



**INSTRUCCIÓN 1/2023, DE 31 DE MARZO, DE LA DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA SOBRE LAS GARANTÍAS NECESARIAS PARA LA CONCESIÓN DE APLAZAMIENTOS Y FRACCIONAMIENTOS DE PAGO, Y PARA OBTENER LA SUSPENSIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS OBJETO DE RECURSO Y RECLAMACIÓN**

El crédito tributario goza en nuestro ordenamiento jurídico de una especial protección que se fundamenta, en esencia, en la finalidad última a que se destinan los ingresos que obtiene el Estado, que no es otra que atender a los intereses generales y el mantenimiento del estado de bienestar. Una de las manifestaciones de dicha protección es la necesidad de garantizar el ingreso íntegro del importe debido, otorgando garantías admisibles en derecho que han de ser suficientes tanto jurídica como económicamente, cuando las personas físicas y jurídicas, en el ejercicio legítimo de sus derechos, optan por diferir el pago de las cantidades debidas, u optan por interponer cuantos recursos y reclamaciones el ordenamiento pone a su alcance, en defensa de sus intereses.

La Instrucción 4/2015, de 31 de julio, de la Dirección del Departamento de Recaudación supuso en su día un gran avance en la materia, ya que dio homogeneidad al tratamiento que los órganos de recaudación daban a las garantías necesarias para aplazar y fraccionar el pago de las deudas en el ámbito de las competencias de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, Agencia Tributaria), así como a dichas garantías cuando las mismas iban destinadas a obtener la suspensión de los actos impugnados, cuando la resolución de las solicitudes de suspensión era de su competencia. No obstante, la experiencia acumulada en los últimos años, así como el gran esfuerzo económico por parte de los órganos del Estado para aliviar la situación económica que han causado tanto la crisis derivada de la COVID-19 como la guerra en Ucrania, y las consecuencias que estas han provocado en familias y empresas, hacen más necesaria que nunca una revisión y flexibilización de los criterios vigentes para ocasionar un menor sacrificio en los sujetos que han de formalizarlas, sin perjuicio de que, en aquellos supuestos en que las citadas garantías pudieran ser ejecutadas, el producto obtenido sirva al fin para el que fueron constituidas.

Por otra parte, se ha considerado que la valoración de los bienes efectuada por los técnicos con la pericia necesaria debería ser, de forma general, homogénea en cuanto a su metodología en la mayoría de los casos, especialmente en los bienes inmuebles, y que en determinados supuestos no es preciso hacer incurrir a los peticionarios en gastos adicionales.



En este punto, resulta relevante traer a colación la consideración del valor de referencia previsto en el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, como base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La aprobación de dicho valor, con el límite del valor de mercado, hace aconsejable considerar el mismo como un valor admisible a la hora de apreciar la suficiencia económica de los bienes ofrecidos como garantía.

La suficiencia jurídica y económica de los bienes aportados en garantía no debe considerarse como un concepto estático, sino que dicha suficiencia ha de ser mantenida durante todo el tiempo en que se vea diferido el pago de lo adeudado o el mismo no resulte exigible por estar la ejecutividad del acto suspendida; por ello se han de seguir estableciendo mecanismos y procedimientos con la finalidad de que, cuando las condiciones de mercado se vean modificadas o cuando se produzca un cambio de la normativa aplicable que afecte a la suficiencia jurídica, la Administración cuente con los medios necesarios para que, en todo caso, la garantía sirva a su fin en el momento en que se produzca su ejecución.

Por último, se recoge cómo opera la extensión de las garantías al conjunto de los responsables, coobligados y sucesores. Además, se regula la posibilidad de que la garantía prestada por el conjunto de los declarados responsables alcance al único recargo de apremio exigible, siempre que sea posible su exigencia a cualquiera de ellos.

Por ello, de conformidad con lo establecido en el artículo 2 de la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias, y en aplicación del artículo 6.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, vengo a dictar la presente Instrucción:

### **PRIMERA. ÁMBITO DE APLICACIÓN**

1.- La presente Instrucción será de aplicación a las garantías necesarias para la obtención de aplazamientos y fraccionamientos cuando la competencia para la tramitación y resolución de los mismos esté atribuida a los órganos de la Agencia Tributaria, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 45 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (en adelante, RGR).

2.- Resulta también de aplicación a cuantas solicitudes de suspensión asociadas a reclamaciones y recursos se produzcan estando atribuida la competencia para la resolución de las mismas a los órganos de la Agencia Tributaria, de acuerdo con lo establecido en el RGR y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se



aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (en adelante, RGRVA).

