

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/03434/2019/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **19/04/2022**

Asunto:

Procedimiento de recaudación. Acuerdos de liquidación vinculados a delito de deudas aduaneras. Improcedencia de la vía de apremio como consecuencia de que la solicitud de suspensión en vía administrativa no debió ser archivada sino denegada.

Criterio:

Puesto que el régimen especial de suspensión del procedimiento de apremio, en el caso de las liquidaciones vinculadas a delito, no es completo debe entenderse aplicable el régimen general de recursos y suspensiones previsto en la LGT y en el RGRVA; máxime cuando la finalización del procedimiento de suspensión en sede administrativa no tuvo lugar por insuficiencia de la documentación aportada o dejación de la reclamante, sino por imposibilidad material sobrevenida al no poder ya el órgano de recaudación adoptar una decisión por haber sido admitida la denuncia y pasar la cuestión al ámbito penal. En estos casos, lo que procede es la denegación de la suspensión y la concesión de nuevos plazos de ingreso en período voluntario que, al tratarse de deudas aduaneras, debió ser de 10 días naturales a partir de su notificación.

En el mismo sentido 1168-2019 de 19.04.22

Referencias normativas:

Ley 58/2003 General Tributaria LGT

255

256

258.3

259.5.c)

RD 939/2005 Reglamento General de Recaudación RGR

73.3

Conceptos:

Denegación

Deuda aduanera

Liquidación vinculada a delito

Procedimiento de apremio

Procedimiento de recaudación

Suspensión

Texto de la resolución: ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA TERCERA

FECHA: 19 de abril de 2022

PROCEDIMIENTO: 00-03434-2019

CONCEPTO: PROCEDIMIENTO RECAUDATORIO

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **XZ SA** - NIF ...

REPRESENTANTE: ... - NIF ...

DOMICILIO: ...

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra la providencia de apremio dictada el 19 de enero de 2019 por la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de la Rioja de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante la Dependencia de Recaudación), respecto a la deuda con clave de liquidación A26...29.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por la Dependencia Regional de Aduanas de la Delegación Especial de la Rioja de la AEAT, se notificó el 15/10/2018 a **XZ S.A.**, con NIF: ..., los siguientes acuerdos de liquidación vinculados a delito de deudas aduaneras (importes expresados en euros), que habían sido dictados el 14/10/2018:

-Liquidación A26...18 en concepto de ANTIDUMPING UNION EUROPEA 2013-2014, por importe de 830.334,11.

-Liquidación A26...29 en concepto de ANTIDUMPING UNION EUROPEA 2014-2015, por importe de 791.296,56.

-Liquidación A26...30 en concepto de ANTIDUMPING UNION EUROPEA 2014-2016, por importe de 226.882,55.

-Liquidación A26...07 en concepto de ADUANAS - TARIFA EXTERIOR COMUN 2014, por importe de 38.915,55.

-Liquidación A26...96 en concepto de ADUANAS - TARIFA EXTERIOR COMUN 2013, por importe de 45.965,49.

-Liquidación A26...85 en concepto de ADUANAS - TARIFA EXTERIOR COMUN 2014, por importe de 6.141,10.

En los citados acuerdos de liquidación la Administración señalaba:

"Con la notificación del presente documento, se entiende finalizado el procedimiento inspector, respecto de los elementos de la obligación tributaria regularizados mediante la liquidación vinculada a delito.

2.- Con la notificación al obligado tributario de la presente liquidación vinculada a delito se inicia el plazo en periodo voluntario de pago de la deuda resultante. El pago de dicha deuda deberá efectuarse dentro de los 10 días siguientes al de su notificación (artículo 222 del Código Aduanero Comunitario)

Sin perjuicio de lo anterior, el obligado tributario podrá solicitar la suspensión de la ejecución de la liquidación hasta la admisión de la denuncia o querrela, prestando garantía o solicitando dispensa total o parcial de la misma cuando justifique la imposibilidad de aportarla y que la ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación."

SEGUNDO.- El 24/10/2018, la ahora reclamante presentó ante el órgano de recaudación solicitud de suspensión de la ejecución hasta la admisión de la denuncia o querrela, ofreciendo garantía de diversos bienes inmuebles.

TERCERO.- El 14/12/2018, la Dependencia de Recaudación comunicó a la interesada que:

En fecha 15 de octubre de 2018 el Delegado Especial de la AEAT en La Rioja presentó escrito de comunicación de indicios de delito contra la Hacienda Pública, remitiendo el expediente a la fiscalía.

