

Revista Aranzadi Doctrinal

2022

Número 4 (Abril 2022)

Legislación

Doctrina

Penal

Penal

1 El párrafo 5º del artículo 305 CP. La suspensión de la vía ejecutiva en sede administrativa y el derecho a la presunción de inocencia del artículo 24.2 de la CE. Visión práctica

Paragraph 5 of article 305 CP. The suspension of the executive route in administrative headquarters and the right to the presumption of innocence of article 24.2 of the CE. Practical vision

JOSEP RIBA CIURANA

Abogado y socio de Cuatrecasas del departamento de Penal de Barcelona

NURIA NICOLAU REIG

Abogada y socia de Cuatrecasas del departamento de Litigación Tributaria de Barcelona

ISSN 1889-4380

Revista Aranzadi Doctrinal 4

Sumario:

- I. Introducción: La suspensión de las actuaciones de ejecución en el delito penal
- II. La regulación administrativa tributaria: las liquidaciones vinculadas a delito y su régimen de recaudación
- III. Las medidas cautelares en el orden penal
- IV. Conclusiones

RESUMEN:

El régimen de suspensión de la deuda tributaria derivada del delito fiscal se ha visto completamente

ABSTRACT:

The regime of suspension of the tax debt derived from a tax crime has been completely altered with

alterado con las modificaciones operadas en el artículo 305 del CP y el régimen establecido en los artículos 250 y siguientes de la LGT. Tras unos años desde su entrada en vigor, se pone de manifiesto cómo la interpretación que se hace de los mismos por parte de la administración tributaria puede llevar a quebrar principios fundamentales en el Derecho Penal como son la presunción de inocencia y el derecho a la tutela judicial efectiva, que no es tal sin derecho a medidas cautelares que aseguren la efectividad de una futura sentencia absolutoria. Se propugna una interpretación de dichos preceptos que sea respetuosa con tales principios y una actuación ágil por parte de las instituciones y personas afectadas que eviten daños y perjuicios que pueden llegar a ser irreparables. Asimismo, se propone una intervención activa y de oficio de los Jueces de Instrucción dirigida a valorar, en cada caso concreto, la necesidad o no de suspender la ejecución de las acciones dirigidas al cobro de la deuda tributaria conforme las facultades que les otorga el artículo 305.5 CP.

PALABRAS CLAVE: Presunción de inocencia - Tutela judicial efectiva - Liquidaciones vinculadas a delito - Suspensión de las actuaciones de ejecución - Artículo 305 - 5 CP - Artículo 250 y 255 LGT

the amendments made to article 305 of the Criminal Code and the regime established in articles 250 and subsequent of the General Taxation Act. After a few years since their entry into force, it becomes clear how the interpretation of these articles by the tax administration can lead to a breach of fundamental principles in Criminal Law, such as the presumption of innocence and the right to effective judicial protection, which is not such without the right to precautionary measures to ensure the effectiveness of a future acquittal. An interpretation of these provisions that is respectful of these principles and an agile action on the part of the institutions and persons affected that avoids damage and harm that may be irreparable is advocated. Likewise, it is proposed an active and ex officio intervention of the Investigating Judges aimed at assessing, in each specific case, the need or not to suspend the execution of the actions aimed at the collection of the tax debt in accordance with the powers granted to them under article 305.5 of the Criminal Code.

KEYWORDS: Presumption of innocence - Effective judicial protection - Settlements linked to a tax crime - Suspension of the enforcement proceedings - Article 305 - 5 of the Criminal Code - Articles 250 and 255 of the General Taxation Act

Fecha recepción original: 28 de Febrero de 2022

Fecha aceptación: 4 de Marzo de 2022

I. INTRODUCCIÓN: LA SUSPENSIÓN DE LAS ACTUACIONES DE EJECUCIÓN EN EL DELITO PENAL

La Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, en materia de transparencia, lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, modificó ampliamente el contenido del artículo 305 del Código Penal (CP).

En el presente artículo analizaremos, desde una perspectiva práctica, la tramitación en sede administrativa de las actuaciones dirigidas al cobro de la deuda tributaria y la relación con la concreta previsión que se hace en el párrafo 3.º del apartado 5 del referido artículo 305 CP, atinente a la posibilidad que tiene el Juez de Instrucción (que está conociendo de un procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública) de suspender las actuaciones de ejecución del cobro de la deuda tributaria que la administración puede desarrollar, de forma paralela a la investigación y enjuiciamiento del procedimiento penal iniciado, y la afectación de dicha previsión en el derecho a la presunción de inocencia del artículo 24.2CE.

Los párrafos 2.º “in fine” y 3.º del artículo 305 CP señalan:

“...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”.

II. LA REGULACIÓN ADMINISTRATIVA TRIBUTARIA: LAS LIQUIDACIONES VINCULADAS A DELITO Y SU RÉGIMEN DE RECAUDACIÓN

Desde una perspectiva puramente administrativa, con la entrada en vigor de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, se introdujo un nuevo Título VI en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), estableciéndose el nuevo régimen administrativo a seguir, en los casos en los que la Administración tributaria apreciase indicios de la comisión de un posible delito fiscal.

La propia Exposición de Motivos razonaba que la “*ratio legis*” de esta modificación estaba directamente ligada a la voluntad de evitar la paralización de las actuaciones administrativas (tanto de liquidación como de cobro), con ocasión de la remisión de un expediente a delito (si se nos permite la expresión), y evitar así lo que a juicio del legislador implicaba un “trato de favor” al presunto autor de un delito contra la Hacienda Pública, frente al mero autor de una infracción administrativa, quien tenía que pagar o pedir la suspensión de la ejecución de la deuda, en virtud del principio de presunción de legalidad y ejecutividad de los actos administrativos.

De este modo el artículo 250 LGT recoge la posibilidad que tiene la AEAT de continuar las actuaciones de comprobación, y finalizar con el dictado de una liquidación tributaria:

“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”.

