

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ083847

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 16 de septiembre de 2021

Sala 3.<sup>a</sup>

R.G. 4155/2018

#### SUMARIO:

**Procedimientos tributarios. Procedimiento de revisión en vía administrativa. Reclamaciones económico-administrativas. Suspensión. Suspensión de actos de contenido económico. Suspensión con dispensa total o parcial de garantías. Requisitos. Perjuicios de imposible o difícil reparación.** De conformidad con el art. 233 de la Ley 58/2003 (LGT) para que pueda accederse a la suspensión solicitada es requisito necesario que se alegue y se justifique de forma especial que la ejecución del acto impugnado ocasionaría perjuicios de imposible o difícil reparación, adjuntando los documentos y medios de prueba que así lo justifiquen.

En el presente caso la sociedad reclamante solicita la suspensión sin garantías del acto impugnado alegando que su ejecución le ocasionaría perjuicios de imposible o difícil reparación ya que debido a su situación económico-financiera carece de liquidez para hacer frente al pago de la deuda y que cualquier actuación recaudatoria rompería el frágil equilibrio de la sociedad y la podría llevar a la paralización definitiva de su actividad y a la liquidación por imposibilidad de conseguir llegar a un convenio con sus acreedores.

Respecto de lo así alegado debe señalarse que, como reiteradamente viene manteniendo el Tribunal Central, las dificultades económicas o patrimoniales no suponen por si solas la existencia de perjuicios que revistan el carácter de irreparabilidad o difícil reparación, pues lo contrario supondría tanto como afirmar que toda exigencia de deudas tributarias, cuando no sea posible hacer frente a las mismas, llevaría consigo perjuicios irreparables o de difícil reparación pues ello llevaría de hecho a un sistema de suspensión automática de los actos administrativos de naturaleza tributaria no previsto en la Ley.

El art. 233 de la Ley 58/2003 (LGT) y el art. 46 del RD 520/2003 (RGRVA) prevén la posibilidad de suspensión sin garantías. Al respecto, este Tribunal entiende que esta posibilidad excepcional requiere una rigurosa prueba de que, incluso esas medidas asegurativas -expresión de un derecho del acreedor y que, por tanto, en principio, deben ser soportadas por el sujeto pasivo- acarrearían graves perjuicios de la índole señalada. Sólo en tal caso puede admitirse, en criterio del Tribunal, la exclusión de la búsqueda del equilibrio porque la normativa de las medidas asegurativas tampoco alcanza la conciliación de intereses que ha de buscarse. Esa prueba, que corresponde al interesado, ha de ser examinada con rigor, por el carácter excepcionalísimo de la figura. Y en el presente caso, a juicio del Tribunal, no queda suficientemente acreditada la presencia de las circunstancias que permitirían la suspensión en la forma solicitada. -véase STS, de 21 de diciembre de 2017, recurso nº 496/2017 (NFJ069005)-.

Téngase en cuenta que al no establecerse ningún régimen transitorio de aplicación del art. 233 de la Ley 58/2003 (LGT) en su nueva redacción dada por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, procede aplicar la normativa vigente en el momento de presentación de la solicitud de suspensión. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 233.

RD 520/2005 (RGRVA), arts. 39, 46 y 47.

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 entidad XZ, S.A, como sucesora a título universal de TW, S.L. interpuso reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, contra el acuerdo de 7 de junio de 2018, dictado por el Inspector Coordinador de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid, con número de referencia A23 ..., por el que se practica liquidación en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos 1T 2013 a 4T 2015, por un importe de 1.283.222,35 Euros

**Segundo.**

Mediante escrito separado presentado en fecha 26/11/2018, la entidad reclamante solicita la suspensión de la liquidación impugnada con dispensa total de garantía, toda vez que la ejecución de la misma supondría perjuicios de difícil o imposible reparación, todo ello basado en los siguientes motivos:

Que la gravísima situación financiera en que se encuentra la empresa, en la que ha influido la injusta regularización tributaria de que ha sido objeto TW, S.L., ya disuelta, al exigírsele unas cuotas de IVA que deberían en su caso ser exigidas a los destinatarios de los servicios prestados por TW, grandes Entidades Financieras, ha acarreado que haya presentado CONCURSO VOLUNTARIO DE ACREEDORES, habiéndose dictado Auto el día ..., por el Juzgado de lo Mercantil número 8 de Madrid, de declaración de concurso, que se aporta como Documento 3.

