



**Universidad**  
Zaragoza

## Trabajo Fin de Grado

# La aplicación de los tributos en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública

Tax application procedures in cases of offences  
affecting public finances

Área de Derecho Financiero y Tributario

Autor: Francisco de Borja Monforte San Román

Directora: Sabina De Miguel Arias

Facultad de Derecho

2016

# ÍNDICE

Abreviaturas	3
I.- Introducción	4
1. Cuestión tratada en el Trabajo de Fin de Grado	4
2. Razón de la elección del tema y justificación de su interés	4
3. Metodología	6
II.- Evolución normativa y regulación actual	7
III.- La posibilidad de practicar liquidaciones en supuestos de delito contra la Hacienda Pública	14
1. Hipótesis en las que no procede practicar la liquidación	17
2. Las especialidades existentes en la tramitación del procedimiento de inspección tributaria	21
2.1. Tramitación del procedimiento	22
2.2. Finalización del procedimiento	23
2.3. Actuaciones en caso de que no se admitiese a trámite la demanda o querrela	25
2.4. Tramitación del procedimiento cuando en un mismo concepto y periodo existan elementos vinculados y no vinculados al delito.	25
3. Los efectos de la resolución judicial sobre la liquidación administrativa	27
4. La posibilidad de impugnar las liquidaciones practicadas	29
IV.- La recaudación de la deuda liquidada en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública	33
V.- Los efectos de la existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública en el procedimiento sancionador tributario	32
VI.- Conclusiones	34
Bibliografía	38
Anexo	39

## ABREVIATURAS

**Art.** – Artículo

**Arts.** – Artículos

**Cfr.** – Confróntese

**Coord.** – Coordinador

**CGPJ** – Consejo General del Poder Judicial

**CP** – Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal

**HP** – Hacienda Pública

**LGT** – Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria

**LECrim** – Real decreto de 14 de septiembre de 1882, que aprueba la Ley de Enjuiciamiento Criminal

**LJCA** – Ley 29/1988, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa

**MF** – Ministerio Fiscal

**Núm.** – Número

**Op. cit.** – Obra citada

**p.** – Página

**pp.** – Páginas

**ss.** – Siguietes

**Vid.** – Véase

# I. INTRODUCCIÓN

## 1. Cuestión tratada en el Trabajo de Fin de Grado

En el presente Trabajo de Fin de Grado abordaré la reforma parcial de la LGT llevada a cabo mediante la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, en relación con la *aplicación de los tributos en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública*.

En este sentido, me centraré principalmente en la posibilidad de practicar liquidaciones tributarias en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública y en el procedimiento inspector que va a desarrollarse en estas hipótesis. Una vez abordado lo anterior, pasaré a examinar las particularidades que presenta la recaudación de la deuda liquidada en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública.

## 2. Razón de la elección del tema y justificación de su interés

En relación con la elección del tema objeto de este trabajo, cabe destacar que me centraré en el nuevo Título VI de la LGT, que lleva por título «*La aplicación de los tributos en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública*», el cual comporta un cambio trascendental en la normativa tributaria que va a ser expuesto en el presente trabajo. Ahora bien, cabe señalar que dicha modificación llevada a cabo por la Ley 34/201, de 21 de septiembre, no solo abarca este título, sino que se encuentra estrechamente relacionada con otros artículos del mismo Texto legal (como los arts. 68, 150 o 180), cuyo examen también resulta imprescindible para una total comprensión del nuevo Título VI<sup>1</sup>. Por otro lado, el tema objeto del presente trabajo se halla estrechamente interrelacionado con el art. 305 CP relativo al delito contra la Hacienda Pública, cuya reforma del año 2012 comportó cambios sustanciales en esta materia.

---

<sup>1</sup> De conformidad con la Exposición de motivos de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, los *objetivos* perseguidos a través de la misma son los tres siguientes: reforzar la seguridad jurídica, tanto de los obligados tributarios como de la Administración Tributaria y reducir la litigiosidad; prevenir el fraude fiscal, incentivando el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias; y, por fin, incrementar la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de los tributos, aprovechando mejor los recursos de la Administración Tributaria.

En este sentido, una de las modificaciones de mayor trascendencia operada en la LGT a través de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, se ha efectuado como consecuencia de la reforma en la regulación del delito contra la Hacienda Pública que se llevó a cabo mediante la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre. En concreto, esta última norma modificó la regulación de los delitos contra la Hacienda Pública en el CP, circunstancia ésta que hizo necesario adecuar el resto de normas a dicho articulado<sup>2</sup>.

En lo que al objeto de este Trabajo Fin de Grado respecta, es de destacar que la citada reforma del art. 305 CP introdujo, en su apartado quinto, las líneas básicas de las actuaciones y procedimientos tributarios en los casos de delito contra la Hacienda Pública. A estos efectos, el párrafo primero de dicho apartado prevé que, cuando se apreciaren indicios de delito contra la Hacienda Pública, *la Administración Tributaria podrá liquidar* de forma separada los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el presunto delito contra la Hacienda Pública y los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

A la vista de que se suscitaban grandes discrepancias entre la regulación del delito contra la Hacienda Pública tras la reforma del Código Penal de 2012 y la LGT, ha sido necesario llevar a cabo una nueva reforma de esta última norma, con el fin de armonizar ambas regulaciones. Dicho fin ha sido el perseguido a través de la inclusión de un nuevo Título VI en la LGT por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre.

---

<sup>2</sup> Siendo esto así, cabe recordar que el delito contra la Hacienda Pública aparece tipificado en el art. 305.1 CP (Redactado conforme a la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social), a tenor del cual: «*El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo*». En consecuencia, para que se produzca un delito contra la Hacienda Pública, resulta necesario que concurren *tres circunstancias*: una obligación tributaria correspondiente a un sujeto, un perjuicio económico para la Hacienda Pública derivado de dicha obligación tributaria y, por último, que la cantidad que corresponda a dicho perjuicio debe ser superior a 120.000 euros.

### 3. Metodología

Desde un punto de vista sistemático, en el presente Trabajo Fin de Grado comienzo abordando la *evolución normativa* operada en los procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública, haciendo una mención expresa a las reformas efectuadas en esta sede en el art. 305 CP.

Una vez efectuado lo anterior, el trabajo se centra en el examen de algunos de los aspectos más relevantes del nuevo Título VI de la LGT, introducido a raíz de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre. Ahora bien, por razón de extensión, no abordaré la totalidad de dicho Título, siendo solo objeto de estudio algunos de sus artículos -en concreto, y fundamentalmente, los arts. 250, 251, 253, 254, 255 y 257 LGT-, sin perjuicio de que, para su total comprensión, sea preciso ponerlos en relación con otros preceptos diversos que se encuentran a lo largo de toda la citada Ley.

Más en concreto, me centraré en la *posibilidad de practicar liquidaciones* en supuestos de delito contra la Hacienda Pública, analizando las hipótesis en las que no procede practicar la liquidación de los elementos de la deuda tributaria vinculados al delito. Junto a lo anterior, examinaré las especialidades existentes en la *tramitación del procedimiento de inspección* tributaria, los efectos de la resolución judicial sobre la liquidación administrativa, así como también la posibilidad de *impugnar* las liquidaciones practicadas. Asimismo, también haré una alusión a las especialidades en la *recaudación* de la deuda liquidada en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública. Por fin, y para finalizar, efectuaré una mención a los efectos de la existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública en *el procedimiento sancionador tributario*.

Por su parte, y en relación con la *metodología* seguida en la elaboración de este Trabajo Fin de Grado, he partido del examen de la normativa tributaria vigente y de sus antecedentes, tomando en consideración los dictámenes realizados hasta la aprobación de la Ley 34/2015. Junto a lo anterior, también he acudido a distintas fuentes bibliográficas, tales como manuales, libros especializados y revistas científicas, los cuales han quedado debidamente referenciados en la bibliografía anexa.

A estos efectos, como reseña VIGIL DE QUIÑONES OTERO<sup>3</sup> «Entre los diferentes métodos de estudio del Derecho, una de las contraposiciones es la que diferencia entre el dogmático y el exegético. El primero, sería el de asentar dogmas claros sobre las instituciones y a partir de él estudiar la ley, tomando por tanto todas en su conjunto. El segundo, el que aboga por estudiar Derecho a base de interpretar cada ley vigente». Pudiendo optar por cualquiera de los dos, en el presente trabajo utilizaré el método exegético, motivado por ser objeto de examen un nuevo articulado.

Por lo demás, es sabido que las diversas materias del Derecho están interconectadas unas con otras; de hecho, a lo largo del presente trabajo se encontrará una confluencia de diversas normas pertenecientes a diversos ámbitos, tales como el Derecho penal, procesal y tributario.

