



Trabajo Fin de Grado

Aspectos problemáticos del desarrollo de los
procedimientos tributarios en supuestos de delitos
contra la Hacienda Pública

Problematic aspects of the development of tax procedures in cases of
offence against the Public Treasury

Autora

Cristina Mantecón Guirado

Directora

Sabina de Miguel Arias

Año 2019/2020

ÍNDICE

I.	INTRODUCCIÓN	3
1.	CUESTIÓN TRATADA	3
2.	RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE INTERÉS .	3
3.	METODOLOGÍA SEGUIDA EN LA ELABORACIÓN DEL TRABAJO	4
II.	MARCO NORMATIVO HISTÓRICO SOBRE LAS RELACIONES ENTRE EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO Y EL PROCEDIMIENTO PENAL EN SUPUESTOS DE DELITO FISCAL	6
III.	LAS ACTUACIONES TRIBUTARIAS EN LOS SUPUESTOS DE DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA TRAS LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA, OPERADA POR LA LEY 34/2015	12
IV.	PROBLEMÁTICA DEL NUEVO PROCEDIMIENTO DE ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN SUPUESTOS DE DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA	19
1.	LA DUALIDAD DE LIQUIDACIONES	19
2.	LA IMPOSIBILIDAD DE RECURRIR LA LIQUIDACIÓN VINCULADA A DELITO	24
V.	CONCLUSIONES	28
VI.	BIBLIOGRAFÍA.....	31
VII.	WEBGRAFÍA	33
VIII.	ANEXOS	34
1.	ANEXO I: LEGISLACIÓN	34
2.	ANEXO II: JURISPRUDENCIA	36

ABREVIATURAS UTILIZADAS

Cfr.: *Confer*, confróntese.

CGPJ: Consejo General del Poder Judicial.

CE: Constitución Española.

CP: Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

EM: Exposición de Motivos.

LECrim: Real Decreto de 14 de septiembre de 1882, por el que se aprueba la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

LGT de 1963: Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

LO: Ley Orgánica.

Núm.: Número.

Op. cit.: opus citatum, obra citada.

P.: Página.

Pp.: Páginas.

RD: Real Decreto.

RG: Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Ss.: Siguientes.

STS: Sentencia del Tribunal Supremo.

TEDH: Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

Vid.: *Vide*, véase.

Vs.: *Versus*, contra.

I. INTRODUCCIÓN

1. CUESTIÓN TRATADA

En el presente Trabajo de Fin de Grado analizaré la regulación de los delitos contra la Hacienda Pública en nuestro ordenamiento jurídico y, en base a ello, abordaré la problemática que plantea concretamente la última reforma de la LGT llevada a cabo por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, en base a los procedimientos tributarios en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública.

En este sentido, en primer lugar, describiré de forma general la regulación histórica del delito fiscal en España y su evolución hasta llegar a la regulación vigente. A continuación, realizaré una breve exposición del sistema vigente, con las especialidades que se presentan con la última reforma de la LGT a través de la Ley 34/2015. Por último y una vez abordado lo anterior, me centraré en el análisis exclusivamente en dos aspectos que suscitan interés al respecto: por un lado, la separación de liquidaciones en función de su vinculación o no con el posible delito contra la Hacienda Pública y, por otro lado, la imposibilidad de plantear recurso en vía administrativa frente a la liquidación vinculada al posible delito fiscal dictada por la Administración Pública, dejando al margen otras cuestiones que ya se contemplaban en regulaciones anteriores.

2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE INTERÉS

El motivo de la elección del tema de mi Trabajo de Fin de Grado sobre los aspectos problemáticos del desarrollo de los procedimientos tributarios en supuestos de delito contra la Hacienda Pública, es porque se trata de un tema de actualidad, ya que constantemente se publican en medios de comunicación noticias acerca de delitos de fraude fiscal cometidos por personajes públicos.

No obstante, pese a tratarse de un tema de actualidad, en mi opinión, es bastante común tender a que, al hablar de fraude fiscal, se asocie con el procedimiento relativo exclusivamente a la jurisdicción penal, sin conocerse aquellas actuaciones que la Administración Tributaria tiene la facultad de realizar de manera paralela al procedimiento penal, y, en consecuencia, no se conoce la problemática que surge con el sistema actual.

Aspectos problemáticos del desarrollo de los procedimientos tributarios en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública

3. METODOLOGÍA SEGUIDA EN LA ELABORACIÓN DEL TRABAJO

A este respeto, en el presente Trabajo de Fin de Grado comenzaré realizando una *descripción del marco histórico* de la regulación del delito contra la Hacienda Pública en nuestro ordenamiento jurídico desde el primer precepto que recogía el delito fiscal -el artículo 319 del Código Penal de 1973-, hasta la regulación existente en la actualidad tras la reforma de la LGT llevada a cabo por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre.

Para ello, expondré las diversas reformas que ha sufrido al LGT desde su primigenia redacción, destacando entre ellas las llevadas a cabo por la Ley 10/1985, de 26 de abril, -y, en especial, su artículo 77.6-; la Ley 25/199, de 20 de julio; y, por último, la Ley 58/2003, de 17 de julio, -y su artículo 180.1-.

Del mismo modo, realizaré lo propio con las reformas del Código Penal desde 1973, destacando las realizadas por la Ley 2/1985, de 29 de abril; la Ley 10/1995, de 23 de noviembre; y, por último, la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre -y su artículo 305.5-.

Además, a lo largo de este apartado, mencionaré algunas sentencias del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional, posicionándose en las distintas especialidades establecidas por las diversas reformas.

Una vez abordado lo anterior, para analizar el *marco normativo actual*, me centraré en el estudio de las modificaciones introducidas por la última reforma de la LGT a través de la Ley 34/2015, destacando tres alteraciones principales: la dualidad de liquidaciones, la regularización voluntaria y la imposibilidad de plantear recurso frente a la liquidación vinculada al posible delito contra la Hacienda Pública.

Más en concreto, analizaré los artículos referentes a dichas alteraciones principales, correspondiendo a los artículos 250 a 254 de la LGT, y haciendo mención expresa a algunos preceptos del RG, como es el artículo 197 quater. Además, dicha reforma viene a reiterar lo ya establecido por la Ley 7/2012 en lo que respecta al CP.

Por otro lado, la referida reforma de la LGT introdujo grandes cambios en la LECrime, siendo destacables los artículos 621 bis y ter y 999 del mismo, que también serán analizados en dicho apartado.

Por último, analizaré la *problemática* que surge con el establecimiento de esta reforma llevada a cabo por la Ley 34/2015 en referencia con las *actuaciones tributarias*

Aspectos problemáticos del desarrollo de los procedimientos tributarios en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública

en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública. Para ello, expondré diversas opiniones, tanto de la doctrina como del CGPJ, al respecto de la problemática que surge con el sistema actual, estudiando los posicionamientos de ambos.

II. MARCO NORMATIVO HISTÓRICO SOBRE LAS RELACIONES ENTRE EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO Y EL PROCEDIMIENTO PENAL EN SUPUESTOS DE DELITO FISCAL

Comenzando por los antecedentes históricos en relación con el tema objeto de estudio, la Ley General Tributaria de 1963 no contenía ningún precepto que regulase esta cuestión. Así fue con la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal cuando se introdujo en nuestro ordenamiento jurídico la figura de delito fiscal. Hasta ese momento, el Decreto 3096/1973, de 14 de septiembre, recogía en su Título III la ocultación fraudulenta de bienes o industria, encontrándose tipificado el impago de impuestos en su artículo 319¹.

