

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 15 de noviembre de 2024

Sala 3.ª

R.G. 673/2023/50

**SUMARIO:**

**Procedimiento de revisión en vía administrativa. Reclamaciones económico-administrativas. Suspensión de actos de contenido económico. Suspensión con garantías alternativas. Garantías admisibles. Finca rústica.** Una entidad solicitó la suspensión del acto administrativo ofreciendo como garantía una hipoteca inmobiliaria constituida sobre una finca rústica. La Administración Tributaria denegó la solicitud de suspensión, basándose en que la finca rústica no era adecuada como garantía, ya que la dificultaba la ejecución de la garantía en caso de que fuera necesario llevar a cabo una subasta. Pero esto resultaría en una discriminación injustificada, ya que no existe ninguna norma que prohíba o limite la utilización de bienes rústicos como garantía. En consecuencia, el Tribunal considera que la negativa de la Administración a aceptar la finca rústica como garantía fue errónea y subraya que los bienes inmuebles rústicos, al igual que los urbanos, pueden ser utilizados como garantía si cumplen con los requisitos legales de suficiencia económica y jurídica.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO.- Mediante Acuerdo de fecha 2 de enero de 2023 (ref: R...), la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Castilla La Mancha, en virtud de lo establecido en el artículo 43.1 h) de la Ley 50/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, declaró a **XZ SL**, responsable subsidiaria de las obligaciones tributarias pendientes de la sociedad **TW SL** con un alcance de 872.059,98 euros, siendo el importe exigible, descontadas las reducciones por pronto pago, de 698.960,03 euros.

SEGUNDO.- Disconforme con el acuerdo anterior, con fecha 26 de enero de 2023 se interpuso reclamación ante este Tribunal Central, codificada con RG 00-00673-2023, que pende de resolución.

TERCERO.- Con fecha 9 de mayo de 2023, se solicitó la suspensión de la ejecución del acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria, al amparo de los artículos 233.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y 44 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, ofreciendo como garantía hipoteca inmobiliaria sobre la finca nº ... del Registro de la Propiedad de ... (...), de naturaleza rústica -según nota simple registral-, y valor de tasación de 511.560,14 euros -informe elaborado por **QR**, S.A.U.-

CUARTO.- La Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes dictó, el 5 de septiembre de 2023, acuerdo de denegación de la suspensión por aportación de otras garantías conforme a lo siguiente:

**RELACIÓN DE LIQUIDACIONES EN EL PERÍODO DE INGRESO CONCEDIDO TRAS UNA DENEGACIÓN ANTERIOR**

Clave de Liquidación	Concepto	Importe Principal
(...)	(...)	(...)

Síguenos en...



<b>TOTAL</b>	<b>441.404,92</b>
--------------	-------------------

y con arreglo a los siguientes hechos y fundamentos:

*"(...) el contribuyente solicitó la suspensión del acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria con referencia R..., conforme a lo dispuesto en los artículos 233.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y 44 del Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.*

*En dicha solicitud, el interesado ofrece como garantía, hipoteca inmobiliaria sobre la finca nº ... del Registro de la Propiedad de ... (...). Según nota simple registral, la finca ofrecida tiene naturaleza rústica. El valor de tasación, conforme informe elaborado por QR, S.A.U., asciende a 511.560,14 euros.*

*... la garantía ofrecida no cumple con los requisitos necesarios de idoneidad para la suspensión del acto recurrido, por la naturaleza rústica de la finca a hipotecar.*

*Con carácter general, los inmuebles de naturaleza rústica no se consideran idóneos en los términos antes indicados, al margen de la suficiencia económica. Y esto es así por cuanto las posibilidades de que tales bienes sean adjudicados en el momento de su subasta son bastante inciertas, pues las transacciones de estas fincas son mucho menos frecuentes que las de la naturaleza urbana, y se producen muy espaciadamente, por lo que las condiciones de mercado pueden variar muy sustantivamente de un momento a otro. Más, si se tiene en cuenta que la suspensión de la ejecución debe plantearse a medio o largo plazo, mientras se sustancian las reclamaciones y recursos interpuestos. Además, nos encontramos ante un mercado opaco, en el que existe rigidez de la oferta y la demanda. Por todo lo expuesto y teniendo en cuenta la escasa revalorización de las fincas rústicas por su propia naturaleza, la difícil coyuntura del mercado inmobiliario y la necesidad de un rigor valorativo compatible con las condiciones, de cara a su ejecución, exigidas por la normativa vigente, hace que se consideren bienes de realización dudosa y, por tanto, no idóneos para la cobertura de la garantía de un crédito público.*