## **II. EVOLUCIÓN NORMATIVA Y REGULACIÓN ACTUAL**

Como ya he tenido ocasión de indicar, la reforma parcial de la LGT llevada a cabo a través de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, surge a raíz de la necesidad de armonizar y hacer desaparecer los conflictos que habían aflorado tras la modificación del CP operada a través de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre. En este sentido, dicha modificación hacía necesario regular en sede tributaria un nuevo procedimiento administrativo que permitiera practicar liquidaciones cuando la Administración Tributaria apreciara indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública. Es más, la reforma del art. 305 CP supuso la adquisición por parte de la Administración Tributaria de la competencia recaudatoria en los supuestos de existencia de un delito contra la Hacienda Pública, puesto que hasta esa reforma dicha labor había sido competencia judicial.

---

<sup>3</sup> VIGIL DE QUIÑONES OTERO, D., *Breves consejos para estudiar derecho con éxito*, Visión libros 2012, Madrid, pp. 47 y 48.

Cabe recordar que ya la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, incluyó importantes modificaciones en el art. 305 CP, introduciendo un nuevo apartado quinto en el mismo<sup>4</sup>; no obstante, fue la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, la que introdujo un cambio sustancial en dicho apartado, siendo éste la base fundamental que da pie a la creación del nuevo Título VI de la LGT.

De esta manera, a raíz de esta última reforma, el apartado quinto del art. 305 CP viene a indicar que:

*«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*

---

<sup>4</sup> A raíz de la Ley Orgánica 5/2010, el art. 305 CP quedó redactado en los siguientes términos: «1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía. [...]5. En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya podido liquidar por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley General Tributaria, incluidos sus intereses de demora, los jueces y tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada ley».



*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».*

A pesar de que nos encontramos con una cuestión claramente relacionada con el delito de defraudación tributaria, la regulación prevista en dicho apartado es de naturaleza administrativa, por lo cual su inclusión en el CP puede ser criticable como ya han apuntado algunos autores como PALAO TABOADA<sup>5</sup>.

En cualquier caso, esta modificación comportaba la separación de la cuantía de la liquidación tributaria que podía practicar la Administración vinculada a un supuesto delito y la que no estaba vinculada a él, efectuándose liquidaciones separadas; no obstante, bajo la vigencia de la normativa anterior la determinación de aquella cuantía relacionada con el delito quedaba circunscrita exclusivamente a la vía penal.

A la vista de lo anterior, cabe contemplar en los diferentes párrafos del apartado quinto del art. 305 CP *tres situaciones* que permiten continuar los diversos trámites procedimentales por parte de la Administración Tributaria para la liquidación y el cobro de la deuda tributaria cuando aparezcan indicios de delito contra la Hacienda Pública, pese a que se pudiera haber iniciado un procedimiento penal<sup>6</sup>:

- a) *Liquidaciones tributarias cuando aparezcan indicios de comisión de un delito de defraudación tributaria* de aquellos elementos de la obligación tributaria no estén relacionados con dicho delito. (párrafo primero).
- b) *Liquidaciones tributarias de conceptos y cuantías vinculadas a un presunto delito fiscal*, cuya liquidación será la que se establezca en la legislación tributaria, sin perjuicio de que, al final, el asunto acabe resolviéndose por vía penal (párrafo segundo).

---

<sup>5</sup> PALAO TABOADA, C., «Los procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública en el proyecto de Ley modificación de la LGT», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 167, 2016, p.46.

<sup>6</sup> SERRANO GÓMEZ, A., y SERRANO MAILLO, A., «La reforma de los delitos contra la Hacienda pública y contra la Seguridad Social», *Revista de Derecho UNED*, núm. 14, 2014, pp. 561-562.

- c) *Cobro de la deuda tributaria cuando exista un procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública*, posibilidad que supone un gran avance, puesto que va a regularse el cobro de la deuda tributaria cuando ya se haya iniciado un procedimiento penal, pudiendo el Juez suspender las actuaciones siempre que el obligado tributario haya prestado, en su caso, garantías suficientes (párrafo tercero).

Más en concreto, la modificación operada en relación con los procedimientos tributarios en caso de indicios de delito fiscal llevada a cabo por la Ley Orgánica 7/2012 era la última batería de medidas con las que se había tratado de subsanar los problemas causados por la regulación hasta entonces vigente<sup>7</sup>.

A este respecto, cabe señalar que el art. 180.1 LGT vigente hasta la entrada en vigor de la Ley 34/2015 ordenaba a la Administración Tributaria, en el caso de que existiesen indicios de un delito contra la Hacienda Pública, la paralización de todas las actuaciones y pasar el tanto de culpa a los tribunales<sup>8</sup>. Así, dicho precepto venía a establecer que:

*«Si la Administración Tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.*

*La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa.*

*De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración Tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del*

---

<sup>7</sup> Cfr. ESPEJO POYATO, I., *Administración Tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 2013.

<sup>8</sup> De acuerdo con «Dicho inciso, aunque formalmente vigente hasta la entrada en vigor de la Ley 34/2015, había quedado derogado tácitamente por el art. 305.5 CP». PALAO TABOADA, («Los procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública en el proyecto de Ley modificación de la LGT», *op. cit.*, p. 47.).

*plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes».*

En este sentido, el citado precepto ordenaba la paralización de las actuaciones administrativas -tal y como exige el principio *ne bis in ídem*<sup>9</sup>- por lo que, tras pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal, eran estos quienes asumían la determinación de la deuda tributaria. En caso de que se hubiera dictado sentencia condenatoria, se impedía la imposición de sanción administrativa; no obstante, de no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración Tributaria debía iniciar o continuar sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubiesen considerado probados, regularizando la situación tributaria de la forma pertinente e imponiendo la sanción que fuera procedente<sup>10</sup>.

De hecho, el Tribunal Supremo (en su Sentencia de 29 de octubre de 2012), vino a precisar que, aunque una sentencia penal absuelva de un concreto delito fiscal, ello no impide que la Inspección tributaria liquide e incluso ejerza potestad sancionadora en el caso concreto, siempre que se respeten los hechos probados.

Junto a ello, cabe destacar que a pesar de que en estas situaciones el art. 180 LGT se refería exclusivamente a la paralización del procedimiento sancionador, de conformidad con DE JUAN CASADEVALL «*en la práctica administrativa, la remisión del expediente a delito suponía la paralización también del procedimiento inspector y de la liquidación administrativa, porque se consideraba que la cuota tributaria, bien como elemento del tipo, bien como condición objetiva de punibilidad, debía ser determinada por el Juez penal, al*

---

<sup>9</sup> Con esta expresión latina se precisa la prohibición de que un mismo hecho resulte sancionado más de una vez, es decir, supone que no se imponga duplicidad de sanciones en los casos en que se desprenda identidad de sujeto, hecho y fundamento (MARTÍNEZ RODRÍGUEZ, J.A., «El principio *Ne bis in ídem* y la subordinación de la potestad sancionadora administrativa al orden jurisdiccional penal», *Noticias Jurídicas*).

<sup>10</sup> Cabe señalar que no siempre se suspendió estrictamente el proceso administrativo, puesto que bajo la vigencia de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, tal procedimiento continuaba hasta adquirir firmeza en vía administrativa y solo después comenzaba la vía penal, si bien dicha situación volvió a cambiar reforma raíz de la aprobación del Código Penal de 1995. Cfr. PELÁEZ MARTOS, J.M. (Coord.), *Todo procedimiento tributario 2015-2016*, CISS, Madrid, 2015, p. 822.

*que le correspondía exclusivamente también la determinación de la responsabilidad civil ex. delicto»<sup>11</sup>.*

Ahora bien, a partir del 12 de octubre de 2015 el procedimiento a seguir en las situaciones ahora examinadas ha sufrido un cambio radical, en la medida en que es la Administración la que va a practicar una *liquidación vinculada al delito*, cuya regulación está recogida en el nuevo Título VI de la LGT.

Siendo eso así, la reforma parcial de la LGT llevada a término por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, adapta el procedimiento tributario a la regulación penal, atribuyendo a la Administración Tributaria la capacidad de recaudar y liquidar la deuda existente pese a que exista un procedimiento penal abierto, pudiendo de esta forma coexistir ambos procedimientos a la vez, sin perjuicio de que las actuaciones administrativas sean suspendidas por el Juez que instruya el caso, siempre y cuando haya una previa prestación de garantía<sup>12</sup>.

Más en concreto, la citada Ley de reforma ha eliminado los apartados primero y segundo del art. 180 LGT, regulando en el nuevo Título VI de la LGT las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública.

En este Título se prevé la posibilidad de practicar liquidaciones en caso de existencia de indicios de delitos contra la Hacienda Pública y las excepciones a dicha regla (arts. 250 y 251 LGT), así como otras cuestiones tales como la regularización voluntaria (art. 252 LGT), la tramitación del procedimiento de inspección en caso de que proceda practicar liquidación (art. 253 LGT) y el correspondiente procedimiento de impugnación de dichas liquidaciones (art. 254 LGT).

Junto a lo anterior, también se regula la recaudación de la deuda liquidada en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública (art. 255 LGT), las causas en las que se puede basar un sujeto para oponerse

---

<sup>11</sup> DE JUAN CASEDEVALL, J., «Actuaciones y procedimientos tributarios en supuestos de delito contra la Hacienda Pública: crónica de una reforma anunciada», *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 5-6, 2015. p. 14.