Y en lo que aquí interesa, la norma continúa regulando cuáles serán las actuaciones que podrá realizar la administración tributaria, en relación con la ejecución de esa liquidación vinculada a delito. Lejos de quedar supeditada a lo que acontezca en vía penal, continúa interviniendo, tal y como establece el artículo 255 LGT, (en consonancia con el apartado 5. Del artículo 305 CP), siendo plenamente aplicable el procedimiento de exacción ejecutiva de deudas tributarias:

“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”.

El legislador justificaba así el mantenimiento de la preferencia del orden penal al establecer que corresponde al Juez penal la posibilidad de suspender las actuaciones administrativas. La Exposición de Motivos establece que, de este modo, se permite el acceso a una justicia cautelar frente a la ejecutividad de la liquidación tributaria.

Sin embargo, esta regulación ofrece diversos puntos oscuros, por el difícil encaje entre actos de distinta naturaleza (cuota defraudada como responsabilidad civil “*ex delicto*”, *versus* liquidación tributaria como acto administrativo) y la pervivencia paralela de distintas jurisdicciones. Como explicaremos a continuación, a nuestro entender la actual regulación puede ser merecedora de reproche, o cuanto menos, susceptible de generar situaciones que pueden llegar a ir en detrimento de las garantías propias del procedimiento penal, y, en especial, del derecho a la presunción de inocencia del artículo 24.2 CE en varias de sus proyecciones.

Así el artículo 254 LGT impide que las liquidaciones que la administración tributaria califique como vinculadas a delito, puedan ser objeto de recurso o reclamación en vía administrativa. Es decir, al no tratarse de cuotas defraudadas (cuya competencia corresponde determinar al juez penal), dichas liquidaciones gozan de una presunción de legalidad, que parece casar mal con el referido principio de presunción de inocencia del artículo 24.2 CE, máxime si se sustrae a la jurisdicción contencioso-administrativa su enjuiciamiento.

Sin embargo, lo más llamativo de esta regulación es que se consigue con la misma la recaudación inmediata de la liquidación calificada como vinculada a delito, siendo esta la más que evidente indisimulada voluntad de la reforma operada.

El privilegio de la autotutela ejecutiva de la administración despliega todos sus efectos, y permite que no se paralice la potestad recaudatoria de la liquidación, una vez dictada y tras la admisión a trámite de la querrela, salvo que el juez penal acuerde la suspensión¹⁾.

La desmembración que se produce, (y que, dicho sea de paso, decide la propia administración), entre liquidación vinculada a delito respecto del resto de regularizaciones que terminan en una liquidación, llamémosla ordinaria, hace que el sistema de recursos sea dispar al residenciarse uno en la jurisdicción penal y otro en la administrativa. No obstante, el procedimiento de recaudación en ambos casos será el mismo ya que el artículo 255 LGT se remite a lo dispuesto en el Capítulo V del Título III de la norma. A pesar de ello se pueda dar la paradoja de que los resultados en materia de exacción de la deuda acaben siendo completamente dispares.

Así en relación con la liquidación dictada en vía administrativa, una vez se notifica debidamente al contribuyente, se abre el plazo voluntario de pago del artículo 62.2 LGT. A partir de este momento, y transcurrido dicho plazo, se inicia el periodo ejecutivo cuya consecuencia más gravosa es el devengo del recargo de apremio, que puede llegar a ser de hasta el 20% si el contribuyente no realiza el ingreso en el periodo concedido con la notificación de la providencia de apremio correspondiente. De no obtener la paralización de este procedimiento, además, se devengarán nuevos intereses de demora y continuarán las actuaciones de embargo de bienes hasta su ejecución forzosa.

Sin embargo, la propia LGT y el RD 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento en materia de revisión en vía administrativa (RRVA), prevén una serie de mecanismos para solicitar la suspensión del pago de la deuda. Esto es, el contribuyente al impugnar la liquidación, podrá solicitar la suspensión de la liquidación, mediante la

aportación de garantías, algunas de carácter automático (depósito de dinero o valores públicos, aval bancario o seguro de caución), o incluso con dispensa total o parcial de garantías si se acredita que la ejecución pudiera provocar daños de difícil o imposible reparación, en cuyo caso la competencia para acordar la suspensión corresponderá al Tribunal económico administrativo que esté conociendo de la reclamación²⁾.

La suspensión de la ejecutividad de los actos tributarios supone la paralización temporal de su ejecutividad, aunque sin prejuzgar la adecuación a Derecho de su contenido.

El fundamento jurídico de la institución de la suspensión de la ejecución de los actos administrativos, que en el ámbito tributario se traduce en la suspensión del ingreso sin que pueda iniciarse el procedimiento de apremio, tiene hondas raíces y se sustenta en la tutela judicial efectiva en su vertiente de tutela cautelar.

Podemos traer aquí a colación la paradigmática sentencia del Tribunal Constitucional de 17 de diciembre de 1992³⁾, que señaló que cuando nos encontramos ante actos administrativos de contenido económico, la reversibilidad plena o absoluta de la situación del administrado es una ficción, lo que justifica la procedencia de la suspensión:

“La cuestión es más bien si la valoración económica a posteriori del perjuicio puede conseguir, visto el derecho o bien afectado, hacer totalmente reversible su afectación inicial, esto es, restaurar plenamente la situación anterior al acto administrativo. Parece evidente, sin embargo, que la reversibilidad plena o absoluta es, sencillamente, una ficción, pues de no suspenderse el acto administrativo, el mero transcurso del tiempo podría conllevar un perjuicio en sí mismo irreparable”.

El primer y principal efecto que produce la mera solicitud de la suspensión es que, de manera preventiva y cautelar, se tenga por concedida la misma hasta que haya un pronunciamiento sobre la misma⁴⁾. En el ámbito tributario, numerosas son las sentencias y resoluciones que recuerdan esta doctrina y exigen que la administración se abstenga de ejecutar y de iniciar el procedimiento de apremio cuando se solicita la suspensión.