Dicha Ley 50/1977 estableció la reserva a la Administración Tributaria de la facultad para instar la iniciación del proceso penal, exigiéndose al mismo tiempo el agotamiento en vía administrativa antes de que aquella pudiese instar el inicio del proceso penal. De esta forma se establecía la prejudicialidad administrativa o tributaria, ya que se exigía la firmeza de las actuaciones administrativas para poder iniciarse el proceso penal².

De conformidad con lo anterior, se posibilitaba la compatibilidad entre sanción administrativa y sanción penal, lo que el propio Tribunal Constitucional llegó a considerar como una vulneración del principio *non bis in ídem*. Más en concreto, su Sentencia 2/1981, de 30 de enero, se pronuncia acerca de este último principio, señalando que el mismo ha de suponer la no duplicidad de sanciones, administrativa y penal, en los casos en los que exista identidad de sujeto, hecho y fundamento, y destaca la no supremacía del orden administrativo a este respecto. Además, dicha Sentencia relaciona el principio *non bis in ídem* con el principio de legalidad recogido en el artículo 25 de nuestra Carta Magna.

¹ A tenor de dicho precepto: «*El que, requerido por el competente funcionario administrativo, ocultare el todo o parte de sus bienes, o el oficio o la industria que ejerciere, con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquéllos o por ésta debiere satisfacer, incurrirá en una multa (...).*».

² Más adelante, el Tribunal Supremo estableció que dicho requisito suponía una mera condición de procedibilidad que, en ningún caso, suponía un problema para iniciar el proceso penal. *Vid. STS 8005/1991, de 5 de noviembre.*

Aspectos problemáticos del desarrollo de los procedimientos tributarios en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública

Por otra parte, otra sentencia del mismo Tribunal -la Sentencia 77/1983, de 3 de octubre- vino a señalar que supondría una vulneración de dicho principio el hecho de que, dictada una sentencia firme en el proceso penal que declara probados unos hechos, recaiga en otra instancia una resolución sancionadora por los mismos hechos³.

Así, en los supuestos en que el ordenamiento jurídico permitía la dualidad de procedimientos sobre los mismos hechos, se estableció la subordinación de la autoridad administrativa sancionadora a los tribunales penales, teniendo los primeros que respetar la resolución y lo probado por los segundos.

Con posterioridad, se llevó a cabo una reforma del Código Penal de 1973, mediante la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, calificándose el delito fiscal anteriormente regulado como un *delito de carácter público*⁴. En este sentido, se reformuló el concepto de delito fiscal recogido en el artículo 319 del Código de 1973, pasando de ser una ocultación fraudulenta de muebles e industria a tratarse de un fraude a la Hacienda Pública, autonómica o local.

Asimismo, se tipificó no solo la conducta de eludir el pago de impuestos -como se recogía también en el Código Penal de 1973-, sino también «*la actitud defraudatoria mediante actos u omisiones tendentes a eludir la cuantificación de los elementos que configuran la deuda tributaria y, por tanto, su pago*»⁵.

A este respecto, la Sentencia de la Sala Segunda de lo Penal del Tribunal Supremo 9824/1990, de 27 de diciembre, vino a determinar que existe dicho tipo del delito fiscal tanto por omisión, como por comisión. De esta manera, se consideró que defrauda aquel que, presentando la correspondiente declaración del impuesto en cuestión, lo hace falseando datos con intención defraudadora. Asimismo, también el silencio podía ser

³ En esta última Sentencia se hacía alusión al Real Decreto-ley 6/1977, de 25 de enero, por el que se modifican determinados artículos de la Ley de Orden Público, señalando la necesidad de remisión del orden administrativo al orden penal en caso de concurrencia de una acción que revistiese tipicidad penal

⁴ RAMÍREZ GÓMEZ, S., «Las actuaciones de la administración tributaria en los supuestos de delito contra la hacienda pública», *Revista española de Derecho Financiero* núm. 171/ 2016 (versión electrónica).

⁵ EM de la Ley 2/1985, de 29 de abril, de Reforma del CP.

Aspectos problemáticos del desarrollo de los procedimientos tributarios en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública

constitutivo de delito fiscal, ya que la obligación de declaración estaba recogida, entre otros, en el artículo 35 de la Ley General Tributaria de 1963.

A raíz de esta última modificación del Código Penal de 1973, se llevó a cabo una reforma parcial de la Ley General Tributaria, mediante la Ley 10/1985, de 26 de abril. A través de dicha reforma se estableció que, en caso de posible existencia de delito fiscal, existía la obligación de paralizar el proceso sancionador hasta que el tribunal resolviese en el proceso penal (en su artículo 77.6 LGT de 1963).

De este modo, si se resolvía la existencia de delito contra la Hacienda Pública, el proceso administrativo sancionador se daba por concluido; mientras que, si por el contrario, se resolvía la inexistencia del mismo, el procedimiento sancionador podía seguir su curso, en base a lo ya probado en el proceso penal. En suma, se instauraba la prejudicialidad penal y la primacía del proceso penal en caso de concurso con el proceso administrativo sancionador⁶.

No obstante, todo ello hacía referencia al proceso sancionador, ya que el citado precepto se encontraba recogido dentro del Capítulo VI de la LGT, dedicado a las infracciones y sanciones. Por lo tanto, no había impedimento para continuar el procedimiento de liquidación en caso de posible delito fiscal, al mismo tiempo que se paralizaba el procedimiento sancionador y el proceso penal seguía su curso.

De esta forma, existía la posibilidad de que dos procesos diferentes -basados en los mismos hechos- se estuviesen cursando de manera paralela; ahora bien, pese a la existencia de dicha posibilidad, cabe señalar que, en la práctica, la Administración Tributaria no continuaba el procedimiento de liquidación⁷.

En este sentido, el Real Decreto 936/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, determinó que lo establecido en la Ley 10/1985, debía ser extendido asimismo al procedimiento de liquidación, al

⁶ Siguiendo el artículo 3 del RD de 14 de septiembre de 1882, por el que se aprueba la LECrime, los tribunales penales serán los responsables de conocer de aquellas cuestiones de índole administrativa o civil que tengan relación con cuestiones penales y que sean de difícil separación de estas últimas en lo que respecta al hecho punible.

⁷ Cfr. RAMÍREZ GÓMEZ, S., «Las actuaciones de la administración tributaria...» *op. cit.* (Versión electrónica).

Aspectos problemáticos del desarrollo de los procedimientos tributarios en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública

establecerse en su artículo 2 d), que la práctica de liquidaciones constituía una función inspectora⁸.

Siendo esto así, ya con la reforma de la Ley General Tributaria de 1963 -operada mediante la Ley 25/1995, de 20 de julio,- se estableció la *paralización del procedimiento de liquidación* cuando existiese un posible delito contra la Hacienda Pública.

Así, a través de dicha reforma, se reformuló la antigua obligación de paralización del «*procedimiento sancionador*» establecida con la Ley 10/1985 en su artículo 77.6, por la obligación de paralización del «*procedimiento administrativo*», de manera que se incluía en dicha terminología el procedimiento de liquidación.

Junto a lo anterior, se estableció, asimismo, que, en caso de que el proceso penal concluyese la inexistencia de delito contra la Hacienda Pública, la Administración ya no solo podría continuar el procedimiento sancionador, sino que también se contemplaba la posibilidad de que este se iniciase.

Pasando ya a determinar la regulación de esta cuestión en la primigenia redacción de la LGT de 1963, con la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, se introdujo -a través de su artículo 180.1⁹- el principio de no concurrencia de sanciones tributarias. Según dicho principio, cuando la Administración Tributaria estimase la posibilidad de que una infracción tributaria pudiese ser constitutiva de un delito fiscal, debía pasarle el tanto de culpa a la autoridad judicial, debiendo abstenerse de continuar el procedimiento administrativo, quedando este suspendido hasta que se dicte sentencia firme en el proceso penal o tenga lugar sobreseimiento del mismo.