<sup>12</sup> En cualquier caso, la Ley 34/2015 se ha inspirado en otras que se habían aprobado anteriormente, como la ya citada reforma del Código Penal, pero también la Ley 36/2006, de 29 de diciembre, de medidas de prevención del fraude fiscal o la Ley 7/2012, de 29 de octubre, que versa sobre la modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la norma financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención lucha contra el fraude.

frente a las actuaciones de recaudación (art. 256 LGT), los efectos que poseen las resoluciones judiciales sobre las liquidaciones tributarias llevadas a cabo por la Administración Tributaria (art. 257 LGT) y determinados supuestos de responsabilidad tributaria aplicables en estas situaciones (art. 258 LGT).

Para finalizar, el último artículo del Título VI hace mención a las especialidades que se encuentran en la liquidación de la deuda aduanera en supuestos de delito contra la Hacienda Pública (art. 259 LGT)<sup>13</sup>.

La presente reforma fue demandada por gran parte de la comunidad jurídica debido a la imperante necesidad de ser cubiertos diversos vacíos legales, añadiendo a la par figuras sustantivas y procedimentales para la superación de problemas tanto administrativas como jurisdiccionales que se han ido haciendo palpables con el transcurso del tiempo<sup>14</sup>. No obstante, y como veremos a lo largo de este trabajo, cabe señalar que una parte de la doctrina ha venido también a criticar la modificación operada<sup>15</sup>.

En cualquier caso, cabe señalar que, bajo el punto de vista de CALVO VÉRGEZ «*Con carácter general, la finalidad última de esta reforma parece ser garantizar el cobro del tributo de que se trate aunque se inicie un proceso por delito contra la Hacienda Pública. Asimismo se trata de un proceso en el que todos aquellos hechos que puedan ser tomados en consideración para liquidar serán siempre provisionales, puesto que dependerán de lo que finalmente se declare probado en vía judicial*»<sup>16</sup>.

---

<sup>13</sup> Junto a dichos artículos, es preciso hacer mención a otros preceptos de la LGT que han sido modificados y se hallan relacionados con los mismos: los arts. 66 y ss. -los cuales versan sobre la prescripción- o la Disposición Adicional 10ª -acerca de la exacción de responsabilidad civil y multa por delito contra la Hacienda Pública-.

<sup>14</sup> CGPJ, «Informe al anteproyecto de la ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria», pp. 3 y 4.

<sup>15</sup> Vid., entre otros, SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., «La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la ley 34/2015», *op. cit.*, pp. 50 y ss.

<sup>16</sup> CALVO VÉRGEZ, J., «La nueva Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; principales cuestiones conflictivas», *Aranzadi digital*, núm. 1, 2015, p. 14.

### III. La posibilidad de practicar liquidaciones en supuestos de delito contra la Hacienda Pública

Una vez analizados los antecedentes normativos y la reforma operada por la Ley 34/2015 en relación con la aplicación de los tributos en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública, es el momento de pasar a examinar la posibilidad de practicar liquidaciones en estas hipótesis, cuestión esta que aparece prevista en el nuevo art. 250 LGT, el cual está estrechamente relacionado con el art. 305.5 CP, en la medida en que desarrolla la citada previsión.

A estos efectos, y con carácter general, el apartado primero del art. 250 LGT<sup>17</sup> viene a establecer que, 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 -salvo que se haya producido una regulación voluntaria *ex art. 252 LGT*-<sup>18</sup>.

En concreto, se establece la separación entre la liquidación de los elementos de la obligación tributaria que se encuentran vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública de los que no lo están<sup>19</sup>.

Así, y prestando atención a la regularización de los aspectos que se encuentren *vinculados*, estos se ajustarán a lo establecido en el novedoso Título

---

<sup>17</sup> A tenor del art. 250.1 LGT «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».

<sup>18</sup> En este sentido, el artículo 252 LGT aclara que «La Administración Tributaria no pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente ni remitirá el expediente al Ministerio Fiscal salvo que conste que el obligado tributario no ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria antes de que se le hubiera notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de la deuda tributaria objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias». Junto a ello, el apartado segundo de dicho precepto precisa qué ha de entenderse por pago de la deuda tributaria.

<sup>19</sup> Vid. Anexo de este trabajo, donde se incluye un resumen de dicho artículo.

VI LGT, sin perjuicio de que lo que se dicte finalmente en el proceso penal (art. 250.2 LGT), teniendo las liquidaciones así dictadas carácter *provisional* de acuerdo con lo estipulado en el art. 101.4.c) LGT.

En cambio, aquellas cuestiones que *no estén vinculadas* con el supuesto delito seguirán la tramitación del procedimiento inspector dispuesto en el Título III Capítulo IV LGT, pudiendo, en tal caso, aplicarse el régimen de revisión regulado en el Título V de la LGT<sup>20</sup>.

En relación con esta cuestión, y en palabras de DE JUAN CASADEVALL, «*Ese deslinde formal entre conceptos y cuantías vinculados o no a delito, no se efectúa a los efectos de privar a la Administración Tributaria de facultad liquidatoria, sino, al parecer, a los efectos de distinguir entre el procedimiento a seguir*». Así, «*en relación a aquellos conceptos y cuantías que sí son constitutivos de delito, hay una novedosa atribución, -retención, o devolución quizás- de potestad liquidatoria a la Administración Tributaria. En este punto, la reforma contraviene el principio de prejudicialidad penal*»<sup>21</sup>.

A este respecto, cabe recordar que, bajo la vigencia de la normativa anterior, una vez pasado el tanto de culpa a la jurisdicción penal, está era la encargada de asumir la determinación de la deuda tributaria, la cual -según la doctrina que finalmente estableció el Tribunal Supremo- se transformaba en responsabilidad civil derivada del delito, siendo su ejecución competencia exclusiva de los tribunales penales. Es más, la Administración Tributaria sólo recuperaba el ejercicio de sus potestades de liquidación y recaudación en relación con los hechos que hubiesen sido probados en el proceso penal<sup>22</sup>.

Ahora bien, con la entrada en vigor del art. 250 LGT el procedimiento de liquidación tributaria ya no se suspende por el hecho de que aparezcan indicios de un posible delito fiscal, por lo que hablamos de un *giro sustancial* con respecto a la normativa anterior.

---

<sup>20</sup> Más en concreto, el art. 250.3 LGT señala que «*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*».

<sup>21</sup> DE JUAN CASADEVALL, J., «Actuaciones y procedimientos tributarios en supuestos de delito contra la Hacienda pública: crónica de una reforma anunciada», *op. cit.*, p. 13.

<sup>22</sup> PALAO TABOADA, C., «Los procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública en el proyecto de Ley modificación de la LGT», *op.cit.*, p. 47.

Sea como fuere, debe remarcarse que la Administración tributaria tiene prohibido continuar con el *procedimiento sancionador* con respecto a la parte presuntamente delictiva (art. 250.2 párrafo 2º LGT), puesto que entra en juego el principio *ne bis in ídem* o de no concurrencia de sanciones tributarias<sup>23</sup>.

Ahora bien, y como ya he indicado, ello no impide que la Administración Tributaria pueda proseguir las *actuaciones inspectoras* debiendo practicarse dos liquidaciones administrativas, reguladas conforme a normas diversas.

Como ha indicado ESPEJO POYATO, esta nueva situación puede dar lugar a numerosos problemas, en la medida en que para dicha autora se trata de un error sobre el fondo de los planteamientos originales de la reforma<sup>24</sup>.

Por su parte, MENÉNDEZ MORENO critica la reforma ahora examinada, puesto que a su juicio «*Obcecado por la celeridad recaudatoria, el legislador desconoce, con la reforma primero del delito y su proyectada consumación ahora con la reforma de la LGT, que de lo que se trata es de conocer y aplicar lo que podríamos denominar la “verdad del derecho”. Esto es, que el ordenamiento jurídico contiene una sola regulación “verdadera”, y que en determinados supuestos -concretamente, cuando se considera por la Administración que hay indicios de delito-, es el propio ordenamiento jurídico quien determina cuál es el órgano o poder del Estado (en estos casos, el judicial) que debe dilucidar la regulación “verdadera”. Y que naturalmente ha de hacerlo con todas las consecuencias, y lo que no se puede es someter al ciudadano -que entre otras cosas no tiene culpa alguna en la dilación recaudatoria que puede suponer el esclarecimiento de esa “verdad jurídica”-, a esa especie de bis in ídem que es la actuación conjunta y descoordinada de dos*

---

<sup>23</sup> Así lo indica el art. 250.2 LGT, a cuyo tenor: «*La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos*».

<sup>24</sup> ESPEJO POYATO, I., *Administración Tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*, op. cit., p.35. Dicha autora considera que «*El necesario punto de partida de este análisis ha de ser la consideración de que cualquier alternativa de articulación procesal del delito fiscal es cuestionable, de manera que no se trata de buscar la panacea, sino de intentar articular los diversos problemas que se plantean de la manera que mejor cohoneste los principios constitucionales en juego. De hecho, como habrá ocasión de analizar a lo largo de estas páginas, el sistema actual no es sino el fruto de una irreflexiva huida de problemas inevitables*».