*... En este sentido, no se deben aceptar garantías cuando se aprecie riesgo en la recuperación del crédito tributario mediante la enajenación. Por ello, es necesario que el análisis de los requisitos de suficiencia económica y jurídica de la garantía se deben realizar desde el punto de vista de la idoneidad de la misma para su ejecución, al objeto de recuperar el crédito tributario. Con carácter general, los inmuebles de naturaleza rústica no se consideran idóneos en los términos antes indicados, al margen de la suficiencia económica. Y esto es así por cuanto las posibilidades de que tales bienes sean adjudicados en el momento de su subasta son bastante inciertas, pues las transacciones de estas fincas son mucho menos frecuentes que las de la naturaleza urbana, y se producen muy espaciadamente, por lo que las condiciones de mercado pueden variar muy sustantivamente de un momento a otro. Más, si se tiene en cuenta que la suspensión de la ejecución debe plantearse a medio o largo plazo, mientras se sustancian las reclamaciones y recursos interpuestos.*

*En este caso concreto, según la tasación presentada, la finca ofrecida es una finca rústica con varios aprovechamientos: labor de secano y pastos o montes. El propio informe indica que se desconocen las producciones reales (aunque se ha realizado una visita a la finca). De las imágenes aportadas se desprende que no hay ninguna producción agrícola.*

*En el mismo informe se indica que el mercado de la zona es un mercado con tendencia bajista. Y que la demanda principal se dirige a fincas de regadío, con olivares y*

Síguenos en...



*viñas. Y que hay una demanda significativa de fincas con vivienda para uso "algo recreativo". Ninguno de estos aprovechamientos corresponde a la finca ofrecida.*

*Todo lo anterior, concuerda plenamente con los criterios generales tenidos en cuenta a partir de la experiencia de la AEAT en subastas de este tipo de inmuebles para no aceptar este tipo de inmuebles como garantía de suspensiones. (...)"*

QUINTO.- Notificado el anterior acuerdo el 6 de septiembre de 2023, la entidad interesada dedujo, el día 21 siguiente, el presente incidente de suspensión alegando que

*"(...) La suma de las liquidaciones mencionadas asciende al importe de 441.404,92 euros.*

*... en fecha 9 de noviembre de 2022 y con el fin de suspender las liquidaciones exigidas, se aportó tasación de bienes para constituir garantía a favor de la Agencia Tributaria. Concretamente, y según la tasación aportada, se ofreció hipoteca inmobiliaria constituida con carácter unilateral a favor de Hacienda sobre la finca registral de ... nº ... con un valor de tasación de 1.245.157,55 euros. Dicha garantía fue rechazada, en fecha de 27 de abril de 2023, únicamente por su consideración de finca rústica, sin aportar ningún dato objetivo y obviando el hecho de que el valor tasado de la finca ofrecida supone casi el triple de la liquidación derivada del acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria con número de referencia R....*

*... resulta difícil de explicar por qué se cuestiona la idoneidad jurídica de una garantía constituida en una de las formas admitidas en nuestro ordenamiento jurídico y utilizadas de forma recurrente en el tráfico jurídico y/o mercantil, como sería en nuestro caso la constitución de hipoteca sobre la finca descrita en el informe de tasación. ...*

*... se presentó nueva solicitud de suspensión del acto impugnado por aportación de otras garantías de conformidad con el artículo 44 del RGRVA, aportando a tal fin hipoteca sobre la finca registral de ... número ... con un valor tasado de 511.560,14 euros, igualmente rechazada por la condición de finca rústica del inmueble sin estimar la Agencia Tributaria su valoración ni aportar datos objetivos que justifiquen dificultad alguna en su ejecución. Es más, la única justificación en la que se basa la AEAT es su propia experiencia en subastas, sin aportar ninguna prueba, estadística o ejemplo de sus afirmaciones.*

*En conclusión, no se puede compartir el criterio de la Agencia Tributaria habida cuenta de que la constitución de hipoteca inmobiliaria es una garantía admitida en nuestro ordenamiento jurídico, y que las dificultades que la propia Administración vincula a una hipotética ejecución de las fincas ofrecidas no pueden determinar "per se" la denegación de la suspensión solicitada desde el momento en que dificultad de ejecución no es equiparable a imposibilidad de ejecución, sin que, la suficiencia económica de los inmuebles ofrecidos, los cuales suman cuatro veces el importe exigido en el acuerdo de derivación de responsabilidad, haya sido valorado por la Administración. (...)"*

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para conocer del presente incidente de suspensión de conformidad con el artículo 233 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y los artículos 43 y 44 del Real Decreto 520/05, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley en materia de Revisión en Vía Administrativa (RGRVA).

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

*"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. ...*

Síguenos en...



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.(...)"