⁸ De acuerdo con el artículo 2 d) RD 936/1986, «*Corresponde a la inspección de los tributos (...) d) Practicar las liquidaciones tributarias resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación*».

⁹ A tenor de dicho precepto: «*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, previa audiencia al interesado, 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*».

Aspectos problemáticos del desarrollo de los procedimientos tributarios en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública

Así, si se apreciase la existencia de delito fiscal, la imposición de sanción penal excluía la imposición de sanción tributaria. Por el contrario, si no se apreciase la existencia del mismo la Administración Tributaria podrá continuar el procedimiento paralizado, partiendo de los hechos que hayan sido probados en el proceso penal.

Sin embargo, con la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, se reformuló el artículo 305.5 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, circunstancia que supuso un cambio esencial en relación con la regulación de la problemática aquí tratada.

En este sentido, de acuerdo con el artículo 305.5 del CP, se entiende que comete delito fiscal: *«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 (...).»*

Ahora bien, y después de la reforma efectuada en el año 2012, viene a permitirse que, en caso de indicios de un posible delito fiscal, la Administración Tributaria pueda realizar dos liquidaciones separadas: una con aquellos conceptos que no estuviesen relacionados con el referido delito y otra con los que sí lo estuvieran.

Asimismo, en el último párrafo del mismo artículo 305.5, se indicaba que la existencia de un proceso penal por delito fiscal no paralizaba la acción de cobro de la deuda tributaria, pudiendo la Administración Tributaria iniciar dichas acciones, siempre y cuando un Juez no estimase lo contrario¹⁰.

¹⁰ «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 (...).» Artículo 305.5, 3º párrafo, CP.

Aspectos problemáticos del desarrollo de los procedimientos tributarios en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública

Esta última modificación fue incluida y desarrollada a través de la Ley 34/2015 en la LGT, así como también por la LECrim, según analizaremos en los siguientes apartados del presente trabajo.

III. LAS ACTUACIONES TRIBUTARIAS EN LOS SUPUESTOS DE DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA TRAS LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA, OPERADA POR LA LEY 34/2015

Como se ha señalado anteriormente, la Ley 34/2015 supuso una importante modificación de la LGT, de conformidad con lo ya establecido por la Ley Orgánica 7/2012, que vino a reformar el CP.

Más en concreto, dicha modificación trajo consigo *tres alteraciones principales* con respecto a la regulación anterior: la dualidad de liquidaciones, la regulación de la regularización voluntaria y la imposibilidad de presentar recurso o reclamación en vía administrativa de la liquidación vinculada a delito. Por ello, a continuación se expondrán brevemente los aspectos más destacables de estos cambios normativos, los cuales serán objeto de un análisis detallado en un epígrafe posterior, con la finalidad de examinar la problemática que se plantea.

En primer lugar, la *dualidad de liquidaciones*, recogida en el artículo 250 de la LGT, viene a reiterar lo ya establecido en el artículo 305 del CP tras la reforma del 2012, en lo respectivo a la no paralización de la acción de cobro de la deuda tributaria por parte de la Administración Tributaria en caso de existencia de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.

De este modo, si en el proceso penal se determina la existencia de delito fiscal y se condena por ello al obligado tributario, la Administración tributaria no podrá imponer sanción tributaria por los mismos hechos; mientras que, si por el contrario, no se condena en el proceso penal, cabrá la posibilidad de iniciar, o en su caso continuar, el procedimiento sancionador por parte de la Administración Tributaria, partiendo de los hechos probados en el proceso penal. Como se aprecia, en lo que respecta al procedimiento administrativo sancionador, la regulación permanece idéntica a la precedente.

Ahora bien, el desarrollo del procedimiento de comprobación sí ha sufrido modificaciones. De este modo, se establece como regla general la continuación del

Aspectos problemáticos del desarrollo de los procedimientos tributarios en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública

procedimiento de inspección y liquidación, aunque se aprecien indicios de delito fiscal, conforme al artículo 250 LGT¹¹.

De esta manera, a través del artículo 253 de la LGT se regula la tramitación del procedimiento de inspección en caso de que proceda practicar la liquidación vinculada a delito por no concurrir ninguna de las circunstancias del artículo 252 de la misma Ley. En función de lo recogido en dicho artículo, la Administración realizará una *propuesta de liquidación vinculada a delito*, con los fundamentos de hecho y de derecho en que la misma se base¹².

De acuerdo con ello, la propuesta se notifica al obligado tributario, ofreciendo al mismo un trámite de audiencia para que este realice las alegaciones que estime convenientes en un plazo de 15 días, a contar desde el día siguiente de la recepción de la notificación de la propuesta de liquidación.

Transcurrido dicho plazo y una vez examinadas las alegaciones, en su caso, el órgano competente dictará una *liquidación administrativa* conforme al procedimiento desarrollado en el RG.

De acuerdo con ello, el artículo 197 quater del RG establece que el órgano competente dictará una liquidación vinculada a delito, contando con la autorización del órgano de la Administración Tributaria que corresponda para interponer la denuncia o querella, cuando este considere que existe un posible delito fiscal tras la realización de la regularización pertinente. Si el órgano competente para interponer la referida demanda o querella estimase la no existencia de delito contra la Hacienda Pública, tendrá que

¹¹ A tenor de dicho artículo: «Cuando la Administración 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 (...).».

¹² Según lo establecido en dicho precepto: «I. Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública y no concurren las circunstancias que impiden dictar liquidación de acuerdo con el artículo 251.1 de esta Ley, procederá formalizar una propuesta de liquidación vinculada a delito, en la que se expresarán los hechos y fundamentos de derecho en los que se basa la misma (...).».

Aspectos problemáticos del desarrollo de los procedimientos tributarios en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública

devolver el expediente para que ultime en vía administrativa, previa formalización de acta.

En segundo término, si considera que ha existido error en la liquidación vinculada a delito en lo que respecta a la apreciación de hechos o la incorrecta aplicación de las normas jurídicas, deberá rectificar dicha liquidación. En cambio, si esa rectificación afecta a cuestiones no alegadas por el obligado y que, además, agravan la situación del mismo, «*se notificará el acuerdo de rectificación para que, en el plazo de 15 días naturales, contados a partir del día siguiente al de la notificación, efectúe alegaciones. Transcurrido dicho plazo, se dictará el acuerdo que proceda, que deberá ser notificado siguiéndose, respecto del mismo, la tramitación que corresponda*»¹³. Si no se trata de ninguno de estos casos descritos, se procederá directamente a la notificación de la liquidación vinculada a delito.

En tercer lugar, el órgano competente devolverá el expediente para su ultimación en vía administrativa, previa formalización de acta si fuera preciso, si no aprecia la existencia de delito fiscal en la conducta del obligado.

Por último, aquel acordará que se proceda a completar el expediente, notificando al obligado tributario. De acuerdo con ello, si no se aprecian indicios de delito contra la Hacienda Pública, se ultimará el expediente en vía administrativa, previa formalización de acta en su caso; mientras que por el contrario, si se continúa apreciando la existencia de dichos indicios, caben dos posibilidades. Por un lado, si cabe rectificar la liquidación vinculada a delito inicial, se procede a dicha rectificación, otorgando un trámite de audiencia de 15 días; y, por otro lado, si no cabe rectificación, se mantiene vigente la primera liquidación y el órgano competente para practicarla realiza el correspondiente acuerdo, dando un nuevo trámite de audiencia por el mismo tiempo.