En cuanto a la situación económica de la sociedad, XZ tiene en 2016 un importe de la cifra de negocios de 7.703.349,00 euros, y unas pérdidas de 81.877,78 euros. La situación económica, sin ser buena, no era mercedora de una solución tan drástica como el concurso de acreedores. Sin embargo la situación financiera de la sociedad se derrumba en 2017. Así el importe de la cifra de negocios pasa a ser de 4.186.036,58 euros, y el resultado del ejercicio es de 1.385.927,62 euros de pérdidas. Se aporta como Documento 6 declaración del Impuesto sobre Sociedades 2016, como Documento 7 Cuentas Anuales de 2016, presentadas en el Registro Mercantil y como Documento 8 Cuenta de Pérdidas y Ganancias y Balance de Situación de 2017.

En los meses de enero a mayo de 2018 XZ ha tenido una cifra de negocio de 1.145.336 euros, muy inferior a la cifra de negocio en el mismo periodo en 2017, 2.141.648 euros. No obstante la sociedad está poniendo todos los medios para continuar su actividad. Se aporta como Documento 9 las declaraciones mensuales de IVA de enero a mayo de 2018. En estas autoliquidaciones no figura, lógicamente, el importe de las operaciones exentas que así mismo realiza XZ.

Para acreditar la más que posible concurrencia de daños de difícil o imposible reparación, se aporta la Vida Laboral de la empresa del primer semestre de este año, como Documento 10, en la que se puede comprobar que XZ, S.A. tiene de alta en el Régimen General de la Seguridad Social a 11 empleados. Se aportan igualmente como Documento 11 los TC 1 y TC 2 de los meses de mayo y de junio de 2018. En los TC figura el número de empleados por los que cotiza la empresa, que son 15.

Que la deuda tributaria debería ser soportada y pagada por los destinatarios de las operaciones a las que la Inspección deniega la exención.

De todo lo anterior resulta que la exigencia de la deuda por importe de 1.283.222,35 euros causaría daños irreparables a la entidad ya que:

1. No cuenta con liquidez para hacer frente a dicho pago.
2. En situación de concurso es imposible que un tercero garantice la deuda.
3. La sociedad está actualmente desarrollando su actividad para lo que ha tenido que acometer importantes ajustes.
4. La sociedad a duras penas ha conseguido no paralizar su actividad.
5. Cualquier actuación recaudatoria por parte de la Administración tributaria, tal como embargos de créditos con los clientes o de saldos en cuentas bancarias, rompería el frágil equilibrio de la sociedad y la podría llevar a la paralización definitiva de su actividad y a la liquidación por imposibilidad de conseguir llegar a un convenio con sus acreedores.
6. Los primeros perjudicados en ese caso serían los empleados de la sociedad, que perderían definitivamente su trabajo, lo que constituiría un daño irreparable.
7. Los siguientes perjudicados serían los acreedores de la sociedad que podrían perder sus créditos. Este sería también un daño irreparable.
8. Finalmente la perjudicada sería también la sociedad y sus accionistas y esto supondría también un daño irreparable.
- 9.

**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.

Como cuestión previa a la resolución de la presente solicitud de suspensión y dado que con ocasión de la reforma de la LGT efectuada por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego (Vigencia: 11 julio 2021), se dio nueva redacción al artículo 233, en el que se regula la "Suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa", conviene precisar bajo que normativa debe analizarse la misma.

Pues bien, a falta de regulación de régimen transitorio sobre esta cuestión en la Ley 11/2021 y en la propia LGT, hay que acudir a la Ley 39/2015, que en su DA 1ª reconoce el carácter supletorio de esta ley respecto a los procedimientos tributarios, y que en la letra e) de su DT 3ª previene que si no se dispone régimen transitorio en disposición legal o reglamentaria, las cuestiones de derecho transitorio que se susciten en materia de procedimiento administrativo (el tributario lo es) se resolverán de acuerdo con los principios establecidos en los apartados anteriores, en cuyo apartado a) establece el principio de no aplicación de la nueva regulación a los procedimientos iniciados antes de su entrada en vigor.