El 14 de noviembre de 2018 fiscalía interpuso denuncia por un posible delito de defraudación tributaria.

*La Dependencia Regional de Aduanas en La Rioja, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 259.5.C) de la Ley General Tributaria, procedió a notificar, el 15 de octubre de 2018, a **XZ SA** las citadas liquidaciones vinculadas a delito y requerir el pago de la deuda en periodo voluntario.*

***XZ SA** ha solicitado la suspensión del acto administrativo impugnado hasta la fecha de admisión a trámite de la demanda interpuesta en base al artículo 259.5.C de la Ley General Tributaria.*

En fecha 19 de noviembre de 2018 ha sido admitida a trámite la denuncia por el Juzgado de primera Instancia e Instrucción nº 2 de MUNICIPIO_1, así que procedemos archivando la solicitud de suspensión.

No obstante, enviamos al Juzgado su solicitud, pero de conformidad con el Real Decreto de 14 de septiembre de 1882 por el que se aprueba la Ley de Enjuiciamiento Criminal no procede la suspensión cautelar, por lo que, agotado ya el plazo voluntario de pago, se procederá a exigir la deuda en periodo ejecutivo de pago."

Dicha comunicación le fue notificada a la interesada el 19/12/2018 sin que conste que tras el levantamiento de la suspensión la

Esta comunicación se refiere a la irregularidad en el pago de los intereses que han de abonarse de la suspensión, la ahora recurrente procediese al ingreso de las deudas.

En el expediente remitido a este Tribunal, consta que tras el levantamiento de la suspensión, la Dependencia de Recaudación remitió el 14/12/2018 al Juzgado de 1ª Instancia e Instrucción de los de MUNICIPIO_1 (La Rioja), la solicitud de suspensión que la interesada había presentado en vía administrativa, y que fue levantada como consecuencia de la presentación de denuncia o querrela ante el citado juzgado (DILIGENCIAS PREVIAS PROC. ABREVIADO .../2018). En el escrito de remisión, la Administración señalaba (el subrayado es añadido):

En fecha 15 de octubre de 2018 el Delegado Especial de la AEAT en La Rioja presentó escrito de comunicación de indicios de delito contra la Hacienda Pública, remitiendo el expediente a la fiscalía.

El 14 de noviembre de 2018 fiscalía interpuso denuncia por un posible delito de defraudación tributaria.

La Dependencia Regional de Aduanas en La Rioja, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 259.5.C) de la Ley General Tributaria, procedió a notificar a XZ SA, el 15 de octubre de 2018, las citadas liquidaciones vinculadas a delito y requerir el pago de la deuda en periodo voluntario. El total de la deuda liquidada es de 1.939.581,98 euros.

XZ SA ha solicitado la suspensión del acto administrativo impugnado hasta la fecha de admisión a trámite de la demanda interpuesta en base al artículo 259.5.C de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que dispone lo siguiente:

"c) El período voluntario para el ingreso de la liquidación que se practique comenzará a computarse a partir de su notificación y se realizará en los plazos previstos en la normativa de la Unión Europea. El obligado tributario podrá solicitar la suspensión de la ejecución de la liquidación hasta la admisión de la denuncia o querrela, prestando garantía o solicitando dispensa total o parcial de la misma cuando justifique la imposibilidad de aportarla y que la ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación".

En fecha 19 de noviembre de 2018 ha sido admitida a trámite la denuncia por el Juzgado de primera Instancia e Instrucción nº 2 de MUNICIPIO_1, por lo que se procede a archivar la solicitud de suspensión, por haber dejado de ser competentes para su tramitación. Se le remite la solicitud de suspensión y documentación presentada por el contribuyente, a los efectos que estime oportunos.

Constan en esta Dependencia las valoraciones de los bienes ofrecidos en garantía, solicitadas por este órgano para poder estudiar su idoneidad y su suficiencia jurídica y económica. Lo que se pone en su conocimiento para que si lo considera procedamos a su remisión."

CUARTO.- El 19/1/2019, la Dependencia de Recaudación procedió a dictar providencias de apremio respecto de cada una de las liquidaciones, que comprendían el principal de la deuda así como el 20% de recargo de apremio ordinario. No consta que la interesada haya procedido al ingreso de las deudas en los plazos que se indicaban en las mismas (artículo 62.5 de la LGT de 2003).