Valga por todas, la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2018 (RJ 2018, 904), recurso núm. 170/2016 [ECLI:ES:TS:2018:704], en la que de modo rotundo afirma que “[...] *no puede la Administración iniciar la vía de apremio -ni aun notificar la resolución ya adoptada- hasta tanto no se haya producido una resolución, debidamente notificada, sobre la solicitud de suspensión, pues admitir lo contrario sería tanto como frustrar o cercenar toda posibilidad de adoptarla por el órgano competente para ello. [...] Tal nulidad debe ser de pleno derecho, en armonía con lo declarado, para un supuesto idéntico, por esta Sala, en la ya reiterada sentencia de 28 de abril de 2014 (RJ 2014, 2200), pronunciada en el recurso de casación n.º 4900/2011, a tenor de lo establecido en el artículo 62.1, letras a) y e), de la Ley 30/1992 y 217.1, letras a) y e), de la Ley General Tributaria de 2003”.*

También el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) mantiene como criterio que la Administración tributaria no puede iniciar la vía ejecutiva, en tanto la decisión sobre la suspensión penda ante un órgano revisor, pudiendo citar las resoluciones de 18 de octubre de 2021 (RG 5247/2018) y de 21 de julio de 2016 (RG 00/06002/2013), que subrayaba: “*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”.*

Por tanto, podemos afirmar que es doctrina pacífica que la sola petición de solicitud de la medida cautelar suspende la ejecutividad del acto tributario hasta que no se pronuncie el

órgano de revisión.

Ello entronca con la necesidad de evitar que la dilación en el proceso de enjuiciamiento del acto no ocasione unos daños que pueden llegar a ser irreparables y que la estimación del recurso llegue demasiado tarde. Como decíamos, una vez se inicia la fase ejecutiva, de no mediar la suspensión cautelar, la administración, además de incrementar la deuda en un 20%, puede realizar embargos sobre cualesquiera bienes y derechos del deudor.

Piénsese, sin ir más lejos, en la difícil situación de una empresa que ve sus cuentas embargadas impidiéndole así hacer frente al pago de sueldos y cuotas de Seguridad Social de sus trabajadores o pagos a sus proveedores.

O que ve como sus clientes reciben diligencias de embargos de créditos con el consiguiente daño comercial y reputacional. O que sufre la ejecución forzosa de sus bienes que, en el caso de ver estimadas sus pretensiones y anulada la liquidación impugnada en el procedimiento seguido al efecto, serán irrecuperables. Como afirma el Tribunal Constitucional en la sentencia antes mencionada de 17 de diciembre de 1992, la reversibilidad plena es pura ficción.

Sin embargo, la redacción del artículo 255 LGT parece dotar de un inexplicable automatismo, en el caso de liquidaciones vinculadas a delito, en relación con la iniciación de la vía ejecutiva, sin hacer una previsión específica de que pueda abstenerse de ejecutar en determinadas ocasiones, más allá de que el Juez de Instrucción pueda acordar la suspensión.

El punto de interés a debatir es qué sucede hasta que se toma tal decisión, la cual, en la inmensa mayoría de los casos, llegará una vez transcurrido el plazo voluntario del artículo 61.2 LGT.

En la medida que las liquidaciones dictadas al amparo del artículo 250.2 LGT no pueden ser objeto de impugnación en vía administrativa, el régimen de suspensión previsto en la LGT no resulta aplicable, por lo que la única opción que parece quedarle a la persona o entidad investigada, es el ingreso en plazo voluntario, pudiendo solicitar un fraccionamiento cuya consecución, en la actualidad y con los criterios sumamente restrictivos que mantienen los órganos de recaudación⁵⁾, puede convertirse en una misión imposible.

Ahora bien, aunque no sean aplicables las normas contenidas en la LGT sobre suspensión de las deudas tributarias, debemos preguntarnos ¿cómo debe interpretarse el artículo 255 LGT, cuando establece que la Hacienda Pública no paralizará el cobro, *“salvo que el Juez hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución”*? Dada la parquedad de la regulación y su redactado, se genera una más que evidente controversia entre administración y administrados.

Por su parte, la administración considera que la solicitud al Juez de Instrucción no comporta la suspensión cautelar hasta que la jurisdicción penal se pronuncie al respecto.

Como venimos diciendo, la consecuencia no es otra que el dictado de una providencia de apremio, incrementando la deuda en un 20% adicional, sobre la cuota, más los intereses de demora, y la continuación del procedimiento ejecutivo con los consiguientes embargos de los bienes del investigado.

Es más, en el caso de no admitir que la administración debe abstenerse hasta el pronunciamiento del Juez penal acerca de la petición que pueda hacerse de suspensión de las actuaciones de ejecución, pudiera incluso plantearse si la administración está facultada para ejecutar los bienes embargados. A tales efectos, entendemos que el artículo 172.3 LGT, que establece la paralización de la enajenación forzosa de los bienes hasta que se firme la

liquidación, debe operar también en el caso de las liquidaciones vinculadas a delito, ya que la subasta o venta a terceros de los inmuebles y otros bienes, determinarían la imposibilidad de restituirlos en caso de obtener una Sentencia absolutoria.

Una interpretación analógica, respetuosa con el principio de presunción de inocencia del artículo 24.2 CE, nos lleva a sostener que la ejecución de bienes debe quedar diferida a la Sentencia penal firme, so pena de infringir el derecho a una tutela judicial efectiva, al poder generar, con toda seguridad y en cualquier caso unos daños irreparables para el contribuyente / investigado.

Algunos Tribunales han empezado a emitir opiniones en contra de este automatismo e interpretación literal que la administración tributaria viene manteniendo. En este sentido, el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en Sentencia de 13 de noviembre de 2018 (JT 2019, 115), recurso 224/2018 [ECLI: ES:TSJCV:2018:5092], ha establecido que si bien no corresponde al orden jurisdiccional contencioso-administrativo conocer de las pretensiones contra las liquidaciones tributarias vinculada a delito, sí tienen acceso a la jurisdicción contenciosa los motivos de oposición a las actuaciones de recaudación previstos en el artículo 256 LGT.