*poderes distintos del Estado sobre su comportamiento fiscal presunta y provisionalmente calificado de anómalo»<sup>25</sup>.*

Empero, y a favor de la modificación normativa ahora examinada, a mi juicio cabe señalar que la misma comporta un claro beneficio en términos de eficacia a la Administración tributaria.

### **1. Hipótesis en las que no procede practicar la liquidación**

Una vez concretados los dos tipos de liquidaciones que procede dictar en aquellos supuestos en que durante el desarrollo de un procedimiento tributario existan evidencias de la eventual comisión de un delito contra la Hacienda Pública, es el momento de pasar a abordar las hipótesis en las que no procede practicar la citada liquidación.

A estos efectos, el apartado primero del art. 251 LGT viene a señalar una serie de supuestos en los cuales no cabe dictar liquidación en relación con los elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

En concreto, la Administración Tributaria deberá abstenerse de practicar tal liquidación vinculada al delito de concurrir alguna de las siguientes *circunstancias*:

- a) Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la *prescripción* del delito de acuerdo con los plazos previstos en el art. 131 CP.
- b) Cuando, a resultas de la investigación o comprobación, *no se pudiera determinar* con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirle a un obligado tributario concreto (lo cual puede suceder, por ejemplo, cuando concurren varios obligados).
- c) Cuando la liquidación administrativa pudiese *perjudicar* a la investigación o comprobación de la defraudación en los elementos tributarios.

---

<sup>25</sup> MENÉNDEZ MORENO, A., «La modificación parcial de la Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2014, p. 4. Acerca de la finalidad recaudatoria de la reforma, *vid.* DE JUAN CASEDEVALL, J., «Actuaciones y procedimientos tributarios en supuestos de delito contra la Hacienda Pública: crónica de una reforma anunciada», *op. cit.*

A estos efectos, el apartado b) del art. 251.1 LGT puede suscitar alguna duda, que ha sido puesta de relieve por el CGPJ<sup>26</sup>. Así, para este órgano «*La previsión de pasar el tanto de culpa sin concluir la liquidación de las actuaciones o ni siquiera saber quién es el obligado tributario, para evitar que se produzca la prescripción del delito, supone reconocer que el “indicio de delito” puede apreciarse incluso sin saber si se da la cuantía necesaria y si el denunciado es realmente el obligado tributario*». Esta regla puede generar a las Fiscalías un trabajo importante, y parece tener como objetivo dar solución a los riesgos de prescripción en los casos complejos; no obstante, hay que tener en cuenta que la prescripción solo se interrumpe cuando la Fiscalía interponga denuncia o querrela y el Juez la admita<sup>27</sup>.

Por otro lado, SÁNCHEZ PEDROCHE también ha venido a criticar el art. 251 LGT, afirmando que ninguna de estas tres excepciones a la obligación de liquidar reviste una justificación sólida, especialmente la última, pues resulta de todo punto incompatible con la nueva filosofía que destila la Ley 34/2015. Para dicho autor, esta previsión «*Parece más bien un portillo abierto a la justificación de cualquier solución por la que pudiese optar la Inspección*»<sup>28</sup>.

Es importante resaltar que en estas hipótesis la *suspensión de las actuaciones tributarias* se prorrogarán en el tiempo mientras no se haya dictado sentencia firme, haya sobreseimiento, se produzca la devolución del expediente por parte del Ministerio Fiscal o se archiven las actuaciones; por tanto, la Administración se abstendrá de iniciar o en su caso continuar el procedimiento, y todas las actuaciones que se realicen durante el periodo de suspensión se tendrán como inexistentes. Sin perjuicio de lo anterior, seguirán su curso normal

---

<sup>26</sup> CGPJ, «*Informe al anteproyecto de la ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*», 2014, p. 19.

<sup>27</sup> En opinión de SÁNCHEZ PEDROCHE («*La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la ley 34/2015*», *op. cit.*, p. 58) remitir el tanto de culpa al Juez o al Ministerio Fiscal sin haber concluido mínimamente las indagaciones capaces de arrojar luz sobre la posible comisión del delito, ni quién sea el obligado tributario para evitar la prescripción del delito, implica reconocer abiertamente las dudas sobre el elemento objetivo del tipo penal o la naturaleza y participación del presunto inculpaado, lo que generará problemas de todo tipo al Juez, además de complicar extraordinariamente la fijación del momento mismo de la interrupción de la prescripción a efectos penales. *Vid.* PALAO TABOADA, C., «*Los procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública en el proyecto de Ley modificación de la LGT*», *op. cit.*, p. 52. A estas dudas también se suma ESPEJO POYATO, I.

<sup>28</sup> SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., «*La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la ley 34/2015*» *op. cit.*, p.56.

las actuaciones administrativas en relación con la parte de la liquidación no vinculada al delito contra la Hacienda Pública.

Por otro lado, hay que tener en cuenta que, cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública y no proceda dictar liquidación, de acuerdo con el art. 251.1 de la LGT, «*no se concederá trámite de audiencia o alegaciones al obligado tributario*», por lo que la situación es similar a la existente con anterioridad a la modificación de la Ley 34/2015, sin perjuicio de la mejora que supone la comunicación al obligado tributario -a efectos informativos- de la suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector por «*la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o la jurisdicción competente sin practicar la liquidación de acuerdo con lo señalado en el artículo 251 de esta Ley*» (art. 150.3 LGT)<sup>29</sup>.

Ahora bien, la suspensión de las actuaciones prevista en estas hipótesis presenta un efecto importante en relación con la *prescripción*. Así, como precisa el art. 251.2 LGT, el pase del tanto de culpa o la remisión del expediente *interrumpirá* los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y a imponer la sanción, de acuerdo con lo previsto en los arts. 68.1 y 189.3 LGT.

Por fin, el apartado tercero del art. 251 LGT estipula que, en las hipótesis antes descritas, de *no apreciarse la existencia de delito* contra la Hacienda Pública, la Administración Tributaria -dependiendo del caso- iniciará o proseguirá sus correspondientes actuaciones inspectoras, de conformidad con los hechos que se hubiesen considerado probados por la vía penal, en el tiempo que restase hasta la conclusión del plazo que le otorga el art. 150.1 LGT<sup>30</sup> o de 6 meses si este fuese superior.

---

<sup>29</sup> Cfr. MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., «Los procedimientos tributarios y el delito fiscal en la ley general tributaria. Un análisis en el marco de los principios fundamentales del ordenamiento tributario», *Quincenal Fiscal*, núm. 6, 2016. p. 12.

<sup>30</sup> De acuerdo con el art. 150.1 LGT «*Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de: a) 18 meses, con carácter general. b) 27 meses, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación: 1.º Que la Cifra Anual de Negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas. 2.º Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora. Cuando se realicen actuaciones inspectoras con diversas personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre*

Dicho plazo se computará desde la recepción por parte de la Administración de la resolución judicial, que devolverá el Ministerio Fiscal, para que pueda continuarse con el procedimiento tributario, el cual vendrá desarrollado por vía ordinaria, al no apreciarse delito.

Por lo demás, cabe destacar que el art. 251.2 LGT vuelve a recordar que, en el supuesto de que se hubiera iniciado un *procedimiento sancionador*, éste se entenderá concluido, 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 de esta índole si finalmente no se apreciara delito de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.

## **2. Las especialidades existentes en la tramitación del procedimiento de inspección tributaria**

Como se ha dicho con anterioridad, a partir de la entrada en vigor del nuevo Título VI LGT, se prevé la posibilidad de efectuar dos liquidaciones en los supuestos en que existan indicios de delito contra la Hacienda Pública (art. 250 LGT).

A estos efectos, 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 LGT, mientras que aquella que se refiera a los aquellos elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública se regula en el propio Título VI de dicha Ley.

Por ello, en este apartado nos centraremos en las *especialidades* que presenta la tramitación del procedimiento tributario en estos casos, el cual se encuentra regulado principalmente en el nuevo art. 253 LGT.

---

*Sociedades, la concurrencia de las circunstancias previstas en esta letra en cualquiera de ellos determinará la aplicación de este plazo a los procedimientos de inspección seguidos con todos ellos. El plazo de duración del procedimiento al que se refiere este apartado podrá extenderse en los términos señalados en los apartados 4 y 5».*

A estos efectos, cabe destacar que durante el transcurso del procedimiento inspector en estas situaciones, van a tener que tratarse cuestiones estrictamente tributarias y otras que pertenecen al ámbito penal, debido a que, aunque son actuaciones distintas, están estrechamente relacionadas. Dicha circunstancia puede originar, como es lógico, que en determinados momentos puedan existir ciertas tensiones entre ambos procedimientos<sup>31</sup>, va a existir de manera inevitable una cuestión prejudicial administrativa para la determinación y cuantificación de la cuota defraudada mediante las normas tributarias.