QUINTO.- No siendo de su conformidad las providencias de apremio, la interesada interpuso el 31/1/2019 reclamación económico administrativa, solicitando la acumulación de la impugnación.

En el escrito de interposición, así como en alegaciones complementarias posteriores, entre otras cuestiones, la interesada opuso la improcedencia de la vía de apremio como consecuencia de que la solicitud de suspensión en vía administrativa no debió de ser archivada, sino denegada.

Mediante acuerdo de fecha 27/6/2019, este Tribunal acordó la DESACUMULACIÓN de la reclamación en los siguientes expedientes:

-00/01168/2019, 00/03434/2019, 00/03435/2019 y 00/03436/2019.

Respecto de la reclamación 00/03436/2019, que comprendía los apremios de las liquidaciones por importe inferior a 150.000,00 euros, mediante acuerdo de fecha 3/9/2019, este Tribunal Central se declaró incompetente, considerando la competencia del Tribunal Económico Administrativo Regional (en adelante TEAR) de la Rioja, por lo que una vez remitido el expediente, dichos apremios dieron lugar a las reclamaciones 26/00088/2020 a la 26/00090/2020, que han sido ESTIMADAS por el Tribunal Regional en resolución acumulada de fecha 31 de mayo de 2021, donde el TEAR de la Rioja señalaba en sus Fundamentos de Derecho:

"SEXTO.- Procede finalmente analizar la alegación que defiende la existencia de una suspensión cautelar en el momento de dictarse las providencias de apremio.

En tal sentido el art. 73.3 del Reglamento General de Recaudación señala que "La suspensión del procedimiento de apremio asociado al cobro de una liquidación vinculada a delito, tanto en sede del deudor principal como en sede del responsable, se tramitará y resolverá de acuerdo con el régimen regulado en los artículos 255, 256 y 258.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

El art. 255 de la LGT recordamos que señala que "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".

Por su parte el art. 259.5.c) de la LGT, entre las especialidades que contempla para la deuda aduanera vinculada a delito, indica que "El período voluntario para el ingreso de la liquidación que se practique comenzará a computarse a partir de su notificación y se realizará en los plazos previstos en la normativa de la Unión Europea. El obligado tributario podrá solicitar la suspensión de la ejecución de la liquidación hasta la admisión de la denuncia o querrela, prestando garantía o solicitando dispensa total o parcial de la misma cuando justifique la imposibilidad de aportarla y que la ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación".

Existe por tanto, tal y como señala la reclamante, una regla general, formulada por el art. 255 de la LGT según la cual la notificación al obligado del inicio del periodo voluntario de pago de la liquidación vinculada a delito sólo puede efectuarse tras la admisión de la denuncia o querrela (pues la liquidación se notifica antes, según el art. 253.1). Por tanto, a partir de dicha notificación, y tras la admisión de la denuncia o querrela, es cuando comienza el período voluntario de pago ordinario regulado en el art. 62.2 de la misma LGT, pudiendo solicitarse del Juez penal la suspensión de las actuaciones de ejecución.

Junto a esa regla general, para las deudas aduaneras se establecen unas reglas especiales que formula el art. 259 de la LGT, donde cabe la notificación de la liquidación con requerimiento de pago antes de que se haya admitido la denuncia o querrela y se permite que, hasta la admisión de la denuncia, el obligado solicite ante la Administración la suspensión, aportando garantía o solicitando su dispensa, total o parcial.

En el caso que nos ocupa, la suspensión cautelar operó hasta la admisión a trámite de la denuncia, pero la oficina gestora niega su continuidad a partir de ese momento, habiendo remitido a la reclamante una comunicación con el siguiente contenido (el subrayado

|está en el original):

"En fecha 15 de octubre de 2018 el Delegado Especial de la AEAT en La Rioja presentó escrito de comunicación de indicios de delito contra la Hacienda Pública, remitiendo el expediente a la fiscalía.

|El 14 de noviembre de 2018 fiscalía interpuso denuncia por un posible delito de defraudación tributaria.

La Dependencia Regional de Aduanas en La Rioja, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 259.5.C) de la Ley General Tributaria, procedió a notificar, el 15 de octubre de 2018, a **XZ SA** las citadas liquidaciones vinculadas a delito y requerir el pago de la deuda en periodo voluntario.