El Tribunal rechaza el argumento del Abogado del Estado que argumentaba que se había producido un nuevo régimen jurídico no suspensivo en el que desaparece la suspensión que calificaba de cautelarísima.

Por el contrario, sitúa el debate en la posible vulneración del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva cuando la administración dicta providencias de apremio a pesar de haber solicitado la suspensión ante el juez penal, siendo incluso dirimible esta cuestión mediante el procedimiento especial de protección jurisdiccional de derechos fundamentales.

Concluye el TSJCV, apelando a la numerosa jurisprudencia sobre la suspensión cautelar de actos administrativos⁶⁾, que *“el dictado de la providencia de apremio estando pendiente la decisión judicial [penal] sobre la suspensión de la liquidación, está proscrita y la referida decisión infringe la tutela judicial efectiva, ex art 24 CE”*.

También la doctrina administrativa parece seguir este criterio, si bien con ciertos matices ya que se pronuncia acerca de la suspensión en relación con los actos administrativos recaudatorios posteriores que puede realizar la administración tras el dictado de una liquidación vinculada a delito.

El Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) en resoluciones de fecha 28 de febrero de 2018 (R.G 6784/2017) y de 19 de mayo de 2021 (JT 2021, 758) (R.G. 876/2018)⁷⁾, en casos en los que se estaba conociendo de la legalidad de providencias de apremio dictadas tras la denegación de las solicitudes de aplazamiento, considera que la LGT regula un régimen especial de suspensión del procedimiento de apremio en caso de las liquidaciones vinculadas a delito, pero no contempla específicamente en los artículos 255, 256⁸⁾ ni 258.3 LGT el régimen aplicable para el caso de un acuerdo de denegación de solicitud de aplazamiento de dicha liquidación. De aquí infiere que es aplicable el régimen general de recursos y suspensiones de la LGT y el RRVA, por lo que no puede la Administración iniciar el procedimiento de apremio en tanto penda la resolución de la solicitud de suspensión.

Del conjunto de estos pronunciamientos, todavía tímidos, podemos colegir que existen mecanismos, siquiera indirectos, para obtener la paralización del procedimiento de exacción forzosa de las liquidaciones vinculadas a delito, como garantía del principio de tutela judicial efectiva y del principio penal de presunción de inocencia de los artículos 24.1 y 24.2 CE, so pena de eliminar garantías procesales y materiales a liquidaciones que la administración considera indiciarios de delito, de forma automática y con carácter previo al pronunciamiento

del juez penal.

Sin perjuicio de que a continuación analizaremos el devenir de acontecimientos en vía penal, una primera conclusión a la que podemos llegar es que, en la práctica, será altamente recomendable actuar de forma ágil, tanto en la jurisdicción penal como en la jurisdicción administrativa para poder obtener la suspensión cautelar como mecanismo para evitar daños de imposible o difícil reparación.

III. LAS MEDIDAS CAUTELARES EN EL ORDEN PENAL

Cuando se inicia la instrucción de un procedimiento penal por hechos que podrían ser constitutivos apriorísticamente de uno o varios delitos contra la Hacienda Pública, en términos generales, el Juez o Magistrado Instructor solamente conoce una versión de los hechos, esto es, la relatada en la querrella presentada. El correcto ejercicio del tan referido derecho a la defensa del artículo 24.2 de la CE, implica que el investigado pueda tener la oportunidad de aportar a la causa todos aquellos argumentos que permitan contrarrestar los indicios racionales de criminalidad, que se presumen en la admisión a trámite de una querrella.

Después de valorar el resultado de las medidas de investigación practicadas a las que se refiere el artículo 777 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LECRim), el Juez de Instrucción debe resolver en su caso la continuación del procedimiento, y conforme al mandato previsto en el artículo 779 de la LECRim, si cree que se han confirmado los indicios racionales de criminalidad que en su día fueron tenidos en cuenta para iniciar el procedimiento.

En la práctica, resulta muy difícil (dicho sea, en términos meramente estadísticos) que un procedimiento penal iniciado a raíz de la interposición de una querrella por delito contra la Hacienda Pública, no acabe siendo enjuiciado en un Juzgado de lo Penal o en la sede de la Audiencia Provincial.

Por otra parte, pese a la vigencia y aplicación de los plazos procesales previstos en el artículo 324 de la LECRim, en un procedimiento penal, pueden transcurrir varios años hasta que se pueda llegar a obtener una Sentencia firme, y aperturarse, en su caso, la fase de ejecución.

Es en este escenario dialéctico en el que, a nuestro entender, se puede producir una indefensión que podría vulnerar el derecho a la presunción de inocencia del artículo 24.2 CE, teniendo en algunos casos, además, consecuencias económicas irreparables. Y es que, como hemos expuesto, la liquidación en vía administrativa de los conceptos y cuantías vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, implica la potencial ejecución de bienes de la persona investigada, en términos del artículo 305.5 CP, "actuaciones dirigidas al cobro", de la deuda tributaria.

Esta ejecución en vía administrativa, que seguiría la tramitación a tal fin establecida en la LGT, podría llegar a materializarse, sin que la persona investigada hubiera tenido ni siquiera la oportunidad de haberse defendido, lo que podría suponer un avance de las consecuencias económicas derivadas de una supuesta Sentencia condenatoria, que llegara a estimar la pretensión acusatoria contemplada en la querrella y/o escrito de conclusiones provisionales de Ministerio Fiscal y Abogacía del Estado, y ello, temporalmente, cuando la investigación judicial, quizás, ni tan solo habría llegado a iniciarse o estuviera sustanciándose, o pendiente de celebrarse el Juicio Oral.

