

La idoneidad de las garantías ofrecidas para la suspensión de la ejecutividad de actos impugnados en la vía económico-administrativa

Analizamos los requisitos que deben reunir las garantías ofrecidas en una solicitud de suspensión de la ejecutividad de los actos impugnados en la vía económico-administrativa y, en particular, la exigible valoración que debe realizar la Administración tributaria acerca de la suficiencia de las garantías.

ROCÍO ARIAS PLAZA
ADRIÁN BOIX CORTÉS
REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA

Equipo de Litigación Tributaria de GA_P

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Consejera académica de GA_P

En relación con la suspensión de la ejecutividad de los actos impugnados en la vía económico-administrativa y los requisitos que deben cumplir las garantías que se ofrecen cuando éstas son distintas de las que determinan la suspensión automática, conviene detenerse en la reciente resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de noviembre del 2024 (RG 0063-2023-50). Esta resolución completa criterios anteriores del tribunal en la

misma línea, reduciendo la discrecionalidad de la Administración tributaria a la hora de rechazar las garantías que se ofrecen en tales casos, todo ello en favor de los derechos del contribuyente.

En el caso objeto de análisis, el obligado tributario solicitó la suspensión de la ejecutividad de un acuerdo de derivación de responsabilidad tributaria sobre la base de los artículos 233.3 de la Ley General Tributaria y 44 del Reglamento

General de Revisión en Vía Administrativa, ofreciendo como garantía la constitución de hipoteca inmobiliaria sobre determinada finca de naturaleza rústica. Dicha solicitud de suspensión fue denegada mediante resolución de la Administración tributaria en la que se indicaba que la garantía ofrecida no resultaba idónea para acceder a la suspensión instada «por la naturaleza rústica de la finca a hipotecar». En la resolución denegatoria de la suspensión, añadía la Administración tributaria que «el análisis de los requisitos de suficiencia económica y jurídica de la garantía se debe[re] 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, frente a dicha resolución denegatoria de la suspensión se interpuso el incidente de suspensión que resuelve, estimándolo, la referida resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de noviembre del 2024.

La suspensión de la ejecutividad de los actos impugnados en la vía económico-administrativa, con la consiguiente excepción a la obligación de pago de la deuda tributaria, viene regulada someramente en el artículo 233 de la Ley General Tributaria. De conformidad con el apartado segundo del referido precepto, la suspensión es posible sólo si se garantizan el importe del acto impugnado, los intereses de demora que genere dicha suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía. En cuanto a las garantías que pueden constituirse, el artículo 233.2 de la Ley General Tributaria posibilita la suspensión automática de la ejecutividad del acto impugnado cuando la garantía consista en depósito de dinero o valores públicos, aval o fianza solidaria de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de

seguro de caución, o fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia —fiador al corriente de sus obligaciones tributarias y deuda no superior a 1500 euros—. De conformidad con dicho artículo 233.2 de la Ley General Tributaria y con el artículo 43 del Reglamento General de Recaudación, esta suspensión automática deja poco o ningún margen de apreciación al órgano competente, que habrá de acordar la suspensión una vez verificada la suficiencia y corrección formal de la garantía constituida.

Más problemática resulta en la práctica la suspensión de los actos impugnados en la vía económico-administrativa mediante garantías distintas a las que determinan la suspensión automática, esto es, mediante cualquier otro bien o derecho susceptible de valoración económica que pueda ofrecerse para instar dicha suspensión, posibilidad que brinda el 233.3 de la Ley General Tributaria y que es objeto de análisis en la comentada resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central. En estos casos, para decidir acerca de la suspensión instada, la Administración habrá de resolver si se han prestado «*otras garantías que se estimen suficientes*». El artículo 40.2b del Reglamento General de Recaudación determina que en estos casos deberá justificarse la imposibilidad de aportar las garantías determinantes de la suspensión automática y habrán de detallarse la naturaleza y 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.

Dicha regulación, como indica el tribunal, se completa mediante la resolución de 21 de diciembre del 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. Esta resolución determina como parámetros de actuación de la Administración los conceptos de *suficiencia económica*, *suficiencia jurídica* e *idoneidad de las garantías*, en el marco de una suspensión instada al amparo del artículo 233.3 de la Ley General Tributaria. La indicada resolución de la Agencia Tributaria establece en su apartado cuarto.3.2.4c, que no se concederá dicha suspensión «[c]uando la garantía que se ofrece no cumpla las condiciones de idoneidad indicadas en el apartado tercero.4»,

Garantías ofrecidas en la suspensión de un acto impugnado en la vía económico-administrativa

lo que determina que la admisión de la garantía «quedará condicionada a su idoneidad desde el punto de vista de su ejecución».

Pues bien, de conformidad con lo anterior, el Tribunal Económico-Administrativo Central, citando la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 30 de septiembre del 2021 (rec. 248/2020), determina que no cabe vincular la decisión sobre la suspensión al resultado de una hipotética ejecución de la garantía ofrecida, habida cuenta que la «dificultad de ejecución no es equiparable a imposibilidad de ejecución». Añade el Tribunal Central que «la cuestión fundamental es si la Administración "duda" o no de la suficiencia económica de los bienes ofrecidos», de tal manera que, tratándose «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 dis-

tinción al tipo, carácter o naturaleza del bien ofrecido como garantía». Por tanto, indica el tribunal, «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».

Lo anterior no es un criterio aislado, toda vez que ya en su resolución de 14 de marzo del 2024 el mismo Tribunal Central determinó, en similares términos, que la existencia de cargas hipotecarias sobre un bien no determina su falta de idoneidad para ofrecerse en garantía en relación con una solicitud de suspensión formulada al amparo del artículo 233.3 de la Ley General Tributaria, «debiendo valorarse, pese a la existencia de las citadas cargas, si los bienes son económicamente suficientes».

Las resoluciones del Tribunal Central objeto de comentario revelan la litigiosidad existente en este ámbito de nuestra práctica tributaria, fruto de una regulación legal somera que deja al albur de resoluciones de la propia Administración tributaria la determinación de los criterios y parámetros para decidir la suspensión de la ejecutividad de los actos recurridos en la vía económico-administrativa. La ley confiere, sí, a la Administración tributaria un amplio margen de apreciación para valorar estas solicitudes de suspensión, pero ello no supone, como han tenido ocasión de resolver los tribunales de justicia y el propio Tribunal Central, que se exceptúe la obligación de motivar su decisión de conformidad con la ley. A este respecto, no es baladí que el artículo 233.3 de la Ley General Tributaria determine que «se acordará la suspensión previa prestación de otras garantías que se

estimen suficientes», y ésta es la exigencia que, a nuestro modo de ver, subyace en las resoluciones del Tribunal Central indicadas. Lo fundamental, como indica este tribunal, es valorar y ponderar las garantías ofrecidas en términos de suficiencia —que es lo que impone la ley—, y es en

esos términos en los que debe valorarse la idoneidad de las garantías. Y en esa ponderación o valoración que ha de realizar la Administración, la mera existencia de cargas previas sobre un bien o la dificultad de su ejecución no justifican *per se* la denegación de la suspensión.