XZ SA ha solicitado la suspensión del acto administrativo impugnado hasta la fecha de admisión a trámite de la demanda interpuesta en base al artículo 259.5.C de la Ley General Tributaria.

|En fecha 19 de noviembre de 2018 ha sido admitida a trámite la denuncia por el Juzgado de primera Instancia e Instrucción nº 2 de MUNICIPIO_1, así que procedemos archivando la solicitud de suspensión.

No obstante, enviamos al Juzgado su solicitud, pero de conformidad con el Real Decreto de 14 de septiembre de 1882 por el que se aprueba la Ley de Enjuiciamiento Criminal no procede la suspensión cautelar, por lo que, agotado ya el plazo voluntario de pago, se procederá a exigir la deuda en periodo ejecutivo de pago.

|De acuerdo con el artículo 621 bis de la Ley de Enjuiciamiento Criminal:

1. En los delitos contra la Hacienda Pública, cuando la Administración Tributaria hubiera dictado un acto de liquidación, la existencia del procedimiento penal no paralizará la actuación administrativa y 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 conforme a lo dispuesto en el artículo 305.5 del Código Penal.

|El artículo 621 ter establece:

1. La suspensión producirá efectos desde que, dictado el auto a que se refiere el artículo anterior, resulte constituida debidamente la garantía correspondiente conforme a lo dispuesto en el artículo anterior, en cuyo caso se entenderán retrotraídos sus efectos al momento de su solicitud, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados siguientes de éste artículo.

2. Si, como consecuencia de las actuaciones desarrolladas por la Administración, hubiesen resultado embargados, bienes o derechos del encausado con anterioridad a la fecha del auto por el que se acuerde la suspensión, dichos embargos mantendrán su eficacia durante el plazo concedido a dicho encausado para formalizar la garantía que cubra las cantidades a que se refiere el apartado 3 del artículo anterior o, en su caso, las que le resulten exigibles al mismo".

|Debe recordarse que el art. 305.5 del Código Penal señala en su último párrafo que

"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".

|Asimismo la oficina gestora remitió al juzgado otro escrito de 14/12/18 con este contenido:

"En fecha 15 de octubre de 2018 el Delegado Especial de la AEAT en La Rioja presentó escrito de comunicación de indicios de delito contra la Hacienda Pública, remitiendo el expediente a la fiscalía.

|El 14 de noviembre de 2018 fiscalía interpuso denuncia por un posible delito de defraudación tributaria.

La Dependencia Regional de Aduanas en La Rioja, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 259.5.C) de la Ley General Tributaria, procedió a notificar a **XZ SA**, el 15 de octubre de 2018, las citadas liquidaciones vinculadas a delito y requerir el pago de la deuda en periodo voluntario. El total de la deuda liquidada es de 1.939.581,98 euros.

XZ SA ha solicitado la suspensión del acto administrativo impugnado hasta la fecha de admisión a trámite de la demanda interpuesta en base al artículo 259.5.C de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que dispone lo siguiente: "c) El periodo voluntario para el ingreso de la liquidación que se practique comenzará a computarse a partir de su notificación y se realizará en los plazos previstos en la normativa de la Unión Europea. El obligado tributario podrá solicitar la suspensión de la ejecución de la liquidación hasta la admisión de la denuncia o querrela, prestando garantía o solicitando dispensa total o parcial de la misma cuando justifique la imposibilidad de aportarla y que la ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación".

|En fecha 19 de noviembre de 2018 ha sido admitida a trámite la denuncia por el Juzgado de primera Instancia e Instrucción nº 2 de MUNICIPIO_1, por lo que se procede a archivar la solicitud de suspensión, por haber dejado de ser competentes para su tramitación. Se le remite la solicitud de suspensión y documentación presentada por el contribuyente, a los efectos que estime oportunos.

|Constan en esta Dependencia las valoraciones de los bienes ofrecidos en garantía, solicitadas por este órgano para poder estudiar su idoneidad y su suficiencia jurídica y económica. Lo que se pone en su conocimiento para que si lo considera procedamos a su remisión".

|Tras ser iniciado mediante Auto de 19/11/18 el procedimiento penal ante el juzgado (proc. Abreviado .../2018), la reclamante solicitó la suspensión de la ejecución de las liquidaciones vinculadas a delito ante dicho Juzgado el 31/01/19, constando en el expediente providencia de dicha fecha donde se acuerda dar "traslado de la petición de suspensión por plazo de cinco días al Ministerio Fiscal y partes personadas, para alegaciones y, con su resultado se acordará".