Normalmente las querrellas presentadas por el Ministerio Fiscal por delito contra la Hacienda Pública, se alimentan del informe de liquidación vinculada a delito, emanada de los servicios de inspección de la AEAT y validada por el Inspector Jefe, a la que se acompaña un informe adicional de los servicios jurídicos de la AEAT.

Es posible que la ejecución en vía administrativa de actuaciones dirigidas al cobro de la deuda haya empezado, aun cuando no se haya llegado a practicar diligencia de investigación alguna para comprobar los hechos que se atribuyen por parte del Ministerio Fiscal, por lo que, incluso en el caso de solicitarse la suspensión por la vía del artículo 305.5 CP, el Juzgado de Instrucción tan solo puede llegar a tener en cuenta los hechos explicados desde la perspectiva de la acusación pública y/o particular (Abogacía del Estado), sin haberse pulsado las garantías derivadas del principio de contradicción que se exigen en el procedimiento penal, incluso en esta fase de investigación.

Como hemos explicado anteriormente, el solo hecho de iniciar el procedimiento de ejecución en vía administrativa, puede implicar automáticamente la imposición de un 20% de recargo sobre la cantidad objeto de ejecución, y además, que se devenguen nuevos intereses de demora sobre ese 20% adicional.

Es decir, si se sigue el procedimiento de ejecución en vía administrativa y no se atiende al pago total de la cuota, se puede entrar en la vía de apremio de forma automática, y el recargo es de un 20%, y ello, cuando se encuentra pendiente de practicarse la fase de investigación en el procedimiento penal, de celebrarse un Juicio Oral y de dictarse una Sentencia que acabe siendo declarada firme. Por tanto, la AEAT puede llegar a aumentar la cuota supuestamente defraudada en un 20%, de manera cuantitativamente muy superior a los intereses que le corresponderían en el caso de adoptarse, en sede penal, una simple medida cautelar de aseguramiento de las potenciales responsabilidades pecuniarias, y ello sin que, lógicamente, exista pronunciamiento judicial en relación a la posible existencia o no de una conducta penalmente relevante.

Así es, pues cuando el Juzgado de Instrucción dicta una medida cautelar en sede del procedimiento penal, en el peor de los casos para el investigado, (materializado en el pronunciamiento de una Sentencia condenatoria firme en la que las cuotas declaradas como fraudulentas, fueran idénticas a las liquidadas en vía administrativa), y como así dispone el artículo 305.7.º del CP, solamente se podría añadir a las cuotas supuestamente defraudadas, el pago de los intereses de demora⁹⁾, además, claro está, de la cantidad correspondiente a la pena de multa (del tanto al séxtuplo de la cuota defraudada), concepto que entendemos debe quedar al margen del debate que aquí se plantea.

Obviamente, en el caso de que las cuantías declaradas fraudulentas en el procedimiento penal, difirieran de las fijadas en la vía administrativa (normalmente y en su caso, siempre a la baja), se deberían modificar las liquidaciones y los intereses de demora (artículo 257.2 a LGT).

Pues bien, solamente atendiendo a este último argumento de carácter cuantitativo, entendemos que parece clara la potencial irrupción de daños y perjuicios irreparables, que pueden comportar para un investigado por un delito contra la Hacienda Pública, los procedimientos de ejecución que pueda iniciar la AEAT al margen del procedimiento penal.

Y es que, de alcanzarse un sobreseimiento del procedimiento en la fase de Instrucción (muy improbable en la práctica), o una Sentencia absolutoria (no imposible en la práctica), los daños ocasionados pueden ser irremediables.

Ya se han esbozado anteriormente esos posibles daños cuando la ejecución se dirige contra una sociedad o un empresario autónomo, (embargos de los saldos en cuentas bancarias que impidan seguir con la actividad económica; requerimientos de la AEAT dirigida al cobro de saldos acreedores a clientes, con el consecuente daño reputacional).

Imaginemos también, por ejemplo, que la persona investigada pretenda vender un inmueble de su propiedad, incluso para poder hacer así frente a los pagos pendientes y objeto de

liquidación administrativa ante la AEAT. Esta pretensión se vería imposibilitada o al menos gravemente dificultada en caso de continuar con la ejecución preventiva y, dentro de la misma, se procediera al embargo del bien en cuestión.

Desde esta perspectiva, y teniendo en cuenta las proyecciones derivadas del derecho a la presunción de inocencia del artículo 24.2 CE, la facultad que el artículo 305.5 CP concede al Juzgado de Instrucción en cuanto a la suspensión de las actuaciones de ejecución, entendemos que debe ser aplicada con racionalidad y coherencia, sobre todo en aquellos casos en los que los indicios racionales de la concurrencia de alguna conducta con relevancia jurídico penal, no son claros.

Estamos pensando, por ejemplo, en aquellos casos en los que el objeto de discusión se refiere a la normativa definitoria de la residencia fiscal de las personas físicas que recoge en el artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del IRPF (LIRPF). Conforme a dicho artículo, se entenderá que una persona física tiene su residencia habitual en territorio español (y, por ende, es contribuyente del IRPF según lo previsto en el artículo 8 de ese mismo texto legal), cuando concorra cualquiera de las circunstancias siguientes (i) o bien permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español (artículo 9.1.a) LIRPF); (ii) o bien, radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos (artículo 9.1.b), primer inciso, LIRPF).

Se trata de una modalidad de fraude fiscal muy denunciado en la práctica por parte de la AEAT, si bien, en el caso de que no pueda llegar a probarse la existencia de la simulación relativa al verdadero domicilio efectivo del investigado en sede de Juicio Oral, no existiría cuota defraudada.