En términos generales, para subsanar estas tensiones nos encontramos ante *dos soluciones* posibles<sup>32</sup>:

- a) La *cuestión prejudicial devolutiva*, tramitándose primero la vía administrativa y contencioso-administrativa, de modo que solo después, podrá intervenir la jurisdicción penal, lo cual comporta un proceso dilatado en el tiempo.
- b) La *cuestión prejudicial administrativa no devolutiva*, en la cual la jurisdicción penal determina la cuota defraudada. En concreto, será el Juez penal quien examine únicamente los efectos incriminatorios concernientes al propio proceso penal, no paralizando la Administración Tributaria la liquidación y recaudación de los tributos. Ahora bien, en estos casos puede generarse el problema de que la cuota dictaminada por la Administración y la jurisdicción penal no coincidan, en cuyo caso primaría la dictada por esta última (aunque caben otro tipo de soluciones al respecto)<sup>33</sup>.

En relación con esta cuestión y como ha venido a indicar DE JUAN CASADEVALL, con la regulación que vamos a examinar a continuación «*pasamos de nuevo a la prejudicialidad administrativa, pero sustrayendo al*

---

<sup>31</sup> SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., «La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la ley 34/2015», *op. cit.*, p. 53.

<sup>32</sup> Cfr. PELÁEZ MARTOS, J.M. (Coord.) *Todo procedimiento tributario 2015-2016*, *op. cit.*, p. 838.

<sup>33</sup> Téngase en cuenta que la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma. Fiscal, se mostró a favor de por el sistema de prejudicialidad devolutiva. Posteriormente en la LGT se estableció precisamente lo contrario, la primacía del proceso penal sobre el proceso administrativo, no pudiendo ésta liquidar. Así, la cuantía determinada por la vía penal se convertía en responsabilidad civil derivada del delito, si bien al paralizarse el procedimiento sancionador por vía administrativa se cumplía con el principio *ne bis in ídem*. Cfr. PELÁEZ MARTOS, J.M. (Coord.) *Todo procedimiento tributario 2015-2016*, *op. cit.*, p. 821.

*obligado tributario la facultad de recurso, y dejando expedita la vía de apremio para su exacción ejecutiva, con posible suspensión acordada por el Juez penal en un novedoso rol de Juez contencioso»<sup>34</sup>.*

## **2.1. Tramitación del procedimiento**

Centrándonos en el *procedimiento* establecido en el nuevo art. 253 LGT, el mismo va a ser aplicable cuando se den los requisitos del art. 250 LGT, sin concurrir las cláusulas de excepción del art. 251 LGT.

Siendo esto así, y después de comprobar que concurren las circunstancias legales se procederá a la formalización por parte de la Administración Tributaria de la *propuesta de liquidación* de la parte vinculada al delito, en la que se expresarán los hechos y fundamentos de derecho en los que se basa la misma.

Tras la realización de la propuesta de liquidación, ésta se notificará al obligado tributario, para que pueda ejercitar su derecho de defensa, alegando lo que considere oportuno en el plazo de 15 días naturales, contados a partir del día siguiente de la recepción de la notificación (art. 253.1, párrafo segundo, LGT).

Se recupera así el *trámite de audiencia* previa que constituyó la principal innovación de la redacción originaria del art. 180.1 LGT, pero que fue eliminado a raíz de la reforma operada por de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre. A través de dicho trámite el interesado puede discutir por primera vez sobre la consideración delictiva de los hechos objeto del procedimiento de inspección<sup>35</sup>.

En el transcurso de la tramitación administrativa, pueden producirse en ciertas ocasiones *defectos procedimentales*, los cuales, bajo ningún concepto e independientemente de su gravedad, podrán provocar la extinción total o parcial de la obligación tributaria vinculada al delito.

A estos efectos, recuérdese que el *plazo de duración* del procedimiento inspector se encuentra regulado en el art. 150.1 LGT, el cual estipula que el mismo deberá concluir a los 18 meses o a los 27 meses (si la cifra anual de negocios es igual o superior al requerido para auditar sus cuentas, o bien, cuando

---

<sup>34</sup> DE JUAN CASEDEVALL, J., «Actuaciones y procedimientos tributarios en supuestos de delito contra la Hacienda Pública: crónica de una reforma anunciada», *op. cit.*, p. 15.

<sup>35</sup> DE JUAN CASEDEVALL, J., «Actuaciones y procedimientos tributarios en supuestos de delito contra la Hacienda Pública: crónica de una reforma anunciada», *op. cit.*, p. 15.

el obligado tributario esté sometido al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora). No obstante, en los supuestos ahora analizados no producirá efecto alguno el incumplimiento de los plazos de duración del procedimiento inspector, no siendo de aplicación las letras a) y b) del art. 150.6 LGT<sup>36</sup>.

Ahora bien, sí producirán efectos los defectos procedimentales que hayan podido existir en los supuestos de devolución del expediente por parte del Ministerio Fiscal, o en caso de resolución judicial firme que obligue a practicar el ajuste previsto por el art. 257.2 c) LGT por no apreciar la existencia de delito contra la Hacienda Pública<sup>37</sup>.

En este punto, SÁNCHEZ PEDROCHE realiza una dura y fundamentada crítica respecto de la regla especial ahora analizada, señalando que *«Esta previsión, relativa a la sanación de cualquier defecto procedimental que pudiera extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada al delito, constituye claramente un exceso legal carente de justificación alguna que, muy previsiblemente, acabará convirtiendo en presuntos delitos muchas actuaciones inspectoras viciadas. El peligro es tan obvio y la tentación tan fuerte, que no vale la pena que nos detengamos en ulteriores explicaciones»*<sup>38</sup>.

## **2.2 Finalización del procedimiento**

Una vez finalizado el trámite de audiencia y examinadas las alegaciones presentadas a la propuesta de liquidación, se dictará la *liquidación administrativa*, con la autorización por parte de la Administración Tributaria,

---

<sup>36</sup> De acuerdo con el art. 150.6 LGT *«El incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar: a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo señalado en el apartado 1. (...) b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del art. 27 de esta Ley».*

<sup>37</sup> A tenor de dicho precepto, que será examinado en un epígrafe posterior, *«Si en el proceso penal se dictara resolución firme, no apreciándose delito por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria, procederá la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior en el que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito prevista en el art. 253.1 de esta Ley, teniendo en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados, procediendo la formalización del acta, que se tramitará de acuerdo con lo establecido en esta Ley y su normativa de desarrollo».*

<sup>38</sup> SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., «La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la ley 34/2015», *op. cit.*, p. 55.

bien sea previamente o a la par que se dicta la liquidación, al objeto de interponer la denuncia o querrela ante la jurisdicción penal.

Siendo esto así, el procedimiento de comprobación respecto de los elementos de la obligación tributaria regularizados mediante dicha liquidación *finalizará* pasando el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitiendo el expediente al Ministerio Fiscal.

Junto a ello, se notificará al obligado tributario la liquidación practicada, advirtiéndose de que el *período voluntario de ingreso* sólo comenzará a computarse una vez que sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querrela correspondiente, de acuerdo con el 255 LGT<sup>39</sup>. A estos efectos, DE JUAN CASADEVALL opina que el *dies a quo* del período voluntario de pago puede ser difícil de determinar, «*sobre todo en relación a la denuncia que, a diferencia de la querrela, no conoce un previo control ad limine en forma de admisión a trámite, sin perjuicio de que si el Juez Instructor la considera manifiestamente infundada o carente de relevancia pueda rechazarla de plano*»<sup>40</sup>.

Como es lógico, las actuaciones llevadas a término afectan al plazo de *prescripción* del derecho de la Administración tanto a liquidar la deuda tributaria, como a sancionar la comisión de una infracción.

En lo que se refiere a la prescripción el derecho de la Administración para la determinación de la tributaria mediante liquidación, con carácter general, prescribirá a los cuatro años (art. 66 a) LGT), si bien tal plazo será interrumpido en el momento que se remita el expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción penal (art. 68.1.b) LGT). Y lo mismo ocurre con el plazo de

---

<sup>39</sup> Como es sabido, para determinar los plazos de ingreso en el periodo voluntario debemos recurrir al art. 62.2 LGT. Por tanto, si la recepción de la notificación por parte del obligado tributario de la liquidación practicada por la Administración Tributaria, se ha notificado entre los días 1 a 15 de cada mes o el obligado tributario tendrá de plazo hasta el día 20 del mes posterior o hasta el día hábil siguiente. En cambio, si la notificación se produce entre los días 16 y último de cada mes se tendrá de plazo para el ingreso voluntario hasta el día 5 del segundo mes posterior, y si el día indicado fuese inhábil, el plazo se ampliará hasta el día hábil inmediatamente siguiente.

<sup>40</sup> DE JUAN CASADEVALL, J., «Actuaciones y procedimientos tributarios en supuestos de delito contra la Hacienda Pública: crónica de una reforma anunciada», *op. cit.*, p. 15.



prescripción de cuatro años establecido para imponer sanciones tributarias (art. 189.2 y 3.b) LGT).

### **2.3. Actuaciones en caso de que no se admitiese a trámite la demanda o querrela**

En caso de *no admitirse* a trámite la denuncia o querrela, se producirá la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior a aquel en que se dictó la propuesta de liquidación para formalizar el acta correspondiente. Así, se procederá a formalizar el acta que corresponda, que se tramitará de la forma legalmente prevista, finalizando el procedimiento de conformidad con los arts. 153 a 157 LGT.