Así, una vez dictada la liquidación administrativa, la Administración Tributaria pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y, de esta forma, el procedimiento de comprobación se dará por concluido con la notificación al obligado tributario de la misma.

¹³ Artículo 197 quater apartado tercero, letra b) del RG.

Aspectos problemáticos del desarrollo de los procedimientos tributarios en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública

A estos efectos, con el paso del tanto de culpa a la jurisdicción competente se interrumpen los plazos de prescripción del derecho de la Administración Tributaria a determinar la deuda tributaria e imponer la correspondiente sanción en su caso.

Siendo esto así, en el artículo 251 de la LGT se recogen las *excepciones* a la regla general. Según dicho artículo, la Administración tributaria deberá abstenerse de practicar la liquidación vinculada al posible delito y pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente en *tres supuestos*: cuando la tramitación de dicha liquidación pueda suponer la prescripción del delito con arreglo a los plazos del artículo 131 del CP; cuando no resultase posible la determinación con exactitud el importe de la liquidación o esta no hubiera sido posible atribuirla a un obligado tributario concreto tras los procedimientos de investigación o comprobación; o cuando la práctica de la liquidación pudiese afectar la investigación o comprobación del fraude.

El carácter de excepcional de dicho precepto implica que, en los casos anteriormente señalados, la Administración debe trasladar el escrito de denuncia o querella junto con un acuerdo motivado en el que se señale alguna de las causas mencionadas como motivación para no proseguir con la liquidación. Asimismo, no se concederá al obligado tributario trámite de audiencia o alegaciones.

De esta manera, en dichos supuestos la Administración tributaria deberá abstenerse de iniciar -o continuar en su caso- el procedimiento administrativo hasta que la jurisdicción competente dicte sentencia firme, manteniéndose en este aspecto la regulación del anterior artículo 180 LGT.

Por otra parte, se recoge una figura que ya estaba prevista en el artículo 179.3 de la LGT de 2003, aunque se hace con más detalle: la *regularización voluntaria*. Esta supone que la Administración tributaria no habrá de pasarse el tanto de culpa a la jurisdicción competente, ni remitir el expediente al Ministerio Fiscal, si el obligado tributario regulariza su situación y realiza el pago de la deuda tributaria antes de que a este se le hubiera notificado el inicio de actuaciones de investigación y comprobación o antes de que el Ministerio Fiscal o la jurisdicción competente iniciasen las actuaciones

Aspectos problemáticos del desarrollo de los procedimientos tributarios en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública

pertinentes para iniciar el proceso penal (o aquellas que le permitan tener conocimiento del inicio de diligencias)¹⁴.

Como consecuencia de ello, para beneficiarse de este régimen, el obligado tributario debe proceder a la autoliquidación y al ingreso tanto de la cuota como de los intereses de demora y de los recargos legalmente devengados a fecha del ingreso. Cuando los tributos que sean objeto de regularización voluntaria no se exijan mediante autoliquidación, el obligado tributario deberá presentar la correspondiente declaración, ingresando la deuda tributaria liquidada por la Administración dentro del plazo establecido en la propia LGT.

Del mismo modo, será de aplicación este precepto a aquellos supuestos en los que la regularización voluntaria se realice una vez hubiera prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria.

Por último, es destacable que existe un régimen jurídico particular para la liquidación vinculada al delito, en tanto se prevé la *imposibilidad de presentar recurso o reclamación en vía administrativa*. Así, no es posible la impugnación de las liquidaciones vinculadas a delito, a diferencia de lo que ocurre con aquella que no está vinculada al mismo, que sí será susceptible de los recursos y reclamaciones establecidos en la LGT.

No obstante, la no impugnación de las liquidaciones en cuestión se entiende sin perjuicio del *ajuste* de la liquidación a lo que se concluya en el proceso penal, siendo el Juez de dicho proceso quien ha de determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública que hubiese sido liquidada según el artículo 305.5 del CP.

¹⁴ A tenor de dicho artículo: «*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 querella 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*».

Aspectos problemáticos del desarrollo de los procedimientos tributarios en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública

En ese sentido, la misma Ley 34/2015 también supuso una modificación de la LECrim. Así, en su artículo 999 se recoge el procedimiento a seguir en caso de disconformidad del obligado tributario con las modificaciones llevadas a cabo conforme a la LGT por parte de la Administración Tributaria, en relación con el ajuste ya mencionado. De hecho, el acto de rectificación de la liquidación vinculada a delito para ajustarla a lo establecido en el proceso penal se configura como un acto de ejecución de sentencia¹⁵.

En virtud de lo recogido en dicho artículo, se pondrá de manifiesto al tribunal competente para la ejecución que, previa audiencia de la Administración ejecutante y del Ministerio Fiscal, resolverá mediante auto si las modificaciones realizadas son conformes a lo establecido en el proceso penal. Si resuelve lo contrario, el Tribunal deberá indicar los términos en que dichas modificaciones hayan de practicarse.

Sea como fuere, el verdadero objetivo de esta nueva redacción de la LGT no es otra que permitir que la Administración tributaria pueda continuar el procedimiento recaudatorio de la deuda pese a la pendencia del proceso penal¹⁶. Dicho objetivo ha sido muy criticado por algunos autores, como desarrollaré en el apartado siguiente.

No obstante, la referida prosecución del procedimiento recaudatorio tiene una excepción: no podrá darse si el Juez acuerda la suspensión de dichas actuaciones, en los términos que se exponen brevemente a continuación.

De esta manera, se regula la posibilidad de solicitar suspensión de las actuaciones de cobro por parte de la Administración, recogida en el artículo 305.5 del CP, al que hace alusión el artículo 621 bis LECrim¹⁷. Dicho artículo establece que, una vez solicitada, el

¹⁵ Cfr. RAMÍREZ GÓMEZ, S., «Las actuaciones de la administración tributaria...» *op. cit.* (Versión electrónica).

¹⁶ MONTERO DOMÍNGUEZ, A., «*La reforma de la ley General Tributaria*», Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, p. 166.

¹⁷ Dicho artículo establece que: «*En los delitos contra la Hacienda Pública, cuando la Administración Tributaria hubiera dictado un acto de liquidación, la existencia del procedimiento penal no paralizará la actuación administrativa y podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro salvo que el Juez, de oficio*

Aspectos problemáticos del desarrollo de los procedimientos tributarios en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública

tribunal competente habrá de pronunciarse mediante auto -frente al que solo cabe recurso de apelación- acerca de la admisión o no de dicha suspensión en un plazo de diez días, previa audiencia al Ministerio Fiscal. En caso de admitir la suspensión, el tribunal tendrá que fijar el alcance de la garantía que deba prestarse y el plazo para ello que, por regla general, no podrá ser superior a dos meses. Si, transcurrido dicho plazo, no se ha prestado la garantía fijada¹⁸, el auto de admisión de la suspensión quedará sin efecto de manera automática y *ex tunc*.

Siguiendo con ello, el artículo 621 ter de la LECrim establece que la suspensión tendrá efectos desde que, una vez resuelto mediante auto, se preste la referida garantía, en cuyo caso se entenderán retrotraídos hasta el momento de la solicitud. Además, recoge la posibilidad de modificación o revocación de la suspensión una vez acordada, si durante el proceso cambian las circunstancias por las que se hubiera acordado su admisión.

De este modo, la suspensión afecta únicamente al procedimiento seguido frente al obligado respecto del que se haya acordado, pero las acciones de cobro frente a los demás encausados no se paralizarán y no finalizarán hasta la satisfacción completa de la deuda o hasta que se garantice la misma por parte del obligado.