El artículo 257 LGT, prevé la aplicación de un régimen de devoluciones de ingresos y del reembolso del coste de las garantías, tanto si la cantidad en la que se pueda fijar la cuota defraudada fuera inferior a la determinada por la AEAT (pero cumpliéndose el tipo objetivo establecido en los 120.000€), o incluso en el caso que no se apreciara la existencia de delito por inexistencia de obligación tributaria. Alcanzado alguno de estos dos escenarios, posibles en la práctica, los perjuicios irreparables derivados de una eventual ejecución de la supuesta deuda en vía administrativa serían más que evidentes, pues reiteramos que, aun existiendo esa previsión, y atendidos los ejemplos anteriormente explicados, el daño irreparable ya se habría causado. Como expresábamos anteriormente y en palabras de la STC 238/1992 de 17 de diciembre de 1992 (RTC 1992, 238), la reversibilidad de la situación en estos casos, es una ficción.

Por todo ello, avanzar las consecuencias civiles derivadas de un supuesto comportamiento ilícito que ni siquiera se ha empezado a investigar, resulta a nuestro entender contrario a la lógica, racionalidad y al propio derecho fundamental a la presunción de inocencia derivado del artículo 24.2 de la CE.

Entendemos que el uso racional y proporcional de la facultad concedida a los Jueces en el artículo 305.5 CP, se coherente con los principios y fines de una investigación penal y los derechos constitucionales del investigado. A nuestro entender, buena muestra de la implicación del derecho a la presunción de inocencia del artículo 24.2 CE en relación con el artículo 305.5 CP es que, incluso se prevé que se pueda adoptar la suspensión del procedimiento ejecutivo en sede administrativa, sin ni siquiera exigirse fianza (medida cautelar de carácter económico o real recurrente en los procedimientos penales)

Decíamos anteriormente que la “*ratio legis*” de la potestad atribuida a la AEAT para poder iniciar o seguir la acción de cobro de la deuda tributaria era la de intentar eliminar situaciones de privilegio, a fin de que el potencial autor de un delito contra la Hacienda Pública no viera como se suspende el procedimiento administrativo hasta que se resolviera el

procedimiento penal en un sentido u otro.

Sin embargo, la AEAT tiene otros caminos para asegurarse el cobro de las deudas tributarias en el caso de que así se acabe confirmando en un procedimiento penal, con plena preservación del derecho a la presunción de inocencia en todas sus proyecciones prácticas, más allá de una perspectiva meramente formal.

Así, el propio Ministerio Fiscal en la querrela (como se suele hacer en la práctica) y/o la propia Abogacía del Estado después al momento de comparecer, pueden solicitar al propio Juzgado de Instrucción la adopción de medidas cautelares de aseguramiento de las responsabilidades pecuniarias que puedan acabar derivándose, siendo ésta la forma en la que, antes de la reforma del artículo 305.5 CP, la AEAT intentaba asegurarse el cobro futuro de la deuda. De hecho, no es inhabitual en la práctica, que se sigan las acciones dirigidas al cobro de la deuda supuestamente defraudada en sede administrativa y que, por falta de coordinación, se solape dicha actuación con la petición de adopción de medidas cautelares en el procedimiento penal, en idénticos términos cuantitativos y cualitativos.

Como es de sobras conocido, las medidas cautelares deben adoptarse siempre que se cumplieran los presupuestos de tal figura, esto es, la apariencia de buen derecho o la concurrencia de indicios racionales de criminalidad ("*fumus bonis iuris*"), y la existencia de indicios atinentes a que el futuro cobro, en caso de condena, se verá frustrado o gravemente dificultado ("*periculum in mora*", también denominado "*riesgo recaudatorio*"), además de tener en cuenta los principios de proporcionalidad, siempre y cuando no puedan producirse perjuicios de imposible o difícil reparación.

Por otra parte, no estará de más recordar que, de conformidad con la Jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo, y en consonancia con lo dispuesto en los artículos 764 y 783.2 de la LECrim, es en el Auto de Apertura de Juicio Oral, (tras la correspondiente instrucción), el momento más conveniente para adoptar medidas dirigidas al aseguramiento de las responsabilidades pecuniarias que pudieran acabar acordándose.

Y es este puede ser el momento más acertado, al confirmarse entonces y en su caso, los indicios racionales de criminalidad que sirvieron para admitir a trámite la querrela, así como la concurrencia de los presupuestos necesarios para su adopción, pues la mera existencia de las supuestas cuotas defraudadas, su determinación y la cuantía total deberá ser decidida por un Tribunal.

También puede la AEAT adoptar medidas cautelares de forma autónoma de conformidad a lo dispuesto en el artículo 81 LGT. Aun así, también se contempla la necesidad de que las medidas sean proporcionadas y que no generen un perjuicio de difícil o imposible reparación (artículo 81.3.º LGT). En aplicación del referido artículo 81 LGT, la AEAT acostumbra a adoptar medidas cautelares, de forma autónoma y con independencia de la actuación del Juzgado de Instrucción.

Así y, por ejemplo, se suele acordar la retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Administración tributaria; el embargo preventivo de bienes y derechos; o la prohibición de enajenar, gravar o disponer de bienes o derechos. Y con la finalidad de que dichas medidas cautelares se mantengan más allá de los 6 meses del plazo legalmente previsto en términos generales¹⁰⁾, la AEAT suele solicitar la conversión al Juzgado de Instrucción condecorador de la causa por delito fiscal, la conversión de dichas medidas cautelares en medidas jurisdiccionales.

De hecho, el mismo artículo 81 de la LGT prevé el mantenimiento de las medidas cautelares adoptadas, aún en el caso de que se haya solicitado la suspensión de la ejecución provisional a la que se refiere el artículo 305.5 CP, hasta que se adopte la decisión precedente. Pero, por

otra parte, dicho artículo 81 LGT prevé que, en los casos en que, en sede de la inspección, se ha dictado una liquidación vinculada a delito (en los términos descritos en el artículo 253 LGT), las medidas cautelares pueden reconvertirse en embargo del procedimiento de apremio iniciado para el cobro de la liquidación practicada.