## **SEGUNDA. ESPECIALIDADES CUANDO LA GARANTÍA CONSISTE EN FIANZA, AVAL O SEGURO DE CAUCIÓN**

Estas garantías, para poder servir como tales tanto para la suspensión en la ejecución de los actos recurridos, como para la concesión de aplazamientos y fraccionamientos de pago, deberán constituirse respetando, además de lo dispuesto en la normativa tributaria que resulta de aplicación, lo establecido en la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito, la Ley 1/1994, de 11 de marzo, de Régimen Jurídico de las Sociedades de Garantía Recíproca y la Ley 20/2015 de 14 de julio, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras, en la medida en que resulten aplicables en este ámbito.

En su valoración y aceptación como garantía deberán tenerse en cuenta las siguientes especialidades:

1.- Los avales, las fianzas y los seguros de caución emitidos por personas, empresas financieras o de seguros a favor de sí mismas no resultarán admisibles para garantizar el aplazamiento o fraccionamiento de pago de las deudas tributarias ni para suspender la ejecución de los actos recurridos, debiendo procederse a requerir al deudor para que presente otra garantía y, en su defecto, denegar la solicitud presentada.

Con la finalidad de asegurar que los órganos competentes puedan ejecutar las garantías otorgadas, se requiere que el emisor de la garantía sea alguien distinto del propio deudor, pues de lo contrario, se pondría al mismo en un conflicto de intereses –al ser deudor y fiador o deudor y aseguradora al mismo tiempo–, pudiendo este negarse y/o retrasar la ejecución de las garantías; enervándose de esta manera su finalidad, situándose por tanto el crédito tributario en una posición de riesgo que no debe de ser asumida.

2.- Solo los avales o fianzas de carácter solidario otorgados por sociedades de garantía recíproca y por las entidades de crédito autorizadas para operar en España e inscritas en el correspondiente registro del Banco de España serán garantía suficientemente válida para cumplir su cometido, tanto en el caso de aplazamientos o fraccionamientos de pago de deudas tributarias como en el de suspensión automática de la ejecución del acto impugnado, así como para que el interés de demora exigible sea el interés legal en supuestos de aplazamientos o fraccionamientos del pago.

Cabe también aquí distinguir, por una parte, las entidades españolas o las sucursales de entidades extranjeras autorizadas por el Banco de España y, por otra, las entidades de



crédito autorizadas por otro Estado miembro de la Unión Europea que actúen en España mediante una sucursal o en régimen de libre prestación de servicios. En ambos casos han de estar inscritas en el registro del Banco de España.

La falta de inscripción en el citado registro oficial será determinante para proceder a rechazar tales garantías y denegar la suspensión o el aplazamiento o fraccionamiento solicitado.

Con carácter previo se efectuarán las comprobaciones correspondientes mediante consulta al registro y, cuando se trate de entidades autorizadas en otro Estado miembro de la Unión Europea sin sucursal en España, se dará audiencia a las mismas antes de rechazar la garantía.

3.- Respecto al seguro de caución, solo a las pólizas otorgadas por entidades inscritas en el registro de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones (sean sociedades españolas o sucursales de entidades autorizadas por la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, o sean entidades autorizadas por otros Estados que operan en España en régimen de libre prestación de servicios) pueden otorgarse los efectos que nuestra legislación concede a este seguro, equiparándolo a esos efectos al otorgamiento de avales que también han de ser emitidos por las entidades que constan autorizadas e inscritas en el registro del Banco de España.

La falta de inscripción en el citado registro oficial correspondiente será determinante para proceder a rechazar tales garantías y denegar la suspensión o el aplazamiento o fraccionamiento solicitado.

Con carácter previo se efectuarán las comprobaciones correspondientes mediante consulta al registro y, cuando se trate de entidades autorizadas en otro Estado miembro de la Unión Europea sin sucursal en España, se dará audiencia a las mismas antes de rechazar la garantía.

4.- Requisitos formales de las garantías a las que hace referencia esta Instrucción Segunda.

Constitución de las garantías:

- Avales o certificados de seguro de caución sin número de referencia completo (en adelante, NRC): se pueden legitimar las firmas de los apoderados presencialmente en las oficinas de la Agencia Tributaria o tener legitimación de los apoderados ante notario. En ambos casos se deberá aportar el aval original.



- Avales o certificados de seguro de caución con NRC y firma manuscrita: se deberá aportar original.
- Avales o certificados de seguro de caución digitales, es decir, con NRC y firma digital: bastará con la presentación telemática del documento. En estos casos no se requerirá la aportación del original. Es decir, tratándose de garantías consistentes en avales firmados electrónicamente, deberá figurar obligatoriamente el NRC asociado al aval, siempre que la entidad avalista se encuentre adherida al procedimiento regulado en la Resolución de 28 de febrero de 2006, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la validación mediante un código NRC de los avales otorgados por las entidades de crédito y por las sociedades de garantía recíproca y presentados por los interesados ante la administración tributaria.
- Como consecuencia del final del periodo transitorio previsto en el artículo 13 del Real Decreto-ley 38/2020, de 29 de diciembre, por el que se adoptan medidas de adaptación a la situación de Estado tercero del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte tras la finalización del periodo transitorio previsto en el Acuerdo sobre la retirada del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte de la Unión Europea y de la Comunidad Europea de la Energía Atómica, de 31 de enero de 2020, y de su extensión posterior, desde el 1 de enero de 2023, no se admitirán como garantía, avales o seguros de caución constituidos por entidades domiciliadas en el Reino Unido y Gibraltar sin sucursal en territorio español.

Cancelación de las garantías:

- En el caso de los avales y certificados de seguro de caución firmados con firma manuscrita por las entidades avalistas, y constituidos presencialmente, la devolución de los mismos se realiza mediante la entrega física de dichos documentos a los interesados o persona expresamente autorizada a retirarlos, de lo cual se dejará constancia, o, en su defecto, mediante emisión de certificado de cancelación de deuda garantizada.
- En el caso de documentos firmados electrónicamente por las entidades avalistas, y constituidos también de forma electrónica, su devolución se producirá, a los efectos del conocimiento de la entidad garante, mediante la expedición de un certificado de cancelación de dichos documentos emitido por la Agencia Tributaria autorizando la cancelación de dicha garantía.



### **TERCERA. BIENES QUE COMO NORMA GENERAL NO SE ADMITIRÁN COMO GARANTÍA**

#### **1. Bienes que no cumplen las condiciones mínimas de suficiencia económica o jurídica para poder ser admitidos como idóneos**

Existen una serie de bienes que, por sus características intrínsecas o las limitadas posibilidades que tiene su ejecución, con carácter general no cumplen las condiciones mínimas de suficiencia económica o jurídica para poder ser admitidos como idóneos a la hora de ser considerados como garantía de aplazamientos o fraccionamientos de pago conforme al artículo 48 del RGR, o bien como garantía de suspensiones al amparo del artículo 44 del RGRVA.

Por ello, no podrán admitirse como garantía de aplazamientos/fraccionamientos de pago o suspensiones, los siguientes bienes:

1. Bienes y derechos con cargas previas, salvo que la garantía consista en bienes inmuebles urbanos, siempre que, una vez descontado el valor de las cargas al valor del bien, el importe restante superase el 115% de la deuda a garantizar.

No obstante lo anterior, en caso de constitución de hipoteca posterior a la entrada en vigor de la Ley 41/2007, de 7 de diciembre (lo que se produjo el 9 de diciembre de 2007), que reforma el artículo 4.3 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, de subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, para determinar el valor económico del bien ofrecido sobre el que existen cargas hipotecarias anteriores, se tendrá en cuenta la doctrina establecida por la Dirección General de los Registros y del Notariado en su Resolución de 14 de mayo de 2015 (BOE de 9 de junio de 2015), en la que se establecen los criterios para la aplicación del artículo 4.3 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, de subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, de manera que no se deducirán del valor de la responsabilidad hipotecaria las amortizaciones realizadas.

2. Bienes inmuebles rústicos salvo que el valor de los mismos asegure un importe de al menos el 200% de la deuda a garantizar.
3. Vehículos y transportes no comerciales, salvo vehículos, aeronaves y embarcaciones con un valor actualizado en mercado de segunda mano que asegure un importe de al menos el 500% de la deuda a garantizar.
4. Instalaciones y montajes fijos, que se encuentren indisolublemente unidos a naves o centros de explotación o trabajo.



5. Maquinaria específica, salvo que sea de alto valor no diseñada a medida y se vea acompañado de un informe de tasación emitido por empresa de reconocida solvencia en su sector, detallando la concurrencia de mercado de segunda mano con una demanda solvente y ágil en el que poder realizarlo.
6. Existencias y materias primas, así como productos en curso, exceptuando joyas y materias preciosas que sean suficientemente individualizables.
7. Bienes muebles sometidos a un alto grado de obsolescencia física o técnica (electrónica, tecnología, bienes de uso continuo, etc.).
8. Prendas sobre valores o acciones de entidades para los que no exista un mercado de negociación secundario oficial que asegure de manera rápida y efectiva su realización. No obstante, cuando se trate de participaciones en sociedades de tenencia de bienes inmuebles, podrá admitirse como garantía el embargo de las mismas. En estos supuestos la aceptación de la garantía implicará que se adopte un acuerdo de prohibición de disponer sobre tales bienes de acuerdo con lo establecido en el artículo 170.6 de la Ley 58/2003, de 17 diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT). También podrá admitirse como garantía la prenda sobre participaciones en sociedades de tenencia de bienes inmuebles si el deudor inscribe la prohibición de disponer de esos bienes inmuebles.
9. Obras de arte, salvo que su valor de tasación haya sido emitido por empresa de reconocida solvencia en su sector, y se vea acompañado por advertencia expresa acerca de la concurrencia de un mercado en el que realizarlo.
10. Bienes del Patrimonio Histórico Español o bienes inscritos en el Registro de Bienes de Interés Cultural (BIC), salvo que cuente con los permisos de Exportación y Venta emitidos por la Dirección General de Bellas Artes del Ministerio de Cultura y Deporte, y se vea acompañado de un informe de tasación emitido por empresa de reconocida solvencia en su sector, detallando la concurrencia de mercado en el que poder realizarlo.
11. Participaciones en comunidades pro indiviso del pleno dominio de cualesquiera elementos patrimoniales, siempre que el porcentaje de participación sea inferior al 99%.

Ante el ofrecimiento como garantía de estos bienes, la resolución administrativa a dictar debe ser desestimatoria, sin perjuicio de la necesaria motivación de la denegación por referencias a las concretas circunstancias del expediente. No obstante, si resulta procedente, en atención a las circunstancias concretas del supuesto, su admisión como garantía, o excepcionalmente se entiende que cubren con suficiencia los requisitos



anteriores, podrán admitirse como garantía. En estos casos se procederá a emitir informe específico en el que tales extremos queden suficientemente acreditados, que deberá remitirse a la Subdirección General de Procedimientos Especiales siempre que la deuda a garantizar sea superior a 150.000 €.

## **2. Bienes que, pudiendo ser idóneos, presuntamente carecen de mercado en una eventual ejecución**

Existen una serie de bienes que, aun pudiendo resultar idóneos para su admisión como garantía, presuntamente carecen de mercado en una eventual ejecución y generan una serie de problemas que deben ser también valorados a la hora de calificar su grado de suficiencia jurídica y económica.

Por ello, no podrán admitirse como garantía de aplazamientos/fraccionamientos de pago o suspensiones:

1. Derechos de aprovechamiento por turno de inmuebles. Al resultar especialmente problemático tanto en la tasación del porcentaje de participación como en su propia ejecución por tenerse que notificar y reconocer el derecho de adquisición preferente al total de copropietarios.
2. Derechos reales limitados (servidumbres, censos, superficies, enfiteusis, etc.). Al tratarse de bienes sobre los que pesan tales limitaciones, carecen de mercado de cara a la ejecución.
3. Participaciones en comunidades pro indiviso del pleno dominio de cualesquiera elementos patrimoniales, siempre que el porcentaje de participación sea igual o superior al 99%.
4. Propiedad intelectual e industrial (derechos de autor, patentes, marcas, diseños industriales, etc.).
5. Concesiones administrativas (puntos de amarre, plazas de parking, etc.).
6. Activos intangibles (páginas web, etc.).

No obstante, si a pesar de las dificultades apuntadas, finalmente el órgano de recaudación considera procedente, en atención a las circunstancias concretas del supuesto, la admisión de alguno de estos bienes como garantía, podrán excepcionalmente admitirse como tal. En estos casos se procederá a emitir informe específico en el que tales extremos queden suficientemente acreditados, que deberá remitirse a la Subdirección General de Procedimientos Especiales siempre que la deuda a garantizar sea superior a 150.000 €.





#### **CUARTA. ESPECIALIDADES EN LA VALORACIÓN CUANDO LA GARANTÍA CONSISTA EN DERECHO REAL SOBRE BIENES INMUEBLES**

La valoración de los bienes ofrecidos en garantía será realizada por un perito con titulación suficiente sin perjuicio de las especialidades establecidas en la Instrucción SÉPTIMA.

Los artículos 46.4 b) del RGR para los aplazamientos y fraccionamientos y 40.2 b) del RGRVA para los supuestos de suspensión establecen que, si existe un registro de empresas o profesionales especializados, la tasación se realizará por ellos "preferentemente".

El alcance de esa "preferencia" viene determinado 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 y de relación entre los Tribunales Económico-Administrativos y la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuyo apartado Cuarto 1.9, requiere "valoración actualizada de los bienes o derechos sobre los que se constituirá la garantía ofrecida realizada por una empresa o profesional debidamente inscrito en el registro de tasadores oficiales o, si no lo hubiere, por perito independiente con titulación suficiente".

En base a lo expuesto, si existe un registro de empresas o profesionales especializados en la valoración de determinado tipo de bienes, será requisito indispensable que la misma sea realizada por empresa o profesional inscrito en dicho registro, siendo objeto de denegación las solicitudes en las que la valoración no cumpla el referido requisito.

Los informes de tasación tendrán una estructura que contendrá, como mínimo, los siguientes apartados:

- 1.- Solicitante de la tasación y finalidad. En este apartado deberá indicarse si la tasación se ha ajustado a algún modelo legalmente aprobado, así como el sentido de los métodos o criterios en ella utilizados.
- 2.- Identificación y localización del bien. Identificación completa y detallada del bien y, en caso de inmuebles, identificación registral y catastral del mismo.
- 3.- Comprobaciones y documentación.
- 4.- Análisis de mercado. En este apartado se describirán las características del segmento del mercado inmobiliario relativo a los bienes comparables al que sea objeto de



valoración, cuando exista. También se indicarán las diferencias apreciadas entre el valor de mercado del bien al tiempo de la tasación y el valor hipotecario del mismo, que tendrá en cuenta la evolución futura previsible tanto del bien como del mercado en relación con el periodo de duración, determinable o estimado que tendrá de vigencia la garantía, así como las expectativas de oferta-demanda y de revalorización.

5.- Descripción y superficie del terreno. En este apartado se indicará el grado de adecuación de las características físicas del bien y el uso al que esté destinado, su vinculación a la normativa y planificación urbanística vigente, así como si está sujeto a algún tipo de protección urbanística o histórica.

6.- También se indicará, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 98 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, expresamente, que no se tiene conocimiento de que se haya realizado en la finca, actividad alguna potencialmente contaminante del suelo.

7.- Descripción y superficie de la edificación.

8.- Descripción urbanística. En este apartado se indicará el grado de adecuación de las características físicas del bien y el uso al que esté destinado, su vinculación a la normativa y planificación urbanística vigente, así como si está sujeto a algún tipo de protección urbanística o histórica.

9.- Régimen de protección, tenencia y ocupación. En este apartado se valorará el estado de ocupación del inmueble, así como sus características y vigencia, si está afectado a algún tipo de explotación económica, así como la existencia de algún tipo de gravamen o limitación, ya sea de naturaleza real, legal, urbanística o de protección pública del bien. En estos casos harán constar expresamente estos hechos y su afección cuantificable sobre el valor. Igualmente, en caso de ocupación del inmueble por arrendamiento, deberá aportarse el contrato suscrito.

10.- Datos y cálculo de los valores técnicos. Valores de tasación, entendiéndose como tal tanto el valor de mercado del bien al tiempo de elaborar la tasación como su valor sostenible en el tiempo, determinado por una valoración prudente de la posibilidad futura de realizar el bien a través de los procedimientos de enajenación, y que en todo caso tenga en cuenta la perdurabilidad del valor propuesto durante el tiempo de duración, determinable o estimado, de la suspensión de la ejecución del acto impugnado o del aplazamiento o fraccionamiento de pago solicitados.

11.- Fecha de emisión, caducidad y firmas.

12.- Documentación anexa al informe.



Las valoraciones aportadas no pueden estar sometidas a condicionante alguno. Si las mismas contienen advertencias de cualquier tipo que determine que el órgano de recaudación no obtenga un conocimiento exacto de la tasación efectuada, podrán ser tenidas en cuenta para dictar una resolución desestimatoria de la solicitud presentada.

Los órganos competentes para la tramitación de estos expedientes procurarán dar la mayor difusión posible a la estructura así diseñada para que los informes que le sean presentados se ajusten a ella lo más posible.

De esta manera, la presentación de un informe que no se adecue en su contenido a la referida estructura, podrá determinar la denegación de la solicitud presentada, a la luz de las carencias que se pongan de manifiesto tras el estudio del contenido de la tasación finalmente aportada, identificando en la propia denegación las concretas carencias detectadas y los efectos que tienen en términos de suficiencia jurídica y económica sobre los bienes o derechos ofrecidos como garantía.

#### **QUINTA. MODIFICACIONES DEL VALOR DEL BIEN APORTADO COMO GARANTÍA**

Las actuaciones a realizar por los órganos de recaudación difieren según estemos en presencia de una garantía aportada para conseguir la suspensión en la ejecución de un acto impugnado o para garantizar un aplazamiento o fraccionamiento de pago.

Periódicamente se remitirán a los órganos de recaudación las oportunas Instrucciones para proceder a realizar las revisiones en la valoración de los bienes admitidos como garantía. Con independencia de estas revisiones periódicas, los órganos de recaudación deberán revisar el valor del bien aportado como garantía de acuerdo con las siguientes instrucciones.

##### **1.- Modificación en resoluciones de suspensión de la ejecución del acto impugnado.**

El órgano de recaudación competente para la gestión recaudatoria podrá modificar la resolución sobre la suspensión de la ejecución del acto impugnado ya acordada cuando aprecie que no se mantienen las condiciones que motivaron la misma o cuando las garantías aportadas hubieran perdido valor de manera manifiesta. Se entenderá que la pérdida de valor es manifiesta cuando el valor del bien calculado en fecha posterior sea inferior en un 20% del importe pendiente de pago en esa fecha.

Cuando el órgano competente, en virtud del artículo 233.3 y 4 de la LGT, entienda que debe modificarse la resolución de suspensión, notificará al interesado un requerimiento



para que pueda alegar lo que convenga a su derecho en el plazo de 15 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo. Durante dicho plazo podrá igualmente ofrecer garantías adicionales bastantes para mantener la suspensión inicialmente concedida.

Asimismo, en dicho requerimiento se le informará de que se podrá solicitar al Tribunal Económico-Administrativo donde se sustancie la reclamación la suspensión del acto conforme a lo previsto en el artículo 46 del RGRVA.

En el caso de que aparezcan nuevos bienes, que eran desconocidos en el momento en que se dictó la resolución de concesión, se señalarán los mismos en la notificación que se practique.

La aparición de nuevos bienes no podrá implicar la modificación de la garantía si esta y los bienes aportados siguen manteniendo su original suficiencia jurídica y económica. En esos casos, si los nuevos bienes garantizasen una mayor facilidad de enajenación, se ofrecerá al obligado tributario la posibilidad de modificación de la garantía.

En caso de admisión de la garantía adicional ofrecida por el interesado en el plazo de alegaciones, la tramitación de la constitución de la misma se ajustará a lo dispuesto en el artículo 45 del RGRVA.

Ante el levantamiento de la suspensión por modificación de las condiciones de concesión o insuficiencia sobrevenida de la garantía, no habiendo esta sido subsanada o completada por el interesado, se procederá de la manera siguiente:

- a) Si la solicitud de suspensión se hubiese presentado en periodo voluntario de ingreso, con la notificación de la resolución se abrirá nuevo plazo para el pago conforme al artículo 62.2 de la LGT.
- 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 LGT, de no haberse iniciado con anterioridad. En ese caso se procederá en primer lugar a la ejecución de la garantía inicialmente constituida conforme a lo dispuesto por el artículo 168 de la mencionada ley.

Contra la resolución adoptada en relación con este trámite de modificación podrá interponerse un incidente en la reclamación económico-administrativa relativa al acto cuya suspensión se solicita. La resolución que ponga término al incidente no será susceptible de recurso.



## **2.- Modificación en aplazamientos y fraccionamientos de pago.**

En el caso de aplazamiento o fraccionamiento de pago, cuando la garantía otorgada o constituida pase a ser insuficiente, el órgano de recaudación podrá, en función del riesgo de ejecución futura que con esos nuevos condicionantes presente la deuda aplazada, poner en conocimiento del interesado tal circunstancia para que pueda alegar lo que convenga a su derecho en el plazo de 15 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo. En dicha notificación se requerirá al interesado la aportación de garantías complementarias o la acreditación de que concurren las circunstancias para la concesión de un aplazamiento/fraccionamiento de pago con dispensa total o parcial de garantías.

Se entenderá que la pérdida de valor es manifiesta cuando el valor del bien calculado en fecha posterior sea inferior en un 20% del importe pendiente de pago en esa fecha.

En caso de admisión de la garantía adicional ofrecida por el interesado en el plazo de alegaciones, la tramitación de la constitución de la misma se ajustará a lo dispuesto en el artículo 52 del RGR. Tanto en el caso anterior como en el supuesto de concesión de dispensa parcial por la parte de deuda no cubierta por la garantía original, los plazos y fracciones inicialmente concedidos se mantendrán en vigor y el aplazamiento no perderá su vigencia.

En el supuesto de que el interesado no realice alegaciones o, realizándolas, no se entienda complementada la garantía constituida, se procederá a cancelar anticipadamente el aplazamiento por pérdida sobrevenida de valor de la garantía. Dicho acuerdo se notificará al interesado, procediéndose de la manera siguiente:

- a) Si la solicitud de aplazamiento se hubiera presentado estando la deuda en periodo voluntario de ingreso, con la notificación de la cancelación anticipada del mismo se abrirá nuevo plazo para el pago conforme al artículo 62.2 de la LGT.
- b) Si en el momento de solicitarse el aplazamiento la deuda se encontrara en periodo ejecutivo, deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la LGT, de no haberse iniciado con anterioridad. En ese caso se procederá en primer lugar a la ejecución de la garantía inicialmente constituida conforme a lo dispuesto por el artículo 168 de la mencionada ley.

## **SEXTA. ACTUACIONES POSTERIORES A REALIZAR EN LOS SUPUESTOS DE CONCESIÓN DE SUSPENSIONES**



El órgano de recaudación competente, en la actualidad la Oficina de Relación con los Tribunales (ORT), vigilará que la garantía sea constituida en tiempo y forma, requiriendo para ello los informes que estime necesarios al objeto de valorar la suficiencia jurídica de las mismas.

No se requerirá informe alguno en los supuestos en los que las garantías estén formalizadas en los modelos normalizados aprobados por el órgano competente.

### **SÉPTIMA. ESPECIALIDADES PARA DETERMINAR EL VALOR Y EJECUTAR ALGUNOS BIENES**

No se requerirá la aportación de la valoración contenida en la Instrucción Cuarta cuando el solicitante justifique que el valor catastral o el valor comprobado por la Administración a efectos fiscales en los dos años anteriores a la fecha de la solicitud de suspensión sean superiores al importe a garantizar, siempre que el acto en el que se refleje dicho valor sea firme en vía administrativa.

Tampoco será necesaria la aportación de la valoración citada cuando el solicitante justifique que el valor de referencia determinado por la Dirección General del Catastro de forma objetiva y con el límite del valor de mercado, a partir de los datos obrantes en el Catastro, es superior al importe a garantizar.

En tales supuestos, dicho valor será el que se tenga en cuenta para dictar la resolución que corresponda.

En el caso de vehículos podrá considerarse como valor del mismo el que cada año se estipule por la Orden del Ministerio de Hacienda y Función Pública por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

Cuando excepcionalmente se acepten bienes muebles en garantía, será admisible como valor de los mismos el de la factura de compra (IVA excluido), siempre que la misma esté expedida en los tres meses anteriores a la solicitud de suspensión o aplazamiento a la que se pretenda asociar dicho bien como garantía.

En el caso de bienes catalogados como Bienes de Interés Cultural (B.I.C.) deberán aportarse con plena disponibilidad de enajenación de los mismos, contando al efecto con la autorización de venta y exportación emitida por el órgano competente en materia de protección del Patrimonio Histórico Español.



**OCTAVA. ESPECIALIDADES ANTE SUSPENSIONES DE EJECUCIÓN SOLICITADAS POR ADMINISTRACIONES PÚBLICAS, ASÍ COMO POR SOCIEDADES MERCANTILES PARTICIPADAS AL 100 POR 100 POR ADMINISTRACIONES PÚBLICAS**

En aplicación de lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley 52/1997, de 27 de noviembre, de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas, para el caso de solicitudes de suspensión de la ejecución del acto impugnado formuladas por Administraciones Públicas, al tiempo de la interposición, o durante la tramitación, de un recurso de reposición, el órgano competente acordará la misma, señalándose, que no resultará condicionada la suspensión a la previa prestación de garantía.

Además, se hará constar que, para el caso de presentación de reclamación económico-administrativa (en adelante, REA), el procedimiento de recaudación se suspenderá durante la tramitación de la misma, no siendo precisa la formulación de una nueva solicitud de suspensión.

Posteriormente, comprobada la presentación de la REA el órgano que dictó el acto incorporará la misma al sistema informático asociando la suspensión a la reclamación.

Si el acto en cuestión no es recurrido en reposición y se interpone directamente una REA, con solicitud de suspensión, el órgano ante el que se interpone el acto dará traslado a la ORT competente para que actúe de acuerdo con lo previsto en la Instrucción tercera de la Instrucción 2/2006, y proceda a tramitar la solicitud acordando la concesión de la misma.

Con posterioridad, la ORT incorporará la suspensión al sistema informático y procederá a la notificación del acuerdo dictado.

Esto implica que todas las solicitudes de suspensión que realicen las Administraciones Públicas se tramitarán por la Agencia Tributaria, ya que ninguna se va a reconducir al artículo 46 del RGRVA.

En relación con el beneficio de la exención de depósitos y cauciones previsto en la Ley 52/1997, de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas, debe indicarse que el mismo resulta plenamente aplicable a los entes públicos con forma jurídica pública de personificación (Organismos Autónomos, Entidades Públicas Empresariales y Agencias estatales).

Las sociedades mercantiles participadas al 100 por 100 por alguna Administración Pública (definidas en el artículo 166.2 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas), integran el sector público empresarial, como entidades de derecho privado, por lo que no les serán de aplicación los mecanismos de compensación



de oficio y deducción sobre transferencias de los artículos 73 y 74 de la LGT, ni les será atribuible la solvencia que se presume de las entidades de derecho público, dada su diferente estructura de recursos económicos.

Por todo ello, respecto de estas sociedades mercantiles participadas al 100 por 100 se ha de concluir que, en virtud de la necesaria eficacia del acto administrativo, no puede entenderse aplicable el beneficio de exención en la aportación de depósitos, cauciones y garantías, del artículo 12 de la Ley 52/1997.

## **NOVENA. ESPECIALIDADES ANTE CONCESIÓN DE SOLICITUDES DE SUSPENSIÓN O DE APLAZAMIENTO O FRACCIONAMIENTO DE PAGO CON GARANTÍAS EN EL CASO DE DECLARACIONES DE RESPONSABILIDAD, COOBLIGADOS O SUCESORES**

### **1.- Supuestos de declaración de responsabilidad**

En el supuesto de que se conceda la suspensión o el aplazamiento o fraccionamiento al deudor principal y se haya constituido la correspondiente garantía, se trasladarán los efectos a los responsables (de arriba hacia abajo), de forma que se acordará la suspensión de la ejecutividad de las deudas incluidas en el acuerdo de declaración de responsabilidad sin necesidad de prestar garantía en vía administrativa. Sin embargo, si la garantía otorgada por el deudor principal no fuese suficiente jurídica y económicamente, se exigirá a los responsables que garanticen la deuda pendiente no asegurada. Cuando se conceda la suspensión, el aplazamiento o fraccionamiento al deudor principal y se haya constituido la correspondiente garantía, esta circunstancia deberá ser objeto de notificación al responsable, indicando si la garantía es total o parcial.

Por otro lado, no se acordará la suspensión de la ejecutividad de las deudas incluidas en el acuerdo de declaración de responsabilidad por el mero hecho de que otro responsable (de igual a igual) haya garantizado de forma suficiente la deuda.

Si se presenta conjuntamente una solicitud por todos los responsables, se podrá aceptar una garantía común para todos ellos, siempre que la misma cubra de forma suficiente el importe a garantizar y permita una inmediata ejecución frente a cualquiera de ellos.

### **2.- Supuestos de coobligados**

Cuando uno de los deudores solidarios llamados al cumplimiento de la obligación formalizase una garantía suficiente jurídica y económicamente no se exigirá prestación de garantías al resto de coobligados y se acordará la suspensión de la ejecutividad de las deudas. En caso de garantía parcial, se exigirá la deuda pendiente no asegurada al resto





de coobligados. Cuando se conceda la suspensión, el aplazamiento o fraccionamiento a uno de los coobligados y se haya constituido la correspondiente garantía, esta circunstancia deberá ser objeto de notificación al resto, indicando si la garantía es total o parcial.

### **3.- Supuestos de sucesores**

En el caso de sucesores, una vez que el órgano competente ha determinado la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, y la misma se requiere formalmente a cada uno de los sucesores, nace, para cada uno de ellos, una deuda independiente, por lo que se requerirán garantías independientes a cada uno de los obligados tributarios.

Si se presenta conjuntamente una solicitud por todos los sucesores, se podrá aceptar una garantía común para todos ellos, siempre que la misma cubra de forma suficiente el importe a garantizar y permita una inmediata ejecución frente a cualquiera de ellos.

### **4.- Importe a garantizar**

Se exigirá únicamente un recargo de apremio por cada deuda, con independencia del número de obligados solidarios a satisfacerla.

Por tanto, será suficiente con que la garantía prestada garantice el cobro de un único recargo de apremio de la deuda principal impagada, y que la misma sea exigible a cualquiera de los obligados en su totalidad.

## **APLICABILIDAD**

La presente Instrucción entrará en vigor el día 15 de abril de 2023 y será de aplicación a las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento y suspensión presentadas desde dicha fecha.

A las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento y suspensión presentadas con anterioridad al 15 de abril de 2023 les será de aplicación la Instrucción 4/2015 de la Dirección del Departamento de Recaudación sobre las garantías necesarias para la concesión de aplazamientos y fraccionamientos de pago, y para obtener la suspensión de los actos administrativos objeto de recurso y reclamación.

Con la salvedad de lo dispuesto en el párrafo anterior, desde la entrada en vigor de esta Instrucción queda derogada la Instrucción 4/2015 de la Dirección del Departamento de Recaudación sobre las garantías necesarias para la concesión de aplazamientos y



fraccionamientos de pago, y para obtener la suspensión de los actos administrativos objeto de recurso y reclamación.

Madrid, 31 de marzo de 2023

Firmado electrónicamente  
La Directora del Departamento de Recaudación  
Virginia Muñoz Fernández

SRAS/ES. TITULARES DE LAS DELEGACIONES ESPECIALES DE LA AGENCIA TRIBUTARIA, DE LA DELEGACIÓN CENTRAL DE GRANDES CONTRIBUYENTES, DE LAS DEPENDENCIAS REGIONALES DE RECAUDACIÓN Y DE LA DEPENDENCIA DE ASISTENCIA Y SERVICIOS TRIBUTARIOS.