|De resultas de ello el Juzgado de Instrucción n.º 2 de MUNICIPIO_1 dictó auto de 25/02/2019 donde se indicó lo siguiente:

"Con fecha 31 de enero de 2019, el Procurador D. ..., en nombre y representación de la entidad **XZ S.A.**, solicitó la suspensión de las actuaciones de ejecución conforme a lo dispuesto en el artículo 305.5 del Código Penal, y que se tengan por presentadas garantías suficientes y bastantes. Del escrito se dio traslado al Ministerio Fiscal y a las demás partes personadas para alegaciones.

|Tras las alegaciones de las partes la cuestión quedó para resolver por Diligencia de ordenación

(...)

La entidad **XZ S.A.** interesa la suspensión de las actuaciones de ejecución conforme a lo dispuesto en el artículo 305.5 del Código Penal, y a tal efecto aporta garantías que considera suficientes y bastantes.

(...)

En el presente caso, **XZ S.A.** ofrece como garantías la designación de varios inmuebles de su titularidad, a fin de que puedan ser trabados como garantía del cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Sin embargo, como justifica el servicio jurídico de la Agencia Tributaria, con apoyo del informe elaborado por la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria en La Rioja, "(...)" el valor de los bienes que podrían considerarse aptos como garantía ascienda a 507.984,08 euros, mientras que el valor de las deudas a garantizar es de 1.939.581,98 euros (período voluntario) más intereses y recargos que procederían en el caso de ejecución de los bienes por lo que la garantía no se considera suficiente". Y siendo así, no procede la suspensión de las actuaciones de ejecución al no haberse prestado garantía suficiente. Tampoco se acreditan "daños de imposible o difícil reparación", más allá de su mera alegación. En este caso la suspensión es "excepcional", debiendo basarse en algún hecho o indicio acreditado y no en las meras alegaciones del solicitante. Así, AAP Madrid, Sección 4ª, .../2018, de 11 de julio. En atención a lo anterior, (...) ACUERDO: DESESTIMAR la solicitud formulada por el Procurador D. ..., en nombre y representación de la entidad **XZ S.A.**, y DENIEGO LA SUSPENSIÓN de las actuaciones de ejecución iniciadas por la Administración Tributaria, sin perjuicio de lo que pueda acordarse posteriormente".

No obstante, el juzgado dictó posterior auto de 30 de mayo de 2019 con el siguiente contenido:

"PRIMERO.- Las presentes diligencias se incoaron en este Juzgado en virtud de denuncia interpuesta por el Ministerio Fiscal, por posibles delitos contra la Hacienda Pública. Por Auto de fecha 19 de noviembre de 2018, se acordó la incoación de Diligencias Previas.

SEGUNDO.- Con fecha 16 de mayo de 2019, el Procurador D. ... en nombre y representación de la entidad **XZ S.A.**, ha solicitado la suspensión de las actuaciones de ejecución conforme a lo dispuesto en el artículo 305.5 del Código Penal, que le fue denegada anteriormente por auto de 25 de febrero de 2019, aportando nuevos informes de tasación sobre los bienes ofrecidos como garantía, elaborados por empresas certificadoras tras el correspondiente levantamiento de cargas que gravaban los mismos.

(...)

ÚNICO.- La entidad **XZ S.A.** interesa la suspensión de las actuaciones de ejecución conforme a lo dispuesto en el artículo 305.5 del Código Penal, y a tal efecto aporta garantías que considera suficientes y bastantes.

(...)

En el presente caso, por Auto de 25 de febrero de 2019 se denegó una previa solicitud de suspensión interesada por **XZ S.A.**, con fundamento en un informe elaborado por la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria en La Rioja, que consideraba que el valor de los bienes ofrecidos en garantía no eran suficiente para cubrir la deuda tributaria. Ante esta denegación, **XZ S.A.** ha aportado nuevos informes de tasación de los bienes ofrecidos en garantía (documentos nº. 1 y 3), así como certificados de cancelación de algunas de las cargas que los gravaban (documentos nº. 2, 4 y 5). A la vista de la duración que puede alcanzar el presente procedimiento de instrucción, y en atención a las alegaciones de la entidad investigada sobre el posible perjuicio económico como empresa en funcionamiento, se estima que las garantías aportadas y justificadas con base en los nuevos informes y certificados son suficientes para atender su petición de suspensión del procedimiento tributario de apremio.