Ahora bien, y en lo que se refiere al *plazo* de las actuaciones inspectoras, su cómputo se reanuda desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento. Más en concreto, el procedimiento deberá finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto (art. 150.1 LGT) o en seis meses, si éste último fuera superior<sup>41</sup>.

Como es lógico, la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento, incluirá los *intereses de demora* que correspondan, los cuales serán computados desde el momento de inicio de su devengo originario (*ex art. 26.2 LGT*) hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación.

Por su parte, en estas circunstancias se iniciará el cómputo de los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda y a imponer la sanción, desde el momento en que la Administración Tributaria reciba la notificación del Ministerio Fiscal devolviendo el expediente (art. 68.7 LGT).

### **2.4. Tramitación del procedimiento cuando en un mismo concepto y periodo existan elementos vinculados y no vinculados al delito.**

Por lo demás, el apartado tercero del art. 253 LGT viene a regular aquellos supuestos en los que *en un mismo concepto impositivo y periodo*

---

<sup>41</sup> SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., «La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la ley 34/2015», *op. cit.*, p. 55.

podiesen distinguirse los elementos que no estén vinculados al delito contra la Hacienda Pública y los que sí que estuviesen vinculados con una conducta dolosa que pueda ser determinante de un delito contra la Hacienda Pública.

En estos determinados supuestos se practicarán dos liquidaciones de forma separada, formalizándose una propuesta de liquidación vinculada al delito y un acta de inspección, cumpliendo para ello una serie de reglas enunciadas en el art. 253.3 LGT.

En primer lugar, la *liquidación que esté vinculada al delito* comprenderá tanto los elementos que no hayan sido declarados, como aquellos en los que se aprecie una conducta dolosa, restándose los ajustes a los que el obligado tributario pudiera tener derecho, así como la compensación de partidas, deducciones en la cuota o en la base que de manera adicional le pudieran corresponder. Además, se descontará, en su caso, la cuota a ingresar derivada de la liquidación presentada.

Por otro lado, la *propuesta de liquidación que se encuentre en el acta* comprenderá absolutamente todos los elementos que han sido objeto de comprobación, no siendo relevante en este caso si están vinculados o no al posible delito, a esta cantidad habrá que deducirle la cantidad resultante de la liquidación vinculada al delito. A estos efectos, y en opinión de DE JUAN CASADEVALL «*Esta sería la única especialidad de una regularización que debe acomodarse al cauce formal del procedimiento de comprobación e investigación*»<sup>42</sup>.

Sin perjuicio de lo anterior, el obligado tributario podrá optar por el sometimiento al sistema de cálculo de cuotas basado en la aplicación proporcional de las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota, siempre y cuando así se lo manifieste a la Administración en el plazo de alegaciones posterior a la propuesta de liquidación (art. 253.3 *in fine*).

En este sentido, cabe señalar que la parcelación artificial del hecho imponible en virtud de su desagregación en dos liquidaciones plantea el problema de discernir a cuál de ellas deben aplicarse las partidas a compensar o

---

<sup>42</sup> DE JUAN CASEDEVALL, J., «Actuaciones y procedimientos tributarios en supuestos de delito contra la Hacienda Pública: crónica de una reforma anunciada», *op. cit.*, p. 15.

a deducir de la base o de la cuota, y ello se resuelve aplicándolo a la liquidación vinculada a delito y confiriendo al obligado tributario un derecho a optar por su aplicación proporcional a ambas liquidaciones<sup>43</sup>.

En conclusión, y siguiendo la opinión de DE JUAN CASADEVALL, estamos ante un procedimiento *sui generis* que, en rigor, no se identifica con el procedimiento de inspección, pero que toma prestados algunos de sus elementos como el plazo de duración o la formalización de actas en caso de que el Juez penal no aprecie la existencia de indicios de delito. Por ello, en todo lo no regulado por la normativa, como el singular plazo de cómputo del período voluntario o la eventual retroacción de actuaciones, habrá de seguirse el patrón común del procedimiento tributario diseñado en los art. 98 y ss. LGT<sup>44</sup>.

### **3. Los efectos de la resolución judicial sobre la liquidación administrativa**

Como es lógico, la resolución judicial que finalmente se dicte en vía penal va a presentar efectos sobre la liquidación tributaria que se haya practicado conforme a lo previsto en el epígrafe anterior, debiéndose efectuar el correspondiente *ajuste* de acuerdo con las reglas previstas en el art. 257.2 LGT.

En este sentido, la liquidación tributaria dictada en relación con los elementos de la obligación tributaria relacionados con el delito contra la Hacienda Pública tiene la consideración de *provisional*, pudiendo ser modificada en vía administrativa, cuando la misma difiera de la decisión adoptada en la jurisdicción penal (art. 257.2 a) LGT)<sup>45</sup>.

En consecuencia, dicha liquidación se ajustará a lo determinado por la jurisdicción penal, en todo lo relativo a la existencia del delito y a la cuantía defraudada. Más en concreto, y en virtud del art. 257.2 LGT, el ajuste se realizará de la siguiente manera:

- a) Si en el proceso penal se dicta *sentencia condenatoria* por delito contra la Hacienda Pública y la *cuota defraudada coincidiere* con la

---

<sup>43</sup> DE JUAN CASEDEVALL, J., «Actuaciones y procedimientos tributarios en supuestos de delito contra la Hacienda Pública: crónica de una reforma anunciada», *op. cit.*, p.16.

<sup>44</sup> DE JUAN CASEDEVALL, J., «Actuaciones y procedimientos tributarios en supuestos de delito contra la Hacienda Pública: crónica de una reforma anunciada», *op. cit.*, p. 16.

<sup>45</sup> Cfr. PELÁEZ MARTOS, J.M. (Coord.) *Todo procedimiento tributario 2015-2016*, *op. cit.*, p. 838.

cuota liquidada en la vía administrativa, no será necesaria su modificación, sin perjuicio de los intereses de demora y recargos. En el caso de que difieran ambas cuotas, ya sea por ser superior o inferior a la dictada anteriormente, primará la dictada en el proceso penal, modificándose la dictada en vía administrativa. Una vez modificada se le dará traslado al Tribunal competente para darle ejecución.

- b) En el caso de *no apreciarse delito* contra la Hacienda Pública por *inexistencia de la obligación tributaria*, la liquidación dictada por la Administración será *anulada*, siendo aplicable la normativa sobre devoluciones y reembolsos, en el supuesto de que el obligado tributario hubiera efectuado algún ingreso.
- c) Si en el proceso penal se dicta sentencia firme por la *que no se aprecia delito por motivo diferente* (como, por ejemplo, la inexistencia de dolo), procederá la *retroacción de las actuaciones inspectoras* al momento anterior en el que se dictó la propuesta de liquidación vinculada al delito. En estos casos, va de suyo que habrá que tener en cuenta los hechos que el tribunal hubiese considerado, probados procediendo a formalizar el *acta de inspección* que posteriormente se tramitará mediante un procedimiento específico.

En este último supuesto, hay que tener en cuenta que el procedimiento debe finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo del art. 150.1 LGT o en el plazo de 6 meses -si fuera superior- computándose desde la recepción del expediente. A estos efectos, hay que tener en cuenta que se iniciará el cómputo del plazo de prescripción del derecho a determinar la deuda y a imponer la sanción (art. 68.7 LGT).

Por lo demás, el cauce para la terminación de las actuaciones inspectoras será a través de la aplicación de la normativa reglada el Título III LGT, en concreto, en los arts. 153 a 159 LGT. Además, se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento, cuyo cómputo se efectuará de conformidad con lo establecido en el art. 26.2 LGT hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación.

Junto a lo anterior, cabe destacar que liquidación se sujetará al régimen de revisión y recursos propios del Título V LGT, pero no podrán impugnarse los hechos considerados probados en la sentencia judicial.

#### **4. La posibilidad de impugnar las liquidaciones practicadas**

La última de las cuestiones que es importante precisar en relación con las liquidaciones a que se refiere el art. 250 LGT se centra en la posibilidad de proceder a su impugnación.

Así, y como he advertido en un instante anterior, en la liquidación cuyos elementos y cuantías no están vinculadas al delito, su tramitación transcurrirá por *vía ordinaria*, pudiendo interponer los recursos y reclamaciones previstos en el Título V LGT (arts. 254.2 y 250.3 LGT).

En contrapartida, ante la liquidación realizada por parte de la Administración Tributaria vinculada al delito -que, recordemos, presenta un carácter provisional- el art. 254.1 LGT estipula que *no cabrá recurso o reclamación* alguna ni en vía administrativa, ni ante la jurisdicción contencioso-administrativa, sin perjuicio del ajuste que proceda con arreglo a lo que se determine en el proceso penal (arts. 305 CP y 257 LGT).

Es más, con la entrada en vigor de la Ley 34/2015 fue necesario modificar la LECrim -su art. 3 párrafo 2º- y la Disposición Final 10ª LJCA, para adecuarlas a la nueva LGT. Así, dichas normas prevén que no corresponde al orden jurisdiccional contencioso-administrativo conocer las pretensiones suscitadas sobre las actuaciones tributarias vinculadas a los delitos contra la Hacienda Pública que pertenezcan al Título VI.