Como consecuencia de todo lo expuesto, esta nueva modificación de la LGT y de la legislación penal complementaria supone el planteamiento de una importante problemática que será desarrollada en el siguiente apartado.

o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución conforme a lo dispuesto en el artículo 305.5 del Código Penal».

¹⁸ La garantía deberá ser como mínimo igual al importe de la liquidación administrativa, los intereses de demora generados por la suspensión y los recargos procedentes de la ejecución en su caso. No obstante, si la referida garantía no pudiese prestarse en todo o en parte, el tribunal podrá dispensar total o parcialmente de la misma de manera excepcional si existe riesgo de que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables.

IV. PROBLEMÁTICA DEL NUEVO PROCEDIMIENTO DE ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN SUPUESTOS DE DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

De acuerdo con lo expuesto en el apartado anterior, a continuación se expondrá la problemática que plantea la regulación actual sobre las actuaciones tributarias cuando existe delito fiscal. A estos efectos, me centraré en dos de las cuestiones que más críticas doctrinales han presentado: en la explicación de la dualidad de liquidaciones y la imposibilidad de recurrir la liquidación vinculada al delito.

1. LA DUALIDAD DE LIQUIDACIONES

Como ya se ha explicado, la modificación operada por la Ley 34/2015 implica un sistema dual de liquidaciones en las relaciones entre el procedimiento inspector y el proceso penal, siempre y cuando existan indicios de un delito contra la Hacienda Pública y sea factible una completa separación entre los hechos que afectan a dichos indicios y los que no.

De hecho, la doctrina, reafirmando la finalidad recaudatoria ya expuesta, ha llegado a calificar este sistema dual como «*un mero instrumento para posibilitar el ejercicio de la acción de cobro de la deuda tributaria durante la tramitación del proceso penal*»¹⁹.

De la misma forma, MENÉNDEZ MORENO critica este sistema de dos liquidaciones por anticipar la responsabilidad civil derivada de delito²⁰. Esto es así porque la liquidación de los elementos vinculados al posible delito no puede ser impugnada en vía administrativa, dejando a la jurisdicción penal la estimación de la deuda tributaria pertinente, abocando a la realización de un ajuste entre la cantidad del proceso penal y la determinada por la liquidación en el procedimiento inspector previamente.

¹⁹ LÓPEZ DÍAZ, A., «Procedimientos tributarios y delito fiscal en el Proyecto de Reforma de la LGT», *Civitas, Revista española de derecho financiero*, núm. 167/2015 (versión electrónica). *Vid.* también RANCAÑO MARTÍN, M.A., «El progresivo distanciamiento dogmático entre el ilícito penal y el ilícito tributario», *Aranzadi, Revista Quincena Fiscal*, núm. 15-16/2014, pp. 92 y ss.

²⁰ MENÉNDEZ MORENO, A., «El Título VII de la Ley General Tributaria: un fallido «paso a dos»», *Aranzadi, Revista Quincena Fiscal*, núm. 10/2017 (versión electrónica).

Aspectos problemáticos del desarrollo de los procedimientos tributarios en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública

No obstante, es necesario realizar una precisión: dicha responsabilidad civil a la que se ha hecho referencia, según la opinión de la doctrina y de sucesivas sentencias, no nace propiamente del delito fiscal, sino que lo hace de aquellos hechos que se declaran probados en lo que respecta a los daños causados por dichos hechos²¹. De hecho, existe abundante jurisprudencia al respecto, como la STS 9359/2000, en el que se reconoce la responsabilidad civil del sujeto en cuestión y el Tribunal Supremo lo condena al pago de una indemnización a la Hacienda Pública.

Acerca de ello se ha pronunciado DE MIGUEL CANUTO, señalando que se trata de una responsabilidad civil derivada de delito de carácter *ex lege*, puesto que el objeto de la responsabilidad civil es la deuda tributaria con carácter indisponible, por lo que la relación de la misma con un delito fiscal no modifica dicho carácter, lo que implica que pueda exigirse la misma sin necesidad de pronunciamiento previo en vía penal²². Según este autor, esto lo fundamenta en el principio de legalidad de la Administración, señalando, en este sentido, que incluso «*la inocencia a efectos penales no prejuzga la causación de daños a resarcir*».

No obstante, la mayoría de los órganos jurisdiccionales en sucesiva jurisprudencia se posicionan en la postura contraria, señalando que lo que se produce con este sistema es la conversión de la deuda tributaria en responsabilidad civil derivada de delito y que solo le compete a la jurisdicción penal determinar la cuantía de la misma en cuanto esta tiene carácter doloso²³.

Por último, con la liquidación que se derive del procedimiento inspector, será la jurisdicción penal la que se encargue de determinar el importe de la cuota defraudada al

²¹ Según RUIZ GARCÍA, J.R., («Hacia un nuevo marco para las relaciones entre el procedimiento de inspección tributaria y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 359/2013, pp. 72 y ss.) dicha responsabilidad civil derivada de delito fiscal surge por el resarcimiento del perjuicio ocasionado al Estado por la defraudación del delito cometida por el contribuyente.

²² DE MIGUEL CANUTO, E., «Actuaciones en supuestos de delitos contra la hacienda pública» *Aranzadi, Revista Quincena Fiscal*, núm. 10/2016 (versión electrónica).

²³ STS 9824/1990 de 27 de diciembre, STS 12865/1991 de 3 de diciembre y STS 15818/1993, de 24 de febrero.

Aspectos problemáticos del desarrollo de los procedimientos tributarios en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública

tratarse de una cuestión prejudicial no devolutiva²⁴. Es numerosa la doctrina que critica este hecho, puesto que se le exige a la jurisdicción penal la aplicación de una serie de conceptos y conocimientos que son propios de la Administración Tributaria²⁵.

Por otro lado, DE JUAN CASADEVALL señala, acertadamente, que esta reforma que permite la dualidad de liquidaciones y, más en concreto, la posibilidad de continuar con la liquidación de los elementos vinculados a delito, «*contraviene el principio de prejudicialidad penal*»²⁶. Dicho apunte lo realiza al considerar que ello supone una vulneración del artículo 117.3 de la CE -juzgar y hacer ejecutar lo juzgado-, ya que se lleva a cabo la atribución a la Administración de los procedimientos de liquidación y de ejecución de la deuda sin existir previamente una sentencia firme del proceso penal.

De hecho, y en no pocas ocasiones, la Administración Tributaria termina formando parte también del proceso penal al convertirse en perito del proceso, dejando al obligado tributario en una posición de vulnerabilidad total por tener que realizar una defensa que «*no suele estar en condiciones de hacer*»²⁷. Esto es así puesto que, como bien ha indicado ESPEJO POYATO, lo que se está produciendo es una «*prejudicialidad administrativa de facto*» que implica una inversión de la carga de la prueba, ya que son

²⁴ Informe del CGPJ de 28 de junio de 2012 al Anteproyecto de la Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. Asimismo, la STS 2374/2010 de 13 de mayo rebate la posibilidad de que sea la Administración Tributaria quien exija el pago de la deuda.

²⁵ En palabras de SÁNCHEZ PEDROCHE: «*La liquidación contenida en el procedimiento inspector (...) se contará como una verdadera liquidación administrativa, con el evidente influjo que ello puede suponer para unos jueces de lo Penal cargados de trabajo y que carecen de los conocimientos oportunos en una materia tan técnica como la tributaria*». SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., «La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015», *CEF, Fiscal Impuestos*, 2015, p. 53.

²⁶ DE JUAN CASADEVALL, 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. 13.