El precepto anterior se encuentra desarrollado reglamentariamente en los artículos 43, 44 y 45 RGRVA, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 39.2:

"2. No obstante, a solicitud del interesado se suspenderá la ejecución del acto impugnado en los siguientes supuestos:

a) Cuando se aporte alguna de las garantías previstas en el artículo 233.2 y 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en los términos previstos en los artículos 43, 44 y 45 de este reglamento. (...)",

y de lo dispuesto en el artículo 40.2 RGRVA, relativo a la solicitud de suspensión:

"2. La suspensión deberá solicitarse en escrito independiente e ir acompañada por los documentos que el interesado estime procedentes para justificar la concurrencia de los requisitos necesarios para su concesión y de una copia de la reclamación interpuesta.

Deberá aportarse necesariamente la siguiente documentación:

a) Cuando se solicite la suspensión automática, se adjuntará el documento en que se formalice la garantía, que deberá incorporar las firmas de los otorgantes legitimadas por un fedatario público, por comparecencia ante la Administración autora del acto o generadas mediante un mecanismo de autenticación electrónica. Dicho documento podrá ser sustituido por su imagen electrónica con su misma validez y eficacia, siempre que el proceso de digitalización garantice su autenticidad e integridad.

b) Cuando se solicite la suspensión con otras garantías distintas a las del párrafo a), se deberá justificar la imposibilidad de aportar las garantías previstas para la suspensión automática. También se detallará la naturaleza y las características de las garantías que se ofrecen, los bienes o derechos sobre los que se constituirá y su valoración realizada por perito con titulación suficiente. Cuando exista un registro de empresas o profesionales especializados en la valoración de un determinado tipo de bienes, la valoración deberá efectuarse, preferentemente, por una empresa o profesional inscrito en dicho registro. (...)"

En lo que respecta a la suspensión con prestación de otras garantías, el artículo 44 RGRVA establece lo siguiente:

Síguenos en...

"4. (...) 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."

Los preceptos anteriores han de complementarse con lo preceptuado en la Resolución de 21 de diciembre de 2005, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se dictan criterios de actuación en materia de suspensión de la ejecución de los actos impugnados mediante recursos y reclamaciones, la cual, dedica el apartado Cuarto a la "suspensión de la ejecución de los actos objeto de reclamación económico-administrativa".

Particularmente, el punto 3 contempla la tramitación de las solicitudes de suspensión por aportación de otras garantías, estableciendo expresamente que:

"3.1.5 Serán aplicables a esta modalidad de suspensión los requisitos de suficiencia económica previstos en el apartado tercero.3, así como lo previsto en el apartado tercero.4.1",

y a tal efecto, en virtud del apartado tercero.3:

"3. Requisitos de suficiencia económica de las garantías.

3.1 Las garantías aportadas para obtener la suspensión de la ejecución de los actos impugnados deberán cubrir el importe correspondiente a la deuda cuya suspensión se solicita, los recargos que se hubieren devengado en la fecha de la solicitud, y los intereses que se devenguen durante la tramitación del procedimiento revisor. ...

3.3 Cuando, por la naturaleza de la garantía a constituir, se requiera establecer anticipadamente el importe que debe cubrir en concepto de intereses de demora, y sin perjuicio de su ulterior determinación, se incluirá la cantidad correspondiente a un mes en caso de que la suspensión se limite a la tramitación de un recurso de reposición.

Si la garantía extendiera también sus efectos al procedimiento económico-administrativo, el importe a garantizar en concepto de intereses de demora comprenderá la suma de la cantidad correspondiente a un mes y, además, las cantidades correspondientes a:

a) Seis meses en caso de que la suspensión comprenda la tramitación de una reclamación económico-administrativa por el procedimiento abreviado.

b) Un año en caso de que la suspensión comprenda la tramitación de una reclamación económico-administrativa por el procedimiento general en única instancia.

c) Dos años en caso de que la suspensión comprenda la tramitación de una reclamación económico-administrativa cuya resolución en primera instancia sea susceptible de recurso de alzada."

y de conformidad con el apartado tercero 4.1:

"4. Requisitos de suficiencia jurídica de las garantías.

Síguenos en...

4.1 Sin perjuicio de los requisitos específicos de cada modalidad de garantía, en el texto del documento mediante el cual se formalice deberán constar, al menos, las siguientes indicaciones:

- a) Identificación de la deuda cuyo pago garantiza.
- b) Importes garantizados en concepto de principal, recargos e intereses de demora, según proceda.
- c) Identificación del procedimiento revisor que justifica la suspensión, con indicación de la fecha de presentación del escrito de interposición.
- d) Carácter indefinido de la garantía, que mantendrá su vigencia hasta la fecha en la que la Administración autorice la cancelación.
- e) Ámbito al que se extiende la cobertura, señalando si comprende únicamente la fase de reposición, o bien extiende sus efectos al procedimiento económico-administrativo y, en su caso, al recurso contencioso-administrativo.
- f) Órgano a cuya disposición se constituye la garantía.
- g) Indicación de que, en caso de que sea necesaria su ejecución, se seguirá el procedimiento administrativo de apremio."