Por tanto corresponde única y exclusivamente al Juez de lo penal dictar mediante sentencia la cuota defraudada definitiva en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública<sup>46</sup>, circunstancia ésta criticada por PALAO

---

<sup>46</sup> SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., «La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la ley 34/2015», *op. cit.*, p. 51.

TABOADA<sup>47</sup>, para quien la capacidad de liquidar es una competencia de naturaleza inequívocamente administrativa y no de naturaleza penal.

Este tratamiento distinto en relación de las impugnaciones y recursos tiene su razón de ser en la fuerza preeminencial que adquiere el proceso penal en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública.

Ahora bien, ello es criticable, pues como afirma DE JUAN CASADEVALL: *«Sin duda, la determinación de la cuota defraudada y la extensión de la responsabilidad civil ex delicto es de la privativa competencia jurisdiccional. Sin embargo, la recuperación por la Administración de la potestad liquidatoria en caso de delito, y la atribución automática a esta liquidación administrativa de la cualidad de título ejecutivo para iniciar el procedimiento de apremio contra quien en el procedimiento penal puede aparecer como un simple imputado, debiera movernos a reflexionar sobre la conveniencia de abrir la vía de recurso administrativo»*<sup>48</sup>.

En palabras de MARTÍNEZ MUÑOZ, cabe afirmar que *«La cuantificación administrativa constituye una especie de liquidación a cuenta de la determinación por el Juez penal de la deuda tributaria, a los únicos efectos de proceder a su recaudación anticipadamente y sin esperar a la sentencia»*; es más, *«para evitar pronunciamientos dispares de las jurisdicciones, se niega cualquier recurso administrativo, y consiguientemente se cierra el acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa»*, lo cual constituye un exceso que va en contra de la tutela judicial efectiva<sup>49</sup>.

En esta línea, considero que la liquidación dictada en relación con los elementos relacionados con un delito contra la Hacienda Pública resulta inimpugnable porque su objeto no es otro que proceder a su cobro. Como ya he indicado, se trata de un acto de trámite que depende en última instancia de lo que dicte la jurisdicción penal, la cual prevalece lo dictado sobre la liquidación administrativa.

---

<sup>47</sup> PALAO TABOADA, C., «Los procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública en el proyecto de Ley modificación de la LGT», *op.cit.*, p.58

<sup>48</sup> DE JUAN CASADEVALL, J., «Actuaciones y procedimientos tributarios en supuestos de delito contra la Hacienda Pública: crónica de una reforma anunciada», *op. cit.*, p. 17.

<sup>49</sup> MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., «Los procedimientos tributarios y el delito fiscal en la ley general tributaria. Un análisis en el marco de los principios fundamentales del ordenamiento tributario», *op. cit.*, p.15.

Por lo demás, el art. 999 LECrim, que en el momento de ejecutarse la sentencia por delito contra la Hacienda Pública, si el obligado tributario está en desacuerdo con las modificaciones llevadas a cabo, ello se pondrá de manifiesto al Tribunal encargado de la ejecución de la sentencia, en el plazo de 30 días desde que se le haya notificado. Así, y previa audiencia de la Administración ejecutante y del Ministerio Fiscal, se resolverá mediante auto si la modificación practicada es conforme a lo declarado en sentencia o si se ha apartado de la misma, en cuyo caso, se indicará con claridad los términos en que haya de modificarse la liquidación. Una vez dictado el citado auto, el obligado tributario podrá interponer recurso de apelación o de súplica.

#### **IV.- La recaudación de la deuda liquidada en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública**

De conformidad con lo que se ha abordado en los epígrafes precedentes, la existencia del procedimiento penal no paraliza el procedimiento de aplicación de los tributos, permitiendo proseguir la *acción de cobro* de la Administración Tributaria. Así lo ha venido a prever el art. 255.1 LGT indicando que la existencia de un 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*».

En esta línea, la Exposición de motivos de la Ley 34/2015 indica que, con ello, se consigue que el deudor no obtenga una situación ventajosa o de privilegio sobre el resto de obligados tributarios, junto a lo cual se incrementa la eficacia de las actuaciones administrativas. En concreto, el art. 255 LGT, donde se estipula en su párrafo 2º, que las recaudaciones se regirán por reglas ordinarias, en concreto por los arts. 160 a 177 quaterdecies LGT.

Una vez que se ha admitido a trámite la querrela o denuncia por el supuesto delito contra la Hacienda Pública, será cuando se dará inicio el

comienzo del periodo voluntario del pago, en el plazo general del art. 62 LGT, con la debida notificación del obligado tributario.

Ahora bien, la Administración podrá emprender acciones dirigidas al cobro de la deuda excepto en un supuesto, cuando el Juez acuerde la *suspensión* de dichas actuaciones, bien de oficio o a instancia de parte, siempre y cuando hubiese una previa prestación de garantía que asegurase dicho cobro. De no poder prestarse la garantía, el Juez podrá acordar, si lo estima oportuno una dispensa parcial o total sobre esta prestación, si considerase que se pudieran producir daños irreparables o de muy difícil reparación.

Frente a estas actuaciones por parte de la Administración cabrán causas de oposición previstas en el art. 256 LGT, el cual se remite a los motivos tasados en los arts. 167.3 -providencia de apremio-, 170.3 -contra la diligencia de embargo- y 172.1 párrafo segundo LGT -frente al acuerdo de enajenación de bienes embargados-.

En consecuencia, podemos afirmar que la competencia del procedimiento de recaudación es enteramente administrativo<sup>50</sup>.

## **V. El procedimiento sancionador tributario en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública**

Una vez precisado lo anterior, es necesario pasar a examinar, aún de forma sucinta, al no tratarse en el fondo del tema de mi Trabajo de Fin de Grado, los efectos que se producen sobre el *procedimiento sancionador* en curso en caso de que existan indicios de delito contra la Hacienda Pública.

Como ya he indicado, con la entrada en vigor del art. 250 LGT el procedimiento de regularización tributaria ya no se suspende por el hecho de que aparezcan indicios de un posible delito fiscal, pero debe recordarse que la Administración Tributaria tiene prohibido continuar con el *procedimiento sancionador* con respecto a la parte presuntamente delictiva (art. 250.2 párrafo

---

<sup>50</sup> CGPJ, «Informe al anteproyecto de la ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria», 2014, p. 24.



2º LGT), puesto que entra en juego el principio *ne bis in ídem* o de no concurrencia de sanciones tributarias<sup>51</sup>.

Como es bien sabido, el citado principio impide que se impongan sanciones administrativas en relación con los hechos condenados como delito fiscal. En este sentido, este principio consigue sortear la posibilidad de que puedan existir fallos discordantes entre los emitidos por la Administración -o, en su caso, por los tribunales contencioso-administrativos en el supuesto que la jurisdicción contenciosa estableciese la inexistencia de la irregularidad tributaria y los tribunales penales-<sup>52</sup>.

Más en concreto, el apartado segundo del art. 250 LGT señala que en las situaciones analizadas, la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar, el procedimiento sancionador correspondiente. En consecuencia, dicha regla lleva implícita la *prohibición* del desarrollo de cualquier procedimiento sancionador sobre los hechos que puedan ser efectivamente constitutivos de delito.

Es más, cabe destacar que el art. 251.2 LGT vuelve a recordar que, en el supuesto de que se hubiera iniciado un *procedimiento sancionador*, éste se entenderá concluido, 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 si finalmente no se apreciara delito de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.

Por tanto, si el proceso penal concluye con sentencia condenatoria, la sanción penal excluye la sanción administrativa (efecto negativo); no obstante, si, por el contrario, recae un pronunciamiento absolutorio, de mayor o menor intensidad, la Administración Tributaria, como dice el vigente el art. 180 LGT «*continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados*» (efecto positivo)<sup>53</sup>.

---

<sup>51</sup> Así lo indica el art. 250.2 LGT, a cuyo tenor: «*La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos*».

<sup>52</sup> Esta afirmación es susceptible de crítica, véase ESPEJO POYATO, I., *Administración Tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*, *op. cit.*

<sup>53</sup> DE JUAN CASEDEVALL, J., «Actuaciones y procedimientos tributarios en supuestos de delito contra la Hacienda Pública: crónica de una reforma anunciada», *op. cit.*, p. 19.

A estos efectos, MARTÍNEZ MUÑOZ<sup>54</sup> precisa que, el nuevo Título VI de la LGT no impide el inicio de un procedimiento sancionador en aquellos casos en los que el Tribunal no haya apreciado la existencia de delito, con la única limitación del respeto a los *hechos probados* por la autoridad judicial, permitiendo en consecuencia el desarrollo de procedimientos sancionadores consecutivos sobre los mismos hechos en perjuicio del principio *non bis in idem* en su vertiente formal.