En atención a lo anterior, (...) ACUERDO: ESTIMAR la solicitud formulada por el Procurador D. ..., en nombre y representación de la entidad **XZ S.A.**, y ACORDAR LA INMEDIATA SUSPENSIÓN de las actuaciones de ejecución iniciadas por la Administración Tributaria respecto de la citada entidad".

Asimismo dictó un posterior auto de 18/07/19 que desestimó un recurso de reforma interpuesto por la Abogacía del Estado en representación de la AEAT, señalando:

"La garantía ofrecida por **XZ S.A.** es suficiente para paralizar el procedimiento administrativo de cobro de la Agencia Tributaria, tal y como se acordó en el auto firme y no impugnado de fecha 30 de mayo de 2019. En su recurso, la Abogacía del Estado no discute que los bienes y garantías ofrecidos por **XZ** no sean suficientes para garantizar la deuda tributaria, en el sentido exigido en el artículo 621 bis.3 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, sino únicamente que no se ha cumplido el trámite formal de la inscripción de la hipoteca inmobiliaria en el Registro de la Propiedad.

Para la formalización de esa garantía, en la Providencia de 5 de junio de 2019 se concedió el plazo de 20 días, en los cuales la entidad requerida formalizó la oportuna escritura de constitución de hipoteca unilateral de garantía a favor de la Agencia Tributaria para el aseguramiento del pago de las cantidades adeudadas (documento nº. 1 de su escrito de 26 de junio de 2019), quedando pendiente de su inscripción en el Registro de la Propiedad. Alega y justifica **XZ** que están llevando a cabo los trámites para tal inscripción, y aporta los correspondientes asientos de presentación de los Registros de MUNICIPIO_1, MUNICIPIO_2 y MUNICIPIO_3. A juicio de este Juzgador, esta conducta desplegada por **XZ** es suficiente para entender cumplimentado el requerimiento de la Providencia de 5 de junio de 2019, dentro del plazo conferido, entendiéndose que ha prestado garantías suficientes para la suspensión del procedimiento tributario de apremio que ya fue acordado por Auto de 30 de mayo. En consecuencia, la Providencia de 1 de julio que así lo declara ha de mantenerse, con desestimación del recurso planteado."

En el presente caso por tanto, nos encontramos con el siguiente "iter" fáctico:

- Con fecha 5/10/18 la Dependencia Regional de Aduanas en La Rioja dictó las liquidaciones provisionales vinculadas a delito, notificándolas en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 259.5.c) de la LGT con fecha 15/10/18, y requiriendo el pago de las deudas en periodo voluntario de pago, el cual según dispone el artículo 222 del Código Aduanero Comunitario es de 10 días naturales a partir de la notificación, por lo que dicho plazo vencía el día 25/10/18.

- En fecha 15/10/18 el Delegado Especial de la AEAT en La Rioja presentó escrito de comunicación de indicios de delito contra la Hacienda Pública, remitiendo el expediente a la fiscalía, lo cual dio lugar a que el 14/11/18 ésta interpusiera denuncia por posible delito de defraudación tributaria.

- Con fecha 24/10/2018 **XZ SA** solicitó ante la AEAT, con base en lo dispuesto en el artículo 259.5.c) de la Ley General Tributaria, la suspensión de la ejecución de las liquidaciones hasta la fecha de admisión a trámite de la denuncia, ofreciendo garantía en forma de hipoteca inmobiliaria sobre varias fincas. Durante la tramitación de la suspensión en vía administrativa, la entidad aportó tasación de

|algunos de los bienes ofrecidos.

| - El Juzgado de Primera Instancia e Instrucción nº 2 de MUNICIPIO_1, admitió a trámite la denuncia en fecha 19/11/18, dando lugar a procedimiento abreviado diligencias previas n.º .../2018.

| - La Dependencia de Recaudación de la AEAT, en escrito de fecha 14/12/2018 notificado a **XZ SA** el 17/12/2018, comunicó el archivo de la solicitud de suspensión, al haber sido admitida a trámite la denuncia, mediante el escrito antes transcrito, donde se informaba de lo dispuesto en la Ley de Enjuiciamiento Criminal y en particular de la inexistencia de suspensión cautelar, por lo que, agotado ya el plazo voluntario de pago, se procederá a exigir la deuda en periodo ejecutivo de pago.

