudas que han motivado esos embargos sean firmes, resulta de aplicación a la ejecución de las bienes ofrecidos como garantía aceptada y formalizada, en los supuestos de impago de las deudas que dichas garantías afianzan.

No existen dos procedimientos diferentes para proceder a la enajenación de los bienes para satisfacer los débitos de la Hacienda Pública, uno en caso de ejecución de garantías y otro en caso de enajenación de bienes embargados. Es el mismo procedimiento regulado reglamentariamente al que se remite la LGT cuando se refiere a la ejecución de las garantías ofrecidas, independientemente del título de ejecución que da lugar a la enajenación de los bienes y, por tanto, se deben regir por las mismas normas y por los mismos principios de proporcionalidad y respeto a los derechos y garantías del interesado en el procedimiento de enajenación.

La finalidad de establecer una suspensión “ex lege” para la enajenación de los bienes embargados hasta que las deudas que motivaron tales embargos alcance la firmeza, que tal y como señala este TEAC debe ser firmeza alcanzada ya en vía judicial, es la de evitar los perjuicios de difícil o imposible reparación que se producirían en aquellos casos en los que se proceda a la enajenación forzosa en caso de que la deuda impugnada no se viera confirmada en las sucesivas instancias. Ninguna diferencia ofrece la enajenación forzosa de los bienes ofrecidos en garantía voluntariamente constituida del pago de las deudas por los obligados al pago con la enajenación de los bienes previamente embargados.

Finalmente, debe reseñarse que las conclusiones alcanzadas en la presente resolución son trasladables a la enajenación de los bienes que hubieran podido ofrecerse en garantía de aplazamientos/fraccionamientos.

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