Sea como fuere, y como bien apunta DE JUAN CASADEVALL: «A efectos del ejercicio del *ius puniendi*, existe una sola verdad, que se expresa en el relato fáctico establecido en la resolución penal. Por tanto, si se trata de una sentencia absolutoria por inexistencia de los hechos, no podrá reiniciarse el procedimiento interrumpido con un fundamento fáctico declarado inexistente por el Juez penal.» En consecuencia, «la existencia de la sentencia penal condicionará el ulterior ejercicio de la acción administrativa en la medida en que le sirve de presupuesto fáctico, determinando una vinculación positiva a lo resuelto previamente por el Juez»<sup>55</sup>.

## V.- Conclusiones

A lo largo del presente trabajo he ido analizando algunos aspectos regulados en el nuevo Título VI de la LGT, que lleva por rúbrica «*La aplicación de los tributos en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública*», llegando a las siguientes conclusiones:

- I. Es indudable la trascendencia y repercusión que ostenta la entrada en vigor de la Ley 34/2015, que ha modificado la LGT, solucionando algunas necesidades y carencias de nuestro ordenamiento jurídico con respecto al tema tratado en el presente trabajo y que se habían ido haciendo palpables con el transcurso del tiempo. En concreto, la misma incorpora algunas novedades procedimentales para cubrir ciertos vacíos legales que se habían puesto de manifiesto cuando, en

---

<sup>54</sup> MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., «Los procedimientos tributarios y el delito fiscal en la ley general tributaria. Un análisis en el marco de los principios fundamentales del ordenamiento tributario», *op. cit.*, p. 5.

<sup>55</sup> DE JUAN CASEDEVALL, J., «Actuaciones y procedimientos tributarios en supuestos de delito contra la Hacienda Pública: crónica de una reforma anunciada *op. cit.*, p. 19.

desarrollo de un procedimiento inspector, existan indicios de delito contra la Hacienda Pública.

- II. La reforma tributaria del año 2015 surge a raíz de la modificación que se operó en el CP a través de la Ley Orgánica 7/2012, la cual supuso, en su momento, un gran avance en la regulación del delito contra la Hacienda Pública. Así, con la entrada en vigor de la reforma del CP habían aflorado discrepancias entre lo previsto en dicho texto y la normativa tributaria, siendo necesaria la modificación de esta última. Por ello, considero que la entrada en vigor de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, va a repercutir de manera beneficiosa en términos de seguridad jurídica y de eficacia administrativa, en los supuestos de la existencia de indicios de la comisión de delitos contra la Hacienda Pública, durante un procedimiento tributario.
- III. La norma principal incorporada por el nuevo Título VI de la LGT es la incluida en el art. 250 de dicha Ley, en el cual se establece la práctica de dos liquidaciones distintas: por un lado, la vinculada al supuesto delito contra la Hacienda Pública y, por otro, la de la parte que no está vinculada al delito contra la Hacienda Pública. A mi parecer, de esta manera se cumple con el ideal de justicia tributaria, al hacerse tributar exactamente conforme a la capacidad económica puesta de manifiesto sin perjuicio de que se desarrolle después en proceso penal.
- IV. La presente reforma dota a la Administración tributaria de capacidad liquidatoria en los casos de delito contra la Hacienda Pública permitiendo además llevar a cabo su recaudación. Por ello, esta reforma tiene una finalidad claramente recaudatoria. Siendo esto así, a mi juicio se relega a la Administración a un segundo plano en cuanto el expediente es remitido a la vía penal, debido a que sus decisiones tienen un peso superior que las tomadas por la Administración Tributaria, queriendo solo esta cobrar la deuda por adelantado y quedando siempre relegada a lo dictaminado en la vía penal.
- V. Por su parte, el art. 251 LGT viene a señalar una serie de supuestos en los cuales no cabe dictar liquidación en relación con los elementos de la obligación

tributaria que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, pero que resultan problemáticos. Así, uno de los supuestos exceptuados se refiere a las situaciones en las que, a resultas de la investigación o comprobación, no se pudiera determinar con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirla a un obligado tributario concreto. Ahora bien, he de decir, que dada la tecnología y los medios de los que dispone la Administración dudo que tal situación pueda darse en muchas ocasiones.

En mi opinión, aunque haya múltiples obligados tributarios y sea una tarea ardua identificar en estos casos al causante del hecho dañoso, considero que siempre debería poder determinar quién es el que ha realizado el presunto delito contra la Hacienda Pública, puesto la remisión del culpa siempre lleva consigo la obtención de pruebas en el procedimiento inspector.

- VI. En lo que se refiere al procedimiento a seguir para liquidar la deuda tributaria en los supuestos de la existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública, son criticables las limitaciones que se han establecido en sede normativa. En concreto el art. 253 LGT ha venido a indicar que los *defectos procedimentales*, independientemente de su gravedad, no podrán provocar la extinción de la obligación tributaria vinculada al delito incluyéndose aquí también los defectos en los plazos de duración del procedimiento inspector (art. 150.1 LGT). En mi opinión, ello constituye un exceso legal carente de justificación.

A mayor abundamiento, vienen a negarse ciertas garantías del obligado tributario en el momento en que hay indicios de delito contra la Hacienda Pública, puesto que no cabe recurso alguno sobre las liquidaciones vinculadas al delito emitidas por la Administración Tributaria, de hecho, ostentan el carácter de provisional. Ahora bien, cabe señalar que, en definitiva, será durante el proceso penal donde se dictaminará la cantidad exacta que debe abonarse a las arcas de la Administración. Asimismo, considero que, en cualquier caso ello permite evitar la contradicción de pronunciamientos dispares entre la Administración Tributaria y el Juez penal.

- VII. Al hilo del estudio realizado, es fácil observar la clara preferencia del orden penal por parte del legislador, puesto que aunque la Administración Tributaria puede dictar la liquidación tributaria -con carácter provisional- vinculada al

delito y proceder al cobro de la misma, en las condiciones de los arts. 253 y 257 LGT, la resolución que se dicte por parte del Juez penal provocará efectos sobre la liquidación realizada por la Administración Tributaria, debiendo efectuarse el correspondiente ajuste, en caso necesario.

- VIII. En definitiva, y como ha venido a señalar gran parte de la doctrina, existe un claro el afán recaudatorio en la reforma a operada por la Ley 34/2015. A estos efectos, va de suyo que la principal función de la Administración Tributaria se centra en garantizar que los ciudadanos paguen las cuotas tributarias, pero se ha de tener presente que se ello debería producirse cuando sea definitiva la liquidación.

Así, con la normativa analizada puede darse el hipotético caso de que el obligado tributario ingrese la cantidad que le reclama la Administración y exista un proceso penal abierto. Si la jurisdicción penal considera que el débito es de cuantía menor, se produce un perjuicio económico en contra del obligado tributario, a quien habrá de resarcirse.

- IX. Por lo demás, considero que el legislador acierta de pleno en la regularización de las sanciones tributarias aplicando el principio *ne bis in ídem*, prohibiendo a la Administración Tributaria continuar con el *procedimiento sancionador* con respecto a la parte vinculada al delito, aunque se ha de recordar que si finalmente no se apreciara delito en la vía penal, se podrá sancionar al obligado tributario con base a los considerados probados por el tribunal. En síntesis, si en vía penal se dicta una sentencia condenatoria, no habrá sanción administrativa. En cambio, si se le absuelve al obligado tributario, la Administración Tributaria continuará con sus actuaciones y podrá, en su caso, imponer sanción.

## VI.- Bibliografía

- CALVO VÉRGEZ, J., «La nueva Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; principales cuestiones conflictivas», *Aranzadi digital*, núm. 1, 2015.
- CGPJ, «Informe al anteproyecto de la ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».
- DE JUAN CASEDEVALL, J., «Actuaciones y procedimientos tributarios en supuestos de delito contra la Hacienda Pública: crónica de una reforma anunciada», *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 5-6, 2015.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., «Los procedimientos tributarios y el delito fiscal en la ley general tributaria. Un análisis en el marco de los principios fundamentales del ordenamiento tributario», *Quincena Fiscal*, núm. 6, 2016.
- MARTÍNEZ RODRÍGUEZ, J.A., «El principio *Ne bis in ídem* y la subordinación de la potestad sancionadora administrativa al orden jurisdiccional penal», *Noticias Jurídicas* (consultado el 20 de junio de 2016, en <http://noticias.juridicas.com/articulos/55-Derecho%20Penal/201101-2854132975132.html>).
- MENÉNDEZ MORENO, A., «La modificación parcial de la Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2014.
- PALAO TABOADA, C., «Los procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública en el proyecto de ley de modificación de la LGT», *Revista española de derecho financiero*, núm. 167, 2015.
- PELÁEZ MARTOS, J.M. (Coord.), *Todo procedimiento tributario 2015-2016*, CISS, Madrid, 2015.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., «La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la ley 34/2015», *CEF Fiscal Impuestos*, 2015.
- SERRANO GÓMEZ, A., y SERRANO MAILLO, A., «La reforma de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social», *Revista de Derecho UNED*, núm. 14, 2014.
- VIGIL DE QUIÑONES OTERO, D., *Breves consejos para estudiar derecho con éxito*, Visión libros, Madrid, 2012.

## VII.- ANEXO