Por tanto, al no establecerse, como antes se apuntó, ningún régimen transitorio de aplicación del artículo 233 en su nueva redacción, en ausencia de esta procede aplicar la normativa vigente en el momento de presentación de la solicitud de suspensión que se examina.

## Tercero.

Sentado lo anterior, el artículo 233 de la LGT en vigor a la fecha de formulación de la presente solicitud de suspensión establece:

"1. (...)

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.

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.

En los supuestos a los que se refiere este apartado, el tribunal podrá modificar la resolución sobre la suspensión cuando aprecie que no se mantienen las condiciones que motivaron la misma, cuando las garantías aportadas hubieran perdido valor o efectividad, o cuando conozca de la existencia de otros bienes o derechos susceptibles de ser entregados en garantía que no hubieran sido conocidos en el momento de dictarse la resolución sobre la suspensión.

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.

(...)

El desarrollo reglamentario del artículo 233 de la LGT se encuentra en los artículos 39 a 47 del RGRVA.

De dicho desarrollo reglamentario, debemos destacar el artículo 46.1 del RGRVA establece en su apartado primero: "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: "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."

El Tribunal Supremo, respecto a la interpretación que debe realizarse del precepto anteriormente transcrito, en sentencia de 21.12.2017, Recurso de casación 496/2017, en su Fundamento de Derecho Sexto establece el siguiente criterio:

"1.- "Atendiendo a lo hasta aquí expuesto, y conforme ordena el artículo 93.1 LJCA , procede fijar la siguiente interpretación de los preceptos legales y reglamentarios concernidos en este litigio.

2.- En particular, el artículo 46 RRVA, apartados 3 y 4, y los apartados Cuarto.4.2.3 y Cuarto 4.2.4 RSEH deben ser interpretados en el sentido de que:

Cuando, solicitada en la vía económico-administrativa la suspensión de la ejecución del acto reclamado sin presentación de garantías, o con dispensa parcial de las mismas, porque la ejecución puede causar al interesado perjuicios de difícil o imposible reparación, y el órgano llamado a resolver considera que con la documentación aportada (que no presenta defecto alguno susceptible de subsanación o cuyos defectos ya han sido subsanados) no se acredita, ni siquiera indiciariamente, la posible causación de esa clase de daños, no procede abrir un incidente de subsanación para solventar esa deficiencia probatoria, sino admitir a trámite la solicitud y desestimarla en cuanto al fondo."

#### Cuarto.

De conformidad con el precepto anteriormente transcrito para que pueda accederse a la suspensión solicitada es requisito necesario que se alegue y se justifique de forma especial que la ejecución del acto impugnado ocasionaría perjuicios de imposible o difícil reparación, adjuntando los documentos y medios de prueba que así lo justifiquen

En el presente caso la sociedad reclamante solicita la suspensión sin garantías del acto impugnado alegando que su ejecución le ocasionaría perjuicios de imposible o difícil reparación ya que debido a su situación económico-financiera carece de liquidez para hacer frente al pago de la deuda y que cualquier actuación recaudatoria rompería el frágil equilibrio de la sociedad y la podría llevar a la paralización definitiva de su actividad y a la liquidación por imposibilidad de conseguir llegar a un convenio con sus acreedores

Respecto de lo así alegado debe señalarse que, como reiteradamente viene manteniendo este Tribunal Central, las dificultades económicas o patrimoniales no suponen por si solas la existencia de perjuicios que revistan el carácter de irreparabilidad o difícil reparación, pues lo contrario supondría tanto como afirmar que toda exigencia de deudas tributarias, cuando no sea posible hacer frente a las mismas, llevaría consigo perjuicios irreparables o de difícil reparación pues ello llevaría de hecho a un sistema de suspensión automática de los actos administrativos de naturaleza tributaria no previsto en la Ley.