²⁷ ESPEJO POYATO, I., «*Administración Tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*», Marcial Pons, Madrid, 2013, p 304.

Aspectos problemáticos del desarrollo de los procedimientos tributarios en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública

abundantes las sentencias condenatorias basadas casi exclusivamente en el procedimiento inspector llevado a cabo por la Administración Tributaria²⁸.

En la misma línea de la problemática planteada por el referido sistema dual, es destacable el método empleado para practicar esas dos liquidaciones, ya que realizar la separación de los elementos vinculados al posible delito fiscal de aquellos que no lo están supone una cuestión considerablemente controvertida.

Así, atendiendo a la LGT, el artículo 253 -en su apartado a)- viene a establecer que la *liquidación de aquellos elementos vinculados al posible delito contra la Hacienda Pública* debe comprender, además de aquellos elementos objeto de la defraudación, aquellos otros que el propio obligado tributario incluyó en la defraudación; y, por otra parte, en su apartado b) prevé que la *liquidación de los elementos no vinculados al delito* en cuestión, incluye todos los elementos de la declaración del obligado, sean vinculados o no al delito, deduciendo la cantidad resultante de la liquidación de los elementos vinculados al delito. Dicho de otro modo, y con palabras de MENÉNDEZ MORENO, «*la liquidación no vinculada a delito es el resultado de minorar del importe total comprobado, la cuantía de lo liquidado con vinculación con el posible delito fiscal*»²⁹. En este sentido, es necesario recordar que, en muchas ocasiones, no resulta sencillo diferenciar los elementos que están vinculados al posible delito de los que no.

Junto a lo anterior, como ya se ha desarrollado con anterioridad, una vez dictada la liquidación administrativa vinculada a delito, se pasa el tanto de culpa a la jurisdicción penal o se remite el expediente al Ministerio Fiscal. No obstante, los autores y el propio CGPJ hacen referencia a una *fase preprocesal* en la que se trata de esclarecer si los indicios existentes son suficientes como para pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitir el expediente al Ministerio Fiscal. Es aquí cuando surge el problema de preservar las garantías constitucionales en dicha fase, en especial, el derecho que tiene el obligado tributario a la *no autoincriminación* y a la *presunción de inocencia*.

²⁸ Cfr. ESPEJO POYATO, I., «*Administración Tributaria...*», Marcial Pons, Madrid, 2013, p 20.

²⁹ Cfr. MENÉNDEZ MORENO, A., «El Título VII de la Ley General Tributaria...», *op. cit.* (versión electrónica).

Aspectos problemáticos del desarrollo de los procedimientos tributarios en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública

A este respecto, la cuestión controvertida se plantea por la existencia de dos procedimientos paralelos: por un lado, el procedimiento de inspección en cuanto a la liquidación, y por otro lado la referida fase preprocesal, encaminada a investigar la existencia de delito. De este modo, resulta complicado preservar el derecho a la no autoincriminación; de hecho, el CGPJ, en su Informe acerca de la reforma de la LGT, hace alusión al artículo 24 CE, destacando la «*obligación de informar al obligado tributario de la situación del procedimiento, en todo caso y tan poco se tengan sospechas de la posible existencia de un delito*»³⁰.

No obstante, en otro sentido se pronuncia ESPEJO POYATO, al señalar que no existe dicha fase preprocesal entendida del modo explicado anteriormente, sino que lo que se da es una continuación de la vía jerárquica normal de la Administración Tributaria. Dicha fase supone, a su juicio, una situación que convierte al obligado en un preimputado, y que al no estar reconocida esta fase legalmente, en realidad lo que se está consiguiendo es hacer más vulnerable al obligado tributario. De hecho, su opinión coincide con el acertado informe del CGPJ en el sentido de que debe primar la obligación de información al obligado tributario, ya que considera dicha autora que, en muchas ocasiones, no se le notifica al obligado la situación en la que se encuentra.

En este sentido, como bien indica PALAO TABOADA, es importante destacar la importancia del derecho a la no autoincriminación también en su vertiente como *derecho a guardar silencio*. Así, este derecho es reconocido en el procedimiento penal, mientras que en el procedimiento de inspección se cuestiona su reconocimiento en el caso de que no haya separación entre el procedimiento de inspección y el de liquidación³¹.

De hecho, en la Sentencia del TEDH de 3 de mayo de 2001 se declaró la vulneración del derecho a la no autoincriminación en aquellos casos donde no existía separación en ambos procedimientos.

³⁰ Informe aprobado por el CGPJ al Anteproyecto de la Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

³¹ PALAO TABOADA, C., «El derecho a no autoincriminarse en el ámbito tributario», en *Justicia tributaria y derechos humanos*, Ortega Maldonado (coord.), Instituto de Investigaciones Jurídicas: Universidad Autónoma de México, México, 2016, p. 91.

Una vez analizada la problemática que plantea este sistema dual, con el establecimiento de esta reforma de la LGT, se puede deducir de ella que el legislador primó el hecho de que la Administración Tributaria pudiese realizar sus acciones de cobro lo más pronto posible, por encima de la protección de los derechos del obligado tributario. De este modo, de conformidad PALAO TABOADA, la deuda tributaria derivada de la liquidación vinculada a delito no es más que un «*acto sui generis con una finalidad pura y simplemente recaudatoria, inmune a cualesquiera vicios procedimentales*»³², con todo lo que ello conlleva teniendo en cuenta los principios constitucionales que se llegan a vulnerar, como se ha explicado en este análisis.

2. LA IMPOSIBILIDAD DE RECURRIR LA LIQUIDACIÓN VINCULADA A DELITO

De acuerdo con lo expuesto en los apartados anteriores, una vez dictada la liquidación correspondiente a los elementos vinculados al posible delito contra la Hacienda Pública, la Administración pasará el tanto de culpa a la jurisdicción penal o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal. Lo que tiene de especial esto es que, frente a dicha liquidación, no cabe recurso alguno o reclamación en vía administrativa, de manera que corresponde a la jurisdicción penal la determinación de la cuota defraudada. No obstante, la liquidación de aquellos elementos no vinculados al posible delito fiscal sí es susceptible de recursos y reclamaciones³³.

En primer lugar, la mayoría de la doctrina se ha posicionado casi de manera unánime al señalar que el objetivo de impedir recurrir la liquidación mencionada no es otro que evitar que en los dos procedimientos que se están llevando a cabo de manera paralela -la liquidación y recaudación en el procedimiento administrativo y el proceso penal- no se produzcan pronunciamientos contradictorios.

De acuerdo con ello, para tratar de evadir esos pronunciamientos contradictorios, RAMÍREZ GÓMEZ apunta, a mi juicio muy oportunamente, que la solución no puede

³² PALAO TABOADA, C., «Los procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública en el Proyecto de Ley de Modificación de la LGT», *Civitas, Revista española de derecho financiero*, núm. 167/2015, p. 72.

³³ Concretamente los previstos en el Título V de la LGT: recurso de reposición y reclamación económico-administrativa.

ser jamás el impedimento para recurrir, ya que de este modo se puede llegar a vulnerar el principio de la tutela judicial efectiva³⁴.

Por su parte, ESPEJO POYATO considera que ese paralelismo implica la existencia de «*una doble verdad*» que no debe suponer necesariamente una vulneración de ningún derecho³⁵. De hecho, considera que en ambos órdenes jurisdiccionales se debe respetar la cosa juzgada y tener en cuenta la identidad de hechos, de manera que se respeta lo ya probado por la correspondiente jurisdicción.