| - Con fecha 25/01/2019 se notifican las providencias de apremio expedidas el 19/01/19.

| - Con fecha 31/01/19 **XZ SA** solicitó al Juzgado de Primera Instancia e Instrucción nº 2 de MUNICIPIO_1, la suspensión de las actuaciones de ejecución.

| Dados estos antecedentes, resulta obligado tener en cuenta que la normativa de aplicación al caso es resultado en primer lugar de la reforma llevada a cabo en el art. 305 del Código Penal mediante la Ley Orgánica 7/2012 de 27 de diciembre, que introdujo el apartado que permite continuar con el procedimiento administrativo de cobro de la deuda tributaria pese a la pendencia del proceso penal. Dicha reforma tuvo su continuación con la publicación de la Ley 34/2015 de 21 de septiembre de modificación parcial de la LGT, que incluyó la reforma de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, a través de la introducción en ella de los arts. 621 bis y 621 ter, dispuestos sistemáticamente en el Título X bis, Libro II bajo el título "De las especialidades en los delitos contra la Hacienda Pública".

| El preámbulo de dicha Ley 34/2015 indicó que "la nueva estructura de la norma permitirá superar también el diferente e injustificado trato de favor que la regulación preexistente dispensaba a quién se constituía en presunto autor de un delito contra la Hacienda Pública frente a quién se configuraba como mero infractor administrativo, en relación con la obligación que atañía a éste último frente al primero de pagar o garantizar la suspensión de la ejecutividad del acto administrativo. La nueva normativa tributaria integra, por tanto, reglas que resuelven las situaciones singulares derivadas de la coexistencia de las actuaciones administrativas de liquidación y cobro con el enjuiciamiento penal de la defraudación".

| Más específicamente, y en lo que ahora interesa, dicho preámbulo señaló también que "Como complemento a la regulación contenida en el nuevo título VI y en consonancia con la reforma del Código Penal que permite continuar el procedimiento administrativo de cobro de la deuda tributaria pese a la pendencia del proceso penal, se establece en la Ley de Enjuiciamiento Criminal que la mera presentación ante el juez penal de una solicitud de suspensión de la ejecutividad de la liquidación no producirá efectos salvo acuerdo judicial expreso con formalización de garantías. En consecuencia, los órganos de recaudación podrán continuar con el procedimiento de apremio hasta la fecha del auto por el que se acuerde la suspensión. No obstante, una vez constituida la garantía, la suspensión surtirá efectos desde que se solicitó, regulando la Ley los efectos concretos del auto de concesión sobre los embargos realizados con anterioridad al mismo".

| Esta previsión, junto con lo estipulado en el art. 259.5.c) de la LGT y en el art. 621.ter de la Ley de enjuiciamiento criminal, determinan que en el presente caso, la solicitud de suspensión formulada por la reclamante ante la Dependencia de recaudación operó cautelarmente hasta la admisión de la denuncia, cuestión que no se discute.

| Una vez admitida la denuncia por el juzgado, la cuestión debía pasar a resolverse aplicando lo dispuesto en la Ley de Enjuiciamiento Criminal en su art. 621 ter, que claramente señala que la suspensión acordada por el juez penal retrotraerá sus efectos "al momento de su solicitud", siempre que se dicte el auto pertinente y se constituya debidamente la garantía correspondiente.

| Tal y como señala el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en sentencia n.º 1116/2018 de 13/11/2018 (recurso 224/2018) "Con la reforma del Código Penal se permite continuar el cobro de la deuda tributaria, pese a la pendencia de un proceso penal, estableciéndose en la Ley de Enjuiciamiento Criminal la regulación de los efectos de la presentación ante el juez de una solicitud de suspensión de la ejecutividad de la liquidación y sus efectos", los cuales insistimos se retrotraen sólo hasta la fecha de su solicitud, que en el presente caso tuvo lugar el 31/01/19. Por tanto, la suspensión acordada por el juzgado solo surtió efectos desde esa fecha, posterior a las de dictado y notificación de las providencias de apremio objeto de controversia.

| No obstante, la reclamante reivindica que la solicitud inicial de suspensión no debió ser archivada sino denegada, pues fue el resultado de una tramitación ordinaria, con solicitud de subsanación debidamente atendida, y de un hecho sobrevenido ajeno a ella, como fue la admisión de la denuncia, afirmación que se corresponde con la realidad.