TERCERO.- En el presente supuesto, la entidad interesada solicitó la suspensión mediante el ofrecimiento de hipoteca inmobiliaria constituida sobre la Finca nº ... del Registro de la Propiedad de ... (...), de naturaleza rústica, y cuyo valor de tasación, según el informe aportado, ascendía a 511.560,14 euros.

La Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios denegó la suspensión amparándose, fundamentalmente, en la inidoneidad "por la naturaleza rústica de la finca a hipotecar" esgrimiendo, con carácter general, la dificultad que presenta su adjudicación mediante los procedimientos de subasta dada la opacidad del mercado y la rigidez de la oferta y demanda para este tipo de bienes.

Dicho lo anterior, procede hacer mención a lo expuesto por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en su Sentencia de 30 de septiembre de 2021 [Rec. 248/2020], cuyo criterio asume este Tribunal Central, indicando al efecto que:

"... la constitución de prenda sobre participaciones sociales es una garantía admitida en nuestro ordenamiento jurídico, y que las circunstancias en que la Administración suele vincular a supuestos como este, a una hipotética ejecución de la garantía ofrecida no pueden determinar la denegación de la suspensión solicitada desde el momento en que dificultad de ejecución no es equiparable a imposibilidad de ejecución, sin que, por otra parte, la administración haya dudado de la suficiencia económica de los bienes ofrecidos (...)"

Si bien resulta evidente que no nos encontramos ante una prenda sobre participaciones sociales, lo cierto es que de la sentencia anterior subyacen dos cuestiones extrapolables a cualquier tipo de garantía:

- Que los supuestos vinculados al resultado de una hipotética ejecución no pueden determinar, per se, la denegación de la suspensión, toda vez que «dificultad de ejecución no es equiparable a imposibilidad de ejecución».
- Que la cuestión fundamental es si la Administración «duda» o no de la suficiencia económica de los bienes ofrecidos.

En el presente supuesto, la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios, sin hacer mayor consideración, determinó la falta de idoneidad por tratarse de una finca de carácter rústico, esgrimiendo

Síguenos en...



una serie de genéricas afirmaciones, sin presentar acreditación alguna, sobre las circunstancias del mercado, anticipando el escaso o nulo éxito en los hipotéticos o futuros procedimientos de adjudicación, y obviando por completo analizar la concurrencia, o no, de los requisitos de suficiencia económica y jurídica contenidos en los apartados tercero.3 y tercero 4.1 de la citada Resolución de 21 de diciembre de 2005.

Aceptar la fundamentación realizada por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios, sería tanto como asumir que los bienes inmuebles de carácter rústico no son idóneos para ser ofrecidos en garantía, negando injustificadamente las posibilidades de acceder a la suspensión a quienes únicamente ofrezcan, o solo puedan ofrecer, bienes de naturaleza rústica, en vez de naturaleza urbana, sin que ningún precepto legal o reglamentario apoye expresamente esta discriminación. En este sentido, tratándose ambos de bienes susceptibles de valoración o evaluación económica y siendo la hipoteca inmobiliaria una garantía admitida en nuestro ordenamiento jurídico, debe atenderse a la concurrencia de los requisitos de suficiencia económica y jurídica sin hacer una previa distinción al tipo, carácter o naturaleza del bien ofrecido como garantía.

CUARTO.- Por tanto, este Tribunal Central entiende que no puede denegarse la idoneidad de un bien para ser aceptado en garantía por el simple hecho de su naturaleza rústica, al menos, no sin haber realizado la necesaria valoración y ponderación de los requisitos mínimos exigidos de suficiencia económica y jurídica conforme a lo estipulado en la Resolución de 21 de diciembre de 2005.

En este sentido, la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios no realiza ninguna consideración al respecto, desconociendo este Tribunal Central si la garantía aportada para obtener la suspensión de la ejecución del acto impugnado alcanza a cubrir los conceptos previstos en el apartado tercero.3, o si reúne los requisitos de suficiencia jurídica contemplados en el apartado tercero.4.1 de la citada Resolución, y como quiera que ello constituye un requisito esencial y previo a los efectos de poder valorar la pretensión de la mercantil, no correspondiendo a este Tribunal Central, en razón de las competencias que tiene atribuidas, realizar esa valoración, procede anular el Acuerdo impugnado debiendo dictarse uno nuevo en el que se aborden y concreten dichos extremos.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

#### **ACUERDA**

ESTIMAR el incidente de suspensión en los términos señalados en la presente resolución.

**Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda**

Síguenos en...