En la misma línea, otra cuestión que plantea la existencia de estos dos procedimientos paralelos es que no se mantiene dicho paralelismo durante todo el proceso, de manera que, llegados a cierto punto, se da por terminado el procedimiento administrativo sin posibilidad de que, si se aprecia algún tipo de pronunciamiento contradictorio, se puede continuar por las vías establecidas por el ordenamiento mediante el procedimiento administrativo. Dicho de otra manera, y en palabras de MARTÍN QUERALT, «*no se puede abrir una vía administrativa, coetánea con la vía penal, (...) pero solo a ciertos efectos. La abro para aprovechar la ejecutividad del acto administrativo -lo que me permite no solo liquidar, sino también cobrar-, pero (...) la cierro cuando quien pretende valerse de esa misma*³⁶».

Por otro lado, esa imposibilidad de plantear recurso alguno frente a la liquidación vinculada al posible delito fiscal ha generado una respuesta negativa por parte de la mayoría de la doctrina por considerar que vulnera principios constitucionales tales como la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la CE, o el artículo 53.1 de la misma por el que se vinculan todos los derechos fundamentales a los poderes públicos.

³⁴ Cfr. RAMÍREZ GÓMEZ, S., «Las actuaciones de la administración tributaria...», *op. cit.* (Versión electrónica).

³⁵ ESPEJO POYATO, I., «Procedimiento tributario y delito fiscal en la prevista reforma de la LGT», *Revista de contabilidad y tributación*, núm. 388/2015, p. 33.

³⁶ MARTÍN QUERALT, J.B., «A vueltas con el anteproyecto de reforma de la Ley General Tributaria», *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, núm. 274/2014, p. 5.

Aspectos problemáticos del desarrollo de los procedimientos tributarios en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública

En este sentido se pronuncia, acertadamente, MARTÍN QUERALT al señalar que dicha imposibilidad de recurrir «*desnaturaliza el concepto de juez natural llamado a pronunciarse sobre la legalidad de la actuación administrativa*»³⁷.

Del mismo modo, ESPEJO POYATO apunta que todo ello implica al mismo tiempo una vulneración del principio por el cual los tribunales deben controlar la legalidad de la actividad de administrativa, así como su potestad reguladora recogida en el artículo 106 de la CE, en relación el derecho a un juez ordinario predeterminado por ley³⁸.

No obstante, PALAO TABOADA se pronuncia en sentido contrario, al considerar que dicha vulneración no existe porque la LGT atribuye a la jurisdicción penal la competencia para tratar aquellas actividades propias de la jurisdicción administrativa que estén relacionadas con el delito fiscal³⁹.

Por último, autores como ANÍBARRO PÉREZ han señalado que el único objetivo de establecer la referida imposibilidad de recurrir es «*conseguir sin demora la ejecutividad de un acto que va a incidir en el patrimonio del contribuyente, con consecuencias en ocasiones irreversibles*»⁴⁰.

De acuerdo con ello vuelve a quedar patente el afán recaudatorio de la Administración, primando de nuevo éste sobre el respeto de los derechos fundamentales de los principales y únicos verdaderamente afectados: los obligados tributarios⁴¹.

En definitiva, la imposibilidad de plantear recurso alguno frente a la liquidación vinculada al posible delito fiscal tiene la finalidad de evitar pronunciamientos dispares y

³⁷ MARTÍN QUERALT, J.B., «Una mirada a la irrecurribilidad en vía administrativa de la liquidación vinculada a delito», *Carta tributaria, Revista de opinión*, núm. 11/2016, p. 21.

³⁸ Cfr. ESPEJO POYATO, I., «Procedimiento tributario y delito fiscal...», *op. cit.* p. 29.

³⁹ Cfr. PALAO TABOADA, C., «Los procedimientos de aplicación de los tributos...», *op. cit.*, p. 71.

⁴⁰ Cfr. MENÉNDEZ MORENO, A., «El Título VII de la Ley General Tributaria...», *op. cit.* (versión electrónica).

⁴¹ IGLESIAS CAPELLAS, J., «Delito fiscal y proceso penal: crónica de un desencuentro», *Abogacía Española, Consejo General*.

Aspectos problemáticos del desarrollo de los procedimientos tributarios en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública

contradicторios en dos procedimientos distintos -penal y administrativo- sobre los mismos hechos, finalidad que se consigue con esta especialidad. No obstante, supone de nuevo una vulneración de principios constitucionales, tales como la tutela judicial efectiva, y de garantías del obligado tributario, quien se ve, ya no solo desfavorecido, sino también perjudicado.

V. CONCLUSIONES

A lo largo del presente Trabajo de Fin de Grado he desarrollado la evolución histórica de la legislación relativa a los procedimientos tributarios en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública, analizando los aspectos problemáticos que esto plantea en la actualidad y, de acuerdo con ello, he llegado a las siguientes conclusiones:

I.- La regulación del delito fiscal a lo largo de la historia en nuestro ordenamiento jurídico se ha debatido entre dos sistemas de prejudicialidad: civil y penal. En la actualidad, la regulación existente recoge un sistema mixto de ambas prejudicialidades, lo que supone la vulneración, en no pocas ocasiones, de diversos principios constitucionales, como es el caso del artículo 117.3 de la CE -juzgar y hacer ejecutar lo juzgado-, ya que se permite la prosecución de actuaciones administrativas sin existir previamente un pronunciamiento firme de la jurisdicción penal.

II.- De esta forma, cuando aparecen indicios de delito fiscal, la Administración Tributaria pasa el tanto de culpa a la jurisdicción penal -aunque las actuaciones sancionadoras se paralizan en virtud del principio *non bis in ídem*-, pero continúan las actuaciones tributarias de inspección y recaudación, lo que supone una clara vulneración, ya no solo de principios constitucionales, sino también de derechos del obligado tributario.

De hecho, esa prosecución del procedimiento administrativo -concretamente el de inspección- lleva consigo un procedimiento que se lleva a cabo de manera paralela: la fase preprocesal, en la que se llegan a pasar por alto algunos de esos derechos a los que se hace referencia, como es el derecho que tiene el obligado tributario a estar constantemente informado sobre el proceso. No solo eso, sino que además, en no pocas ocasiones, se utiliza la información recabada en el procedimiento de inspección en contra del obligado tributario en el proceso penal, ya que, a veces, la Administración Tributaria actúa como perito en dicho proceso.

III.- Al hilo de la anterior conclusión, y conforme a lo problemática analizada, esa continuación del procedimiento administrativo tiene como única finalidad proceder al cobro de la deuda tributaria lo antes posible.

Ese afán recaudatorio de la Administración Tributaria queda especialmente retratado con las especialidades recogidas en la última modificación realizada por la Ley

Aspectos problemáticos del desarrollo de los procedimientos tributarios en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública

34/2015, en las que me he centrado para el desarrollo del presente Trabajo: la separación de liquidaciones en función de su vinculación al posible delito contra la Hacienda Pública y la imposibilidad de recurrir la liquidación vinculada al posible delito fiscal.

IV.- De acuerdo con ello, se establece una clara preferencia por el orden penal, ya que, pese a la primera paralización del mismo y prosecución de las actuaciones inspectoras y recaudatorias por parte de la Administración Tributaria, finalmente la liquidación vinculada al posible delito que dicte esta última goza de carácter provisional, por lo que la última palabra la tiene la jurisdicción penal, quien será finalmente la encargada de determinar la cuota que el obligado tendrá que pagar.

Ello supone que, en opinión de la mayoría de la doctrina -a la que me adhiero-, que la jurisdicción penal emplee conceptos que son propios de la Administración Tributaria para determinar el importe de la cuota defraudada.