| Respecto de dicha cuestión, debe tenerse en cuenta que el art. 73.3 del Reglamento General de Recaudación señala que "La suspensión del procedimiento de apremio asociado al cobro de una liquidación vinculada a delito, tanto en sede del deudor principal como en sede del responsable, se tramitará y resolverá de acuerdo con el régimen regulado en los artículos 255, 256 y 258.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria", y que el artículo 256 prevé que "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 oponible los motivos previstos en los artículos 167.3, 170.3 y 172.1 segundo párrafo de esta Ley", incluyendo por tanto la "suspensión" (ya sea cautelar o acordada formalmente) como causa de oposición al apremio con base en lo dispuesto en el art. 167.3.b) de la LGT

| A partir de ello, el TEAC tiene señalado en resolución 6784/2017 de 28/02/2018 que aunque la normativa antes transcrita regula un régimen especial de suspensión del procedimiento de apremio en el caso de las liquidaciones vinculadas a delito, dicho régimen no es completo, por lo que "debe entenderse aplicable el régimen general de recursos y suspensiones previsto en la LGT de 2003 y en el RGRVA".

| Pues bien, el RGRVA en su art. 44.4 se ocupa de la suspensión con aportación de "otras garantías" e indica que "Cuando el requerimiento de subsanación haya sido objeto de contestación en plazo por el interesado pero no se entiendan subsanados los defectos observados, procederá la denegación de la suspensión".

| Esta misma denegación se prevé en su art. 25.7 en caso de falta de subsanación de defectos en suspensiones solicitadas en recursos de reposición.

| En ambos casos, los arts. 42.2 y 25.10 del RGRVA prevén que "Si en el momento de solicitarse la suspensión la deuda se encontrara en periodo voluntario de ingreso, con la notificación de su denegación se iniciará el plazo previsto en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, para que dicho ingreso sea realizado".

| Entiende este Tribunal que, al encontrarnos tal y como señala el TEAC ante una normativa especial que no regula de forma completa esta materia, debe aplicarse lo dispuesto en los preceptos citados del RGRVA, máxime teniendo en cuenta que la finalización del procedimiento de suspensión en sede administrativa no tuvo lugar por insuficiencia de la documentación aportada o dejación de la reclamante, sino por imposibilidad material sobrevenida, al no poder ya el órgano de Recaudación adoptar una decisión por haber sido admitida la denuncia y pasar la cuestión al ámbito penal.

Por consiguiente, en el acuerdo dictado por la oficina gestora el 14/12/18 no se debió haber acordado el archivo de la solicitud de suspensión presentada en vía administrativa, sino su denegación, lo que implicaba la necesidad de conceder nuevos plazos de ingreso en periodo voluntario, que al tratarse de deudas aduaneras debió ser de 10 días naturales a partir de su notificación.

La LGT establece en los apartados 1.a) y 3 de su art. 163 que "El período ejecutivo se inicia: a) En el caso de deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso ...", y que "Iniciado el período ejecutivo, la Administración tributaria efectuará la recaudación de las deudas liquidadas (...) a las que se refiere el apartado 1 de este artículo por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago".

En el presente caso, la falta de ofrecimiento de dicho plazo de ingreso en periodo voluntario de las deudas impidió lógicamente que dicho plazo llegara a vencer, y con ello se impidió también el inicio del período ejecutivo, conforme a lo dispuesto en el art. 161.1 a) de la LGT, lo cual a su vez, dado lo establecido en el art. 161.3 de la LGT, determina la improcedencia del inicio del procedimiento de apremio, y por ende de las providencias de apremio impugnadas, que deben ser consiguientemente anuladas."

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.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

el ajuste a derecho de la providencia de apremio impugnada.

TERCERO.- En el presente caso la interesada ha impugnado diversas providencias de apremio resultantes de liquidaciones aduaneras vinculadas a delito, y en las que tres de dichas impugnaciones han sido resueltas por el Tribunal Económico Administrativo Regional de la Rioja en las reclamaciones 26/00088/2020, 26/00089/2020 y 26/00090/2020, por no ser competente este Tribunal Central, acordando en resolución de fecha 31 de mayo de 2021 la ESTIMACION de las reclamaciones, por los argumentos y razonamientos jurídicos que señalados en los Fundamentos de Derecho de tal resolución, compartimos y hacemos nuestros, y que trasladados a la presente reclamación, nos lleva a anular la providencia de apremio impugnada y estimar la reclamación de la interesada.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.