Y recordemos que, en el caso de que la querrela fuera inadmitida a trámite (muy improbable o casi imposible en la actualidad, después de que las inadmisiones por causa de la prescripción del delito han pasado ya a la historia, tras la consolidación del artículo 132 CP y la diligencia de los servicios de inspección), o en el caso de que se acabe acordando el sobreseimiento o, en su caso, se dictase una Sentencia absolutoria por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria, se produciría la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento en el que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito (artículo 257.2. c. LGT).

En este caso, se podrán exigir intereses de demora por la nueva liquidación (no vinculada a delito) que ponga fin al procedimiento, desde el momento en que el tributo en cuestión se debería haber satisfecho y hasta el momento en el que se haya dictado una nueva liquidación.

Téngase en cuenta, además, que las referidas medidas cautelares podrían adoptarse por parte de la AEAT contra todas las personas físicas y jurídicas identificadas en la denuncia o querrela como posibles responsables, directos o subsidiarios (Art. 81 LGT).

Y todo lo anterior es posible por cuanto la Disposición Adicional 19 de la LGT especifica claramente que, en los procesos contra la Hacienda Pública, los órganos de recaudación de la AEAT mantendrán la competencia para investigar el patrimonio que pueda resultar afecto al pago de las cuantías potencialmente defraudadas, pero siempre, bajo la supervisión de la autoridad judicial.

En definitiva, con la actual regulación, parece que se deja de lado el principio de prejudicialidad penal y/o de prevalencia de la jurisdicción penal sobre la Administrativa, pues la existencia del procedimiento penal no paraliza la liquidación, cobro y/o ejecución de la deuda tributaria. Y es que, en el caso de que en un procedimiento penal se acabase decretando el sobreseimiento provisional, no podría llegar a mantenerse cualquier medida cautelar adoptada por parte de la AEAT, por inexistencia o desaparición de la condición del "*fumus boni iuris*".

Así pues, nos encontramos con la posibilidad de pervivencia paralela de dos procedimientos, en los que, no solo se pueden adoptar medidas cautelares de aseguramiento de las potenciales responsabilidades pecuniarias por parte del Juzgado de Instrucción y la AEAT (procedimiento penal y procedimiento administrativo), sino que, además, la AEAT puede seguir con la acción de cobro de la deuda tributaria en el procedimiento administrativo, si bien a expensas de lo que se decida en el procedimiento penal.

Esta coexistencia puede dar lugar a una descoordinación de las decisiones que se puedan ir adoptando en el seno de ambos procedimientos, al margen de que, en el transcurso de los mismos, incluso podrían llegar a dictarse resoluciones contradictorias, que pueden llegar a torpedear el derecho a la tutela judicial efectiva y los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

Por ello entendemos que, teniendo en cuenta el principio de presunción de inocencia del artículo 24.2 CE, en todos los procedimientos seguidos por delito contra la Hacienda Pública, el Juez de Instrucción debería valorar, de forma individualizada y en cada caso concreto, el estado del procedimiento administrativo, incluso de oficio y sin necesidad de ser peticionado por la parte investigada (pues así se lo permite el artículo 305.5 CP), y en su caso, decidir acerca de la suspensión o no del proceso administrativo de ejecución.

Queremos subrayar que el importe que puede estar siendo objeto de cobro por parte de la AEAT en estas acciones dirigidas a tal fin, se trata de la responsabilidad civil "*ex delicto*", esto es, derivada del delito cometido, y esa responsabilidad civil nacerá y solo existirá, cuando se dicte una Sentencia condenatoria firme con tal pronunciamiento. El propio artículo 305.7 CP así lo señala de forma expresa.

Teniendo en cuenta que cuando se interpone una querrela criminal por uno o varios delitos contra la Hacienda Pública, normalmente no se informa del estado del procedimiento de ejecución de la previa liquidación vinculada a delito que pueda estar desarrollándose en el ámbito administrativo, creemos que los Jueces de Instrucción deberían solicitar a la AEAT la información necesaria acerca de (i) si se está ejecutando la acción de cobro de la deuda tributaria declarada por la AEAT, (II) y, en su caso, el estado del procedimiento.

Sería aconsejable que dicha petición de información se hiciera junto con el Auto de admisión a trámite de la querrela. Todo ello con el objeto de poder decidir acerca de la suspensión o no de esa acción ejecutiva de cobro y en su caso, de la adopción de medidas cautelares, lógicamente, con traslado previo a las partes para que puedan alegar lo que a su derecho les convenga.

IV. CONCLUSIONES

De la conjunción de los artículos 305.5 CP y 255 LGT, resulta evidente que la potestad para otorgar la suspensión de la ejecución de una liquidación vinculada a delito, corresponde al Juez penal.

A los efectos de los órganos de recaudación, estas liquidaciones son actos plenamente ejecutivos y gozan del privilegio de la autotutela administrativa. De aquí que el contribuyente/investigado, una vez admitida a trámite la querrela, debe proceder al pago de las referidas liquidaciones.

Al no poder ser impugnados en vía administrativa, no resultan de aplicación los mecanismos de suspensión previstos en la LGT. Ante la disyuntiva que se produce entre proceder al pago inmediato o sufrir los recargos, intereses de demora adicionales y embargos de bienes -todo ello antes de que haya iniciado en la práctica la fase de investigación-, la solicitud de suspensión que se formule ante el Juez de Instrucción, deberá producir una suerte de suspensión cautelar que impedirá el devengo de recargos de apremio y la ejecución de bienes y derechos, al menos, hasta que se adopte una decisión firme por parte del Juzgado de Instrucción.

Si a todo ello le añadimos que la administración tributaria goza de exorbitantes privilegios para afianzar la deuda tributaria, a través del artículo 81 LGT, y/o que también puede solicitar al Juzgado de Instrucción la adopción de medidas cautelares dirigidas al aseguramiento del cobro de la deuda tributaria, la suspensión cautelar del procedimiento ejecutivo hasta que se adopte una decisión firme por parte del Juzgado de Instrucción en relación a la suspensión definitiva o no, nos parece la más respetuosa con los derechos a la presunción de inocencia y a la tutela judicial efectiva, evitando así la potencial causación de daños y perjuicios que pueden llegar a ser irreparables.

