

Acerca de la posibilidad de girar liquidación tributaria habiéndose dictado sentencia penal absolutoria

Juan Calvo Vérguez

*Profesor titular (acreditado para catedrático) de
Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Extremadura*

EXTRACTO

El presente trabajo analiza la cuestión relativa a la posibilidad de que la Hacienda Pública practique liquidación tributaria habiéndose dictado sentencia penal absolutoria. Dicho análisis toma en consideración la última jurisprudencia dictada al respecto por el Tribunal Supremo así como la doctrina administrativa elaborada por el TEAC. El estudio de la cuestión ha de tener presente además la reforma introducida en su día por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, que introdujo en la LGT un nuevo título VI relativo a actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública, permitiendo la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública, considerándose inexistentes los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa.

Palabras clave: liquidación tributaria; delito fiscal; sentencia absolutoria; prescripción; interrupción.

Fecha de entrada: 12-06-2017 / Fecha de aceptación: 14-07-2017 / Fecha de revisión: 08-01-2018

About the possibility to practice tax settlement having dated an absolute criminal sentence

Juan Calvo Vérguez

ABSTRACT

The present paper analyzes the question concerning the possibility that the Public Treasury practice a tax assessment having handed down an acquittal criminal sentence. This analysis takes into account the last jurisprudence issued in this regard by the Supreme Court as well as the administrative doctrine elaborated by the TEAC. The study of the question must also take into account the reform introduced in its day by Law 34/2015, of September 21, which introduced in the LGT a new Title VI concerning actions and procedures for the application of taxes in cases of an offense against the Public Treasury, allowing for the practice of liquidations in the event of indications of an offense against the Public Treasury, being considered non-existent procedural defects that could have been incurred during the administrative procedure.

Keywords: tax settlement; tax offense; acquittal; prescription; interruption.

Sumario

- I. La evolución de la jurisprudencia del Tribunal Supremo: Análisis de las Sentencias del Alto Tribunal de 20 de noviembre de 2014 y 10 de abril de 2015
- II. Doctrina administrativa elaborada por el TEAC en unificación de criterio: La Resolución del TEAC de 4 de diciembre de 2014
- III. Alcance de la regulación introducida por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT

Referencias bibliográficas

Cómo citar este estudio:

Calvo Vérguez, J. (2018). Acerca de la posibilidad de girar liquidación tributaria habiéndose dictado sentencia penal absolutoria. *RCyT. CEF*, 420, 65-94.

I. LA EVOLUCIÓN DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO: ANÁLISIS DE LAS SENTENCIAS DEL ALTO TRIBUNAL DE 20 DE NOVIEMBRE DE 2014 Y 10 DE ABRIL DE 2015

Como seguramente se recordará, la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 20 de noviembre de 2014 (rec. núm. 3850/2012 –NFJ056897–) procedió a diferenciar respecto de la liquidación y de la sanción las consecuencias que una sentencia penal absolutoria con declaración de hechos probados tiene sobre la Administración tributaria¹.

La presente sentencia resolvía el recurso de casación interpuesto por el abogado del Estado contra la Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 21 de junio de 2012 (rec. núm. 375/2009 –NFJ047547–), dictada a resultas de un recurso contencioso-administrativo deducido frente a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 23 de julio de 2009, desestimatoria a su vez de la reclamación económico-administrativa interpuesta frente a la liquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2002 y de acuerdo sancionador.

Concretamente el origen de la controversia suscitada se situaba en unas actuaciones inspectoras que, apreciando la existencia de indicios de un posible delito fiscal, condujeron a una suspensión de las actuaciones, remitiéndose el expediente al Ministerio Fiscal al estimarse que una constructora había vendido inmuebles con sobreprecio, no declarado, apoyándose para ello tanto en las declaraciones de unos compradores como en la aplicación del régimen de estimación indirecta, a resultas del cual se terminó extendiendo a más compradores que no prestaron declaración de los resultados obtenidos a raíz de los testimonios de quienes confirmaron que habían pagado un sobreprecio del que no había quedado constancia documental. Inicialmente el Juzgado de lo Penal, tomando en consideración las cantidades que los declarantes habían señalado y las resultantes de la comprobación inspectora de salida de fondos de las cuentas de compradores sin justificación alguna de destino (a resultas de la aplicación del citado régimen de estimación directa), y tras rechazar las cantidades que la Administración tributaria señalaba como defraudadas como consecuencia de la aplicación del régimen de estimación indirecta, terminó imponiendo

¹ Acerca del alcance del citado pronunciamiento véase con carácter general Carrasquer Clarí, M. y Martín Queralt, J. (2015). La regularización tributaria sobre hechos no probados en vía penal (Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de noviembre de 2014). *Tribuna Fiscal*, 277. Recuperado de <www.laleydigital.com>.

condena por delito fiscal. Sin embargo dicha condena sería posteriormente anulada por la Audiencia Provincial, al estimarse que solo cabía tomar en consideración las cantidades resultantes de quienes expresamente señalaron que habían pagado un sobreprecio y que no se les había facilitado factura alguna por ello.

Dicho pronunciamiento absolutorio de la Audiencia Provincial motivó la firma de un acta de disconformidad levantada sobre la base de unos hechos que el órgano judicial no consideró probados en la que el actuario señaló que la sentencia no suponía impedimento para la vía administrativa, ya que se limitaba a rebatir la veracidad, en el ámbