

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090561

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 17 de julio de 2023

Sala 3.^a

R.G. 277/2021

SUMARIO:

Procedimiento de recaudación. Periodo ejecutivo. Procedimiento de apremio. Otras cuestiones.

Actuaciones ejecutivas tras presentarse la solicitud de suspensión ante la jurisdicción penal en una liquidación vinculada a delito. En el presente caso, nos encontramos ante una liquidación vinculada a posible delito contra la Hacienda Pública, por lo que resulta de aplicación lo dispuesto a tales efectos en la normativa tributaria y penal, que debe considerarse de aplicación preferente en virtud del principio de especialidad.

Siendo esto así, no cabe más que indicar que tanto la normativa tributaria como la penal prevén expresamente que «la existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará las actuaciones administrativas dirigidas al cobro de la deuda tributaria liquidada, salvo que el Juez hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución».

Pues bien, en este caso, si bien en el momento de notificarse la providencia de apremio, se había solicitado la suspensión de la liquidación vinculada a delito, la solicitud de suspensión no impedía, que la Administración continuara con el procedimiento ejecutivo para el cobro de la liquidación vinculada a delito. En definitiva, de acuerdo con el art. 305 de la Ley Orgánica 10/1995 (CP) «La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración Tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía», por lo que no había impedimento para que la Administración dictara la providencia de apremio impugnada. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 167, 170, 172, 250, 254, 255 y 256.

Ley Orgánica 10/1995 (CP), art. 305.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (en adelante TEAR) de Canarias, dictada el día 05 de junio de 2020. A través de la correspondiente reclamación económico administrativa, identificada mediante número de procedimiento 35-06398-2018, se impugnó la providencia de apremio dictada por la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante AEAT) en Canarias, emitida para el cobro de la deuda identificada mediante clave de liquidación A35...15. Dicha deuda corresponde al Impuesto sobre Sociedades 2011-2012 "Liquidación Cuota de Delito Art. 250 de la LGT)", ascendiendo la cuantía exigida a 656.762,94 euros, incluido el recargo de apremio ordinario.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 11/01/2021 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 17/09/2020 contra la resolución 35-06398-2018 dictada por el TEAR de Canarias el día 05 de junio de 2020. A través de la correspondiente reclamación económico-administrativa la entidad **XZ, SA** impugnó la providencia de apremio dictada por la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de la AEAT en Canarias, el día 22 de diciembre de 2017, identificada con Código Seguro Verificación ... y notificada el 26 de diciembre de dicho año . La cuantía exigida en apremio, incluido el recargo de apremio ordinario, asciende a 656.762,94 euros (547.302,45 euros de principal y 109.460,49 euros de recargo de apremio ordinario).

Segundo.

Tal y como consta en la resolución recurrida, son fechas significativas las siguientes:

- El día 05 de diciembre de 2017 finaliza el periodo voluntario de pago de la deuda identificada en el encabezado. Previamente la interesada había solicitado la suspensión de la ejecución del acto ante el juez instructor competente.
- El día 22 de diciembre de 2017 se dicta providencia de apremio.
- 26 de febrero de 2018, el juzgado de instrucción competente dicta auto de suspensión del acto de liquidación con referencia ...5, coincidente con el de la providencia de apremio que nos ocupa, condicionada a que la interesada constituyera hipoteca unilateral a favor de la AEAT sobre el local ofrecido en garantía.

Tercero.

El TEAR de Canarias ESTIMÓ la correspondiente reclamación apreciando la obligación de mantener la suspensión de la ejecución del acto en tanto el órgano judicial competente no se hubiese pronunciado sobre la solicitud de la misma. Expone dicho tribunal en los apartados SEGUNDO y siguientes de los Fundamentos de Derecho de la resolución ahora recurrida:

SEGUNDO. *Siendo el acto impugnado una providencia de apremio, hay que tener en cuenta que, el artº 167.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sólo admite como motivos de impugnación:*

- a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.*
- b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.*
- c) Falta de notificación de la liquidación.*
- d) Anulación de la liquidación.*
- e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada.*

TERCERO. *En el momento en que fue dictada la providencia de apremio, el órgano judicial estaba tramitando una solicitud de suspensión formulada, según se reconoce por la propia Administración Tributaria, en período voluntario de pago.*

Tal y como señala el TEAC en su resolución de 28 de febrero de 2018 (R.G.: 6784/2017), relativa a un supuesto similar:

"(...) Respecto del tema que se plantea, existe una jurisprudencia reiterada conforme a la cual la Administración no puede iniciar la vía ejecutiva en tanto la decisión sobre la suspensión penda sobre ella, así como recoge la reciente Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 28 de abril de 2014 -recurso de casación 4900/2011- "(...) Nuestra jurisprudencia [pueden consultarse las sentencias de 6 de marzo de 2000 (casación 3986/95, FF.JJ. 3º a 6º); 7 de marzo de 2005 (Pleno, casación 715/99, FJ 5º); 14 de 6 abril de 2005 (casación 1829/00, FF.JJ. 3º y 4º); 29 de abril de 2005 (casación 4534/00, FJ 4º); 16 de marzo de 2006 (casación 7705/00, FJ 4º); 29 de abril de 2008 (casación 6800/02, FJ 3º); 15 de junio de 2009 (casación 3474/03, FJ 4º); y 27 de diciembre de 2010 (casación 182/07, FJ 3º), entre otras] sostiene que la Administración no puede iniciar la vía ejecutiva en tanto la decisión sobre la suspensión penda de los órganos económico-administrativos. Lo mismo cabe decir en los supuestos en que la solicitud de suspensión se produzca en vía judicial.

La posibilidad de que la Administración tributaria dicte providencia de apremio sobre una liquidación impugnada en la vía económico-administrativa (y con mayor motivo si lo ha sido en la jurisdiccional), y respecto de la cual se ha solicitado la suspensión de la ejecución, sin haber resuelto sobre esa suspensión conculca los artículos 9, 24.1 y 106.1 de la Constitución, contraviniendo la seguridad jurídica, el derecho a la tutela judicial efectiva y la prohibición de indefensión, así como el sometimiento de la actividad administrativa al control de legalidad. Tal vez por ello, el artículo 167.3 de la Ley General Tributaria de 2003 contempla, en la letra b), como uno de los motivos tasados de oposición a la providencia de apremio la solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en periodo voluntario y «otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación».

Aun cuando esa jurisprudencia se pronunció interpretando el Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo (BOE de 23 de marzo), lo cierto es que el vigente Reglamento General en materia de revisión administrativa, aprobado en 2005, la recoge en el artículo 46.2, invocado en este recurso como infringido, cuando dispone que «[s]i la deuda se encontrara en periodo voluntario en el momento de formular la solicitud de suspensión, la presentación de esta última basada en que la ejecución del acto podría causar perjuicios de imposible o difícil reparación o en la existencia de error material, aritmético o de hecho, incorporando la documentación a que se refieren, según el caso de que se trate, los párrafos c) y d) del artículo 40.2, suspenderá cautelarmente el procedimiento de recaudación mientras el tribunal económico-administrativo decida sobre la admisión o no a trámite de la solicitud de suspensión». Por lo tanto, si la

sola petición de solicitud de la medida cautelar suspende la ejecutividad del acto tributario hasta que no se pronuncie el órgano de revisión, resulta evidente que entretanto la Administración no puede adoptar ningún acto tendente al cobro de la deuda.

Por ello, el control judicial de la actividad administrativa que proclama el artículo 106.1 de la Constitución y la tutela cautelar, que se integra en la garantía para obtener la protección jurisdiccional de los derechos e intereses legítimos, consagrada en el artículo 24.1 del texto fundamental, resultarían burlados si la Administración pudiera adoptar acuerdos de ejecución de un acto cuya suspensión cautelar ha sido interesada sin antes pronunciarse sobre la misma. Y ese pronunciamiento no alcanza realidad jurídica en tanto no adquiera trascendencia exterior o, en otras palabras, no resulta eficaz hasta que no se notifique [artículo 57.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común (BOE de 27 de noviembre)], situación que en el caso enjuiciado no tuvo lugar hasta el 28 de julio de 2006, día en el que se trasladó a la sociedad recurrente la decisión de no admitir a trámite la solicitud de suspensión, sin garantía, que deujo en el escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa. Sin embargo, ya antes, el 14 de julio (el mismo día en que se adoptó esa decisión de inadmitir), la Administración acordó abrir la vía de apremio mediante la aprobación de la providencia que se encuentra en el origen de este recurso de casación. De acuerdo con lo dicho, no podía hacerlo, pues en tal fecha no se había producido con la pertinente eficacia el pronunciamiento que, por rechazar a limine la adopción de la medida cautelar, dejaba expedito el camino hacia la ejecución. No otra cosa deriva de lo establecido en el artículo 46.4, párrafo tercero, del Reglamento General de revisión en vía administrativa: «la inadmisión a trámite supondrá que la solicitud de suspensión se tiene por no presentada a todos los efectos. Dicho acuerdo deberá notificarse al interesado y comunicarse al órgano de recaudación competente con indicación de la fecha de notificación al interesado».

QUINTO: En consecuencia, de la normativa y jurisprudencia trascrita, se deduce que de no existir alguna norma de carácter especial que contravenga a las que se han transcrito, una vez que la interesada presenta la solicitud de suspensión de la ejecución del acto en periodo voluntario, alegando perjuicios de difícil reparación, la Administración debe esperar a iniciar el procedimiento de apremio hasta que este Tribunal Central resuelva sobre dicha solicitud de suspensión.

En el presente caso, al tratarse de una liquidación vinculada a posible delito, el artículo 255 de la LGT de 2003 establece la regla general para las actuaciones administrativas dirigidas al cobro de la deuda tributaria, entre las que está enmarcada una denegación de aplazamiento:

"En los supuestos a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, la existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará las actuaciones administrativas dirigidas al cobro de la deuda tributaria liquidada, salvo que el Juez hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución.

Las actuaciones administrativas dirigidas al cobro a las que se refiere el párrafo anterior se regirán por las normas generales establecidas en el Capítulo V del Título III de esta Ley, salvo las especialidades establecidas en el presente Título."

El artículo 256 de la LGT de 2003 dispone:

"Frente a los actos del procedimiento de recaudación desarrollados para el cobro de la deuda tributaria liquidada conforme a lo dispuesto en el artículo 250.2 de esta Ley, solo serán oponibles los motivos previstos en los artículos 167.3, 170.3 y 172.1 segundo párrafo de esta Ley y su revisión se realizará conforme a lo dispuesto en el Título V de esta Ley."

Por tanto, la normativa regula un régimen especial de suspensión del procedimiento de apremio en el caso de las liquidaciones vinculadas a delito, pero no contempla específicamente en los artículos 255, 256 ni 258.3 LGT el régimen aplicable para el caso de un acuerdo de denegación de solicitud de aplazamiento de dicha liquidación. Es por ello que, al no estar contemplado expresamente un régimen específico en el Título VI de la LGT de 2003 respecto de este acto, debe entenderse aplicable el régimen general de recursos y suspensiones previsto en la LGT de 2003 y en el RRVA, lo que implica que el acto debe entenderse suspendido cautelarmente, no siendo posible que la Administración inicie el procedimiento de apremio en tanto penda la resolución de la solicitud de suspensión."

CUARTO. Aplicando la doctrina contenida en la resolución citada, a la vista de los hechos puestos de manifiesto en la presente, debe anularse la providencia de apremio impugnada, al amparo de lo señalado en el artículo 167.3 b) de la LGT, por cuanto en el momento en que fue dictada estaba suspendida cautelarmente la liquidación en período voluntario.

En su virtud,

ESTE TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS, acuerda **ESTIMAR** la presente reclamación, anulando la providencia de apremio impugnada.

Cuarto.

Contra la resolución ESTIMATORIA del TEAR de Canarias, notificada a la AEAT el día 18 de agosto de 2020, el Director del Departamento de Recaudación interpuso el día 17 de septiembre de dicho año el presente recurso ordinario de alzada. Puesto de manifiesto el expediente con fecha 06 de octubre de 2020, el Director de dicho Departamento presentó alegaciones que tuvieron entrada el día 06 del mes siguiente. Alega, en síntesis, el siguiente extremo:

"(...) el criterio general de la regulación del Código Penal, de la LGT y de la LECrim es que el proceso penal no paralice las actuaciones liquidatorias ni recaudatorias de las liquidaciones vinculadas al delito ni de las responsabilidades generadas como consecuencia de acuerdos de derivación, lo cual permitiría concluir que no existe suspensión cautelar como tal en estos casos sino un régimen de eficacia suspensiva retroactiva para el caso de que se dicte auto por el juez penal concediendo la suspensión".

Quinto.

Mediante escrito firmado el 21 de diciembre de 2021, la entidad interesada presentó las alegaciones convenientes a su derecho, manifestando, en síntesis:

-Extemporaneidad en la presentación de alegaciones por parte del Director del Departamento de Recaudación.

- Dentro del periodo voluntario de pago la entidad XZ SA había solicitado la suspensión de la ejecución de la deuda durante la tramitación del proceso. La providencia de apremio se emitió y notificó antes de que se hubiese resuelto dicha solicitud.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver 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. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

si es ajustado a derecho la resolución de la reclamación económico-administrativa identificada mediante número de procedimiento 35-06398-2018.

Tercero.

Se analiza en este apartado si el recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT es extemporáneo.

Según la sentencia del Tribunal Supremo en número de recurso identificado con número 2898/2012 de 21 de octubre de 2013, cuando el legitimado para recurrir en alzada, como lo es el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT, no hubiera estado personado en primera instancia, el procedimiento en alzada puede desdoblarse en dos fases: simple anuncio del recurso y posterior formulación de alegaciones. A estos efectos, el Tribunal Económico-Administrativo Regional o Local le debe poner de manifiesto el doble expediente (el de aplicación de los tributos y el de reclamación) para que pueda formular alegaciones en el plazo de un mes contado a partir del siguiente al de la notificación. Aunque el escrito de recurso se interponga en plazo, si las alegaciones se presentan fuera del plazo del mes concedido al efecto, habrá de tenerse el recurso de alzada por extemporáneo.

En el caso analizado, mediante escrito presentado el 17 de septiembre de 2020 el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT interpuso recurso de alzada frente a la resolución del TEAR de Canarias de 05 de junio

de 2020, solicitando la puesta de manifiesto de los expedientes de gestión recaudatoria y reclamación para formular las alegaciones procedentes. Concedido el trámite de alegaciones por el TEAR mediante resolución notificada el día 06 de octubre de 2020, Director formalizó las alegaciones el día 06 del mes siguiente. Es decir, el Director del Departamento interpuso en tiempo tanto el recurso de alzada como las correspondientes alegaciones. Por ello debe de desestimarse la primera alegación manifestada por la entidad **XZ, SA**.

Cuarto.

La reforma introducida por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT, faculta a la Administración para practicar liquidaciones administrativas en caso de existencia de indicios de delitos contra la Hacienda Pública, en los términos del nuevo artículo 250 de la LGT:

"1. Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, se continuará la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, y con sujeción a las reglas que se establecen en el presente Título. Salvo en los casos a que se refiere el artículo siguiente, procederá dictar liquidación de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, separando en liquidaciones diferentes aquellos que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y aquellos que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública. 2. La liquidación que en su caso se dicte, referida a aquellos elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública se ajustará a lo establecido en este Título. En los supuestos a los que se refiere este apartado, la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar, el procedimiento sancionador correspondiente a estos mismos hechos. En caso de haberse iniciado un procedimiento sancionador, de no haber concluido éste con anterioridad, dicha conclusión se entenderá producida, en todo caso, en el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador en los casos a que se refiere el último párrafo de este apartado. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos. De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración Tributaria iniciará, cuando proceda, el procedimiento sancionador administrativo de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados. 3. La liquidación que se dicte en relación con conceptos tributarios que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública se ajustará en su tramitación al procedimiento ordinario que corresponda según lo dispuesto en el Capítulo IV del Título III de esta Ley y se sujetará al régimen de revisión establecido en su Título V."

Asimismo, cabe destacar que el artículo 254 de la LGT regula el régimen de impugnación de estas liquidaciones en los siguientes términos:

"1. Frente a la liquidación administrativa dictada como consecuencia de lo dispuesto en el artículo 250.2 de esta Ley, no procederá recurso o reclamación en vía administrativa, sin perjuicio del ajuste que proceda con arreglo a lo que se determine en el proceso penal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 305 del Código Penal y en el 257 de esta Ley, correspondiendo al Juez penal determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública que hubiese sido liquidada al amparo de lo previsto en el apartado 5 del artículo 305 del Código Penal y en el Título VI de esta Ley. En ningún caso los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa, producirán los efectos de extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada a delito ni los previstos en las letras a) y b) del artículo 150.6 de esta Ley en relación con las actuaciones desarrolladas por la Administración Tributaria tendentes a la liquidación de la deuda tributaria. 2. Frente a la liquidación que resulte de la regularización de los elementos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito, cabrá interponer los recursos y reclamaciones previstos en el Título V de esta Ley."

Asimismo, la reforma operada por la Ley 34/2015 permite la continuación de las actuaciones recaudatorias respecto de la liquidación vinculada a delito, en los términos del artículo 255 de la LGT: *"En los supuestos a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, la existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará las actuaciones administrativas dirigidas al cobro de la deuda tributaria liquidada, salvo que el Juez hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución. Las actuaciones administrativas dirigidas al cobro a las que se refiere el párrafo anterior se regirán por las normas generales establecidas en el Capítulo V del Título III de esta Ley, salvo las especialidades establecidas en el presente Título. Una vez que conste admitida la denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública, la Administración Tributaria procederá a notificar al obligado tributario el inicio del período voluntario de pago requiriéndole para que realice el ingreso de la deuda tributaria liquidada en los plazos a que se refiere el artículo 62.2 de esta Ley."*

Frente a estas actuaciones recaudatorias únicamente son oponibles las causas tasadas en el artículo 256 de la LGT, que remiten en síntesis, a las motivos de oposición ordinarios previstos contra las providencias de apremio, diligencias de embargo y acuerdos de enajenación: "Frente a los actos del procedimiento de recaudación desarrollados para el cobro de la deuda tributaria liquidada conforme a lo dispuesto en el artículo 250.2 de esta Ley, solo serán oponibles los motivos previstos en los artículos 167.3, 170.3 y 172.1 segundo párrafo de esta Ley y su revisión se realizará conforme a lo dispuesto en el Título V de esta Ley."

Así pues, en el presente caso, hemos de remitirnos al artículo 167.3 de la LGT, que regula las causas de oposición a las providencias de apremio:

"a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago. b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación. c) Falta de notificación de la liquidación. d) Anulación de la liquidación. e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada."

Quinto.

De acuerdo a la normativa citada, el procedimiento relativo a la liquidación administrativa vinculada a delito es el siguiente:

1. Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, se continuará la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación (sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa la jurisdicción penal o se remita el expediente al Ministerio Fiscal).

2. La liquidación administrativa vinculada a delito se ajustará a lo establecido en el Título VI de la LGT.

3. La liquidación administrativa vinculada a delito no podrá ser objeto de impugnación en vía administrativa.

4. La liquidación administrativa vinculada a delito se notificará al obligado tributario, aunque el período voluntario de ingreso sólo comenzará a computarse una vez que sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querrela correspondiente, en los términos establecidos en el artículo 255 la LGT.

5. Procedimiento recaudatorio: la existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará las actuaciones administrativas dirigidas al cobro de la deuda tributaria liquidada, salvo que el Juez hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución. Las actuaciones administrativas dirigidas al cobro a las que se refiere el párrafo anterior se regirán por las normas generales establecidas en el Capítulo V del Título III de la LGT, salvo las especialidades establecidas en el citado Título VI de la LGT.

6. Por último, frente a los actos del procedimiento de recaudación desarrollados para el cobro de la deuda tributaria liquidada conforme a lo dispuesto en el artículo 250.2 de la LGT, solo serán oponibles los motivos previstos en los artículos 167.3, 170.3 y 172.1 segundo párrafo de esa Ley y su revisión se realizará conforme a lo dispuesto en el Título V de esa misma LGT.

Sexto.

En el presente caso, al encontrarnos ante una liquidación vinculada a posible delito contra la Hacienda Pública, resulta de aplicación lo dispuesto a tales efectos en la normativa tributaria y penal, que debe considerarse de aplicación preferente en virtud del principio de especialidad. Así, dentro del Título VI de la LGT "*Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública*", el artículo 255 establece la regla general para las actuaciones administrativas dirigidas al cobro de la deuda liquidada en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública, entre las que está enmarcada una denegación de aplazamiento: "*En los supuestos a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, la existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará las actuaciones administrativas dirigidas al cobro de la deuda tributaria liquidada, salvo que el Juez hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución. Las actuaciones administrativas dirigidas al cobro a las que se refiere el párrafo anterior se regirán por las normas generales establecidas en el Capítulo V del Título III de esta Ley, salvo las especialidades establecidas en el presente Título. Una vez que conste admitida la denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública, la Administración Tributaria procederá a notificar al obligado tributario el inicio del período voluntario de pago requiriéndole para que realice el ingreso de la deuda tributaria liquidada en los plazos a que se refiere el artículo 62.2 de esta Ley.*". Esta previsión resulta, además, plenamente congruente con lo establecido en la legislación penal. Así, el artículo 305.5 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, al regular el delito de defraudación tributaria, establece expresamente lo siguiente: "*Cuando la Administración Tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública. La liquidación indicada en primer lugar en el párrafo anterior seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda*

liquidación tributaria. Y la liquidación que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal. La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración Tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el Juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación.". En este sentido se ha pronunciado este Tribunal Económico Administrativo Central en resolución de 17 de febrero de 2022 (RG 4300/19)

Por tanto, no cabe más que indicar que tanto la normativa tributaria como la penal prevén expresamente que *"la existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará las actuaciones administrativas dirigidas al cobro de la deuda tributaria liquidada, salvo que el Juez hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución"*.

Pues bien, en este caso, si bien en el momento de notificarse la providencia de apremio, se había solicitado la suspensión de la liquidación vinculada a delito, la solicitud de suspensión no impedía, que la Administración continuara con el procedimiento ejecutivo para el cobro de la liquidación vinculada a delito. En definitiva, de acuerdo al artículo 305 del Código Penal, *"La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración Tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía"*, por lo que no había impedimento para que la Administración dictara la providencia de apremio impugnada. De acuerdo con lo cual, ha de estimarse este recurso de alzada, anularse la resolución impugnada y confirmarse la providencia de apremio impugnada.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR el presente recurso.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.