Por otra parte, hay que advertir que la normativa sobre suspensiones en la vía económico-administrativa trata de lograr un equilibrio, no siempre fácil, entre el privilegio de ejecutividad de la Administración y el derecho del reclamante a una tutela judicial efectiva. Tal equilibrio puede considerarse logrado mediante la constitución de garantías razonablemente aceptables -por ser suficientes o por recaer sobre los elementos patrimoniales del reclamante susceptibles de constituir garantías-. La suspensión sin garantías supone privar a la Administración sin contrapartida -dejándola en inferioridad en relación con otros acreedores que sí podrían actuar, y, por tanto, excluyendo aquel equilibrio que debe buscarse- del derecho de todo acreedor a tratar de asegurar su crédito mediante las oportunas medidas de aseguramiento.

El artículo 233 de la LGT y el artículo 46 del RGRVA prevén la posibilidad de suspensión sin garantías. Al respecto, este Tribunal entiende que esta posibilidad excepcional requiere una rigurosa prueba de que, incluso esas medidas asegurativas -expresión de un derecho del acreedor y que, por tanto, en principio, deben ser soportadas por el sujeto pasivo- acarrearían graves perjuicios de la índole señalada. Sólo en tal caso puede admitirse, en criterio de este Tribunal, la exclusión de la búsqueda del equilibrio antes señalado porque la normativa de las medidas asegurativas antes aludidas tampoco alcanza la conciliación de intereses que ha de buscarse. Esa prueba, que corresponde al reclamante, ha de ser examinada con rigor, por el carácter excepcionalísimo de la figura. Y en el presente caso, a juicio de este Tribunal, no queda suficientemente acreditada la presencia de las circunstancias que permitirían la suspensión en la forma solicitada.

En este sentido, la Audiencia Nacional en sentencia de fecha 26 de septiembre de 2011, recurso núm. 329/10, tiene declarado:

"En la demanda se propugna la suspensión de la ejecutoriedad del acto administrativo de liquidación tributaria de IVA impugnado en vía económico-administrativa. con dispensa de garantía. alegando la irrogación de perjuicios de imposible o difícil reparación, así como la imposibilidad de prestar garantía, que la actora considera acreditada a través de los documentos aportados, poniendo el acento en la situación patrimonial deficitaria que arrastra la sociedad. Invoca el derecho a la tutela judicial efectiva y la apariencia de buen derecho de la reclamación económico-administrativa que tiene planteada. Se acompañaron a la petición de suspensión ante el TEAC un informe general de (...) sobre resultados semestre de enero-junio 2009 y notas explicativas de los estados financieros.

Es necesario, para pretender una suspensión sin garantías, que al menos se presente documentación que incida directamente en aquellos perjuicios de difícil o imposible reparación que de no acordarse la suspensión cautelar se producirían a la entidad recurrente. No es suficiente con alegar la precaria situación económica o los malos resultados semestrales de la entidad.

La concurrencia de unos eventuales perjuicios de difícil o imposible reparación es necesario conocerla para confrontarla con los intereses públicos afectados por la suspensión pretendida. Cuando el contraste de esta

ponderación de perjuicios no es claramente favorable al administrado la denegación de la suspensión se impone. Esto es lo que sucede en el caso, parece que existe una imposibilidad de prestación de la garantía por parte de la entidad solicitante, pero la deuda tributaria es elevada y es obvio que si no se garantiza por cualquiera de las formas admitidas en derecho esa suspensión, en la ponderación de los intereses en conflicto hay que denegar la suspensión. Además la imposibilidad de prestación de garantías no puede asimilarse, como pretende la recurrente a los perjuicios de imposible o difícil reparación.

Para mostrar la imposibilidad de prestar caución o garantía solamente se dice que tiene bloqueado el crédito. Lo que, en principio, por sí solo, es insuficiente para considerar que existe tal imposibilidad"

Pues bien, es en el presente caso, este Tribunal Central, a la vista de las alegaciones y de los documentos aportados, no aprecia el carácter de irreparabilidad o difícil reparación de los perjuicios invocados, carácter fundamental para poder acceder a la suspensión solicitada, por lo que de conformidad con el criterio interpretativo del artículo 46 RGRVA, expresado en la mencionada sentencia del Tribunal Supremo de 21.12.2017, procede denegar la presente solicitud de suspensión.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

## ACUERDA

DENEGAR LA SUSPENSIÓN.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.