V.- Por el contrario, en lo que respecta a la especialidad de la dualidad de liquidaciones, la liquidación de aquellos elementos vinculados al posible delito fiscal trae consigo la problemática responsabilidad civil derivada del delito, cuyo objeto es la deuda tributaria que puede exigir la Administración Tributaria y que puede ocasionar fuertes repercusiones en el patrimonio del obligado tributario. Esa responsabilidad civil derivada del delito contraviene el principio de prejudicialidad penal, ya que se le permite a la Administración Tributaria que proceda al cobro de la deuda, sin previa sentencia firme del orden penal.

VI. Por otro lado, la imposibilidad de plantear recurso alguno frente a la liquidación vinculada al delito dictada por la Administración Tributaria supone una incoherencia por parte del legislador, ya que este permite, en un primer momento, la existencia y actuación simultánea de dos órdenes paralelos -civil y penal- y, sin embargo, en el instante en que el obligado tributario puede llegar a necesitar recurrir la liquidación dictada por, entre otros motivos, defectos procedimentales, no se le permite, puesto que se clausura la vía administrativa.

VII.- En definitiva, la legislación referida al delito contra la Hacienda Pública en nuestro país pone, en mi opinión, en una clara posición de desventaja al obligado tributario, ya que se están vulnerando principios y derechos, y todo ello simplemente por el afán recaudatorio que tiene la Administración Tributaria; un afán recaudatorio que

Aspectos problemáticos del desarrollo de los procedimientos tributarios en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública

puede llegar a ocasionar unos perjuicios al obligado tributario -más allá de los principios y derechos vulnerados- que, de resultar absuelto en el proceso penal, no van a resultar subsanados.

VI. BIBLIOGRAFÍA

- DE JUAN CASADEVALL, 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.
- DE MIGUEL CANUTO, E., «Actuaciones en supuestos de delitos contra la hacienda pública», *Aranzadi, Revista Quincena Fiscal*, núm. 10/2016 (versión electrónica).
- ESPEJO POYATO, I., «*Administración Tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*», Marcial Pons, Madrid, 2013.
- ESPEJO POYATO, I., «Procedimiento tributario y delito fiscal en la prevista reforma de la LGT», *Revista de contabilidad y tributación*, núm. 388/2015.
- LÓPEZ DÍAZ, A., «Procedimientos tributarios y delito fiscal en el Proyecto de Reforma de la LGT», *Civitas, Revista española de derecho financiero*, núm. 167/2015 (versión electrónica).
- MARTÍN QUERALT, J.B., «A vueltas con el anteproyecto de reforma de la Ley General Tributaria», *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, núm. 274/2014.
- MARTÍN QUERALT, J.B., «Una mirada a la irrecorribilidad en vía administrativa de la liquidación vinculada a delito», *Carta Tributaria, Revista de opinión*, núm. 11/2016.
- MENÉNDEZ MORENO, A., «El Título VII de la Ley General Tributaria: un fallido «paso a dos»», *Aranzadi, Revista Quincena Fiscal*, núm. 10/2017 (versión electrónica).
- MONTERO DOMÍNGUEZ, A., «*La reforma de la ley General Tributaria*», Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2015.
- PALAO TABOADA, C., «Los procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública en el Proyecto de Ley de Modificación de la LGT», *Civitas, Revista española de derecho financiero*, núm. 167/2015.

Aspectos problemáticos del desarrollo de los procedimientos tributarios en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública

- PALAO TABOADA, C., «El derecho a no autoincriminarse en el ámbito tributario», en *Justicia tributaria y derechos humanos*, Ortega (coord.), Instituto de Investigaciones Jurídicas: Universidad Autónoma de México, México, 2016.
- RAMÍREZ GÓMEZ, S., «Las actuaciones de la administración tributaria en los supuestos de delito contra la hacienda pública», *Civitas, Revista española de derecho financiero* núm. 171/2016 (versión electrónica).
- RANCAÑO MARTÍN, M.A., «El progresivo distanciamiento dogmático entre el ilícito penal y el ilícito tributario», *Aranzadi, Revista Quincena Fiscal*, núm. 15-16/2014.
- RUIZ GARCÍA, J.R., «Hacia un nuevo marco para las relaciones entre el procedimiento de inspección tributaria y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 359/2013.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., «La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015», *CEF, Fiscal Impuestos*, 2015.

VII. WEBGRAFÍA

- Informe de 30 de septiembre de 2014 del Consejo General del Poder Judicial al Anteproyecto de la Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Consultado a fecha de 6 de abril de 2020.
<http://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Consejo-General-del-Poder-Judicial/>

- Informe de 28 de junio de 2012 del Consejo General del Poder Judicial al Anteproyecto de la Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. Consultado a fecha de 9 de abril de 2020.
<http://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Consejo-General-del-Poder-Judicial/>

- IGLESIAS CAPELLAS, J., «Delito fiscal y proceso penal: crónica de un desencuentro», *Abogacía Española, Consejo General*. Consultado a fecha de 10 de abril de 2020. <https://www.abogacia.es/actualidad/noticias/delito-fiscal-y-proceso-penal-cronica-de-un-desencuentro/>

VIII. ANEXOS

1. ANEXO I: LEGISLACIÓN

Relación de legislación empleada para el desarrollo del presente Trabajo de Fin de Grado, ordenadas jerárquicamente y por orden cronológico.

- Constitución española de 1978.
- Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.
- Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal.
- Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública.
 - Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.
 - Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.
 - Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.
 - Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
 - Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social.
 - Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
 - Real Decreto-ley 6/1977, de 25 de enero, por el que se modifican determinados artículos de la Ley de Orden Público.
 - Real Decreto de 14 de septiembre de 1882 por el que se aprueba la Ley de Enjuiciamiento Criminal.
 - Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos.
 - Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

*Aspectos problemáticos del desarrollo de los procedimientos tributarios en supuestos
de delitos contra la Hacienda Pública*

- Decreto 3096/1973, de 14 de septiembre, por el que se publica el Código Penal, texto refundido conforme a la Ley 44/1971, de 15 de noviembre.

2. ANEXO II: JURISPRUDENCIA

Relación de sentencias del Tribunal Supremo, del Tribunal Constitucional y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos analizadas en el presente trabajo, ordenadas por orden cronológico.

- Sentencia de la Sala Primera del Tribunal Constitucional 2/1981, de 30 de enero (ECLI:ES:TC:1981:2). Presidente: D. Manuel García Pelayo y Alonso.
- Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Constitucional 77/1983, de 3 de octubre (ECLI:ES:TC:1983:77). Presidente: D. Jerónimo Arozamena Sierra.
- Sentencia de la Sala Segunda de lo Penal del Tribunal Supremo 9824/1990, de 27 de diciembre (ECLI:ES:TS:1990:9824). Presidente: D. Enrique Ruiz Vadillo.
- Sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo 8005/1991, de 5 de noviembre (ECLI:TS:1991:8005). Presidente: D. Manuel García de Miguel.
- Sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo 12865/1991, de 3 de diciembre (ECLI:ES:TS:1991:12865). Presidente: D. José Hermenegildo Moyna Menguez.
- Sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo 15818/1993, de 24 de febrero (ECLI:ES:TS:1993:15818). Presidente: D. Fernando Díaz Palos.
- Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 3 de mayo de 2001, caso J.B, *vs.* Suiza. Texto de la sentencia en lengua inglesa.
- Sentencia de la Sala Segunda de lo Penal del Tribunal Supremo 9359/2000, de 18 de diciembre (ECLI:TS:2000:9359). Presidente: D. Juan Saavedra Ruiz.
- Sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo 2374/2010, de 13 de mayo (ECLI:ES:TS:2010:2374). Presidente: D. José Ramón Soriano Soriano.