Por ello, entendemos que, en todos y cada uno de los procedimientos seguidos por delito contra la Hacienda Pública, el Juez de Instrucción debería valorar de forma individualizada y en cada caso concreto, el estado del procedimiento administrativo, incluso de oficio y sin necesidad de solicitud previa por parte del investigado, y decidir acerca de la suspensión o no del proceso administrativo de ejecución.

Para ello, creemos que los Jueces de Instrucción deberían solicitar a la AEAT, en el mismo

Auto de admisión a trámite de la querrela, toda la información necesaria acerca de si se está ejecutando la acción de cobro de la supuesta deuda tributaria y, en su caso, el estado del procedimiento, para poder resolver acerca de la suspensión del mismo, de conformidad con los criterios de proporcionalidad y coherencia que hemos ido analizando, a fin de evitar la causación de daños y perjuicios irreparables que podrían aparecer ante una eventual decisión de sobreseer la causa, o ante una Sentencia absolutoria.

1. La polémica cuestión sobre la vigencia del derecho fundamental a no autoinculparse en materia
2. tributaria está necesitada de una profunda revisión desde la reforma del [CP](#) en el año
3. 2012 y su desarrollo posterior por la [Ley 34/2015, de 21 de septiembre](#). La cuestión principal
4. es que la aplicación de estas normas, en cuanto regulan la fase previa al proceso penal, debe
5. acomodarse de manera efectiva a las exigencias de la doctrina del TEDH sobre un juicio
6. equitativo (), asumidas, en teoría, por nuestro TC conforme al [CE](#).

FOOTNOTES

¹

Como denuncia Guillermo G. Ruiz Zapatero *“la administración cuenta ahora con la posibilidad de ‘introducir’ su actuación de autotutela en el procedimiento penal y de residenciar así en dicha jurisdicción no ya las cuestiones que atañen a la libertad e integridad personal sino también las correspondientes al ejercicio de la función administrativa de exacción de los tributos. Ello convierte al Juez penal en Juez tributario y al contribuyente en ‘reo’ como consecuencia de una decisión administrativa de la Administración tributaria”* (Revista Quincena Fiscal, num. 11/2016 parte Estudios, Editorial Aranzadi).

²

Artículos 224 y 233 LGT y 25 y 39 y siguientes RRVA.

³

Sentencia 238/1992, de 17 de diciembre de 1992. Cuestión de inconstitucionalidad 1.445/1987.

⁴

Como de manera insistente ha dicho el Tribunal Constitucional *“El derecho a la tutela se satisface,*

pues, facilitando que la ejecutividad pueda ser sometida a la decisión de un Tribunal y que éste, con la información y contradicción que resulte menester, 'resuelva sobre la suspensión' (STC 66/1984). Si, pues, hemos declarado que la tutela se satisface así, es lógico entender que mientras se toma aquella decisión no pueda impedirse ejecutando el acto, con lo cual la Administración se habría convertido en Juez. Los obstáculos insalvables a esta fiscalización lesionan, por tanto, el derecho a la tutela judicial y justifican que, desde el art. 24.1 de la C.E., se reinterpreten los preceptos aplicables como también dijimos en la STC 66/1984. 'Por ello hemos declarado la inconstitucionalidad de las normas que impiden radicalmente suspender la ejecutividad de las decisiones de la Administración (SSTC 238/1992 y 115/1987, fundamento jurídico 4.), que los defectos o errores cometidos en incidentes cautelares del procedimiento son relevantes desde la perspectiva del art. 24.1 de la C.E. si imposibilitan la efectividad de la tutela judicial, implican la desaparición o pérdida irremediable de los intereses cuya protección se pretende o prejuzgan irreparablemente la decisión firme del proceso (STC 237/1991) y, en fin, que el derecho a la tutela se satisface facilitando que la ejecutividad pueda ser sometida a la decisión de un Tribunal y que éste resuelva sobre la suspensión' (STC 148/1993, fundamento jurídico 4) (...) Hasta que no se tome la decisión al respecto por el Tribunal competente, el acto no puede ser ejecutado por la Administración, porque en tal hipótesis ésta se habría convertido en Juez". Por todas, sentencia del Tribunal Constitucional, 78/1996, de 20 Mayo de 1996 (rec. 2698/1993).

5

Instrucción 1/2017, de 18 de enero, de la Directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago.

6

Sentencias del Tribunal Supremo de 3 de julio de 1999, de 31 de diciembre de 2001, 10 de diciembre de 2003, de 24 de noviembre de 2004, de 16 de marzo de 2006 (recurso de casación núm. 7705/2000 y de 23 de febrero de 2007 (recurso de casación núm. 1846/2002) de la que resulta con toda claridad que se exige la paralización cautelar, a raíz de una solicitud de suspensión en sede judicial. El Tribunal Supremo establece que sólo cuando esa suspensión es denegada, y está debidamente notificada esta denegación, es posible la ejecución pendiente.

7

Recuérdese aquí que la LGT establece en su artículo 239.8 que la existencia de dos o más resoluciones del TEAC tendrá carácter vinculante para la administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas, así como para los restantes tribunales económico administrativos.

8

El artículo 256 LGT establece una serie de causas de oposición frente a las actuaciones de recaudación desarrollados para el cobro de la deuda tributaria liquidada conforme a lo dispuesto en el artículo 250.2, previendo que son oponibles los motivos previstos en los artículos 167.3, 170.3 y

172.1, segundo párrafo, LGT. Ello nos lleva a la revisión de estos actos en vía administrativa y económico administrativa y de aquí al régimen de suspensión que les es propio.

9

En el año 2022, es del 3,75% anual, según la Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022.

10

Nótese que el artículo 81.7.e) segundo párrafo establece que en relación con las liquidaciones respecto de las que se han apreciado indicios de delito, ese plazo puede ser incluso mayor, hasta 18 o 24 meses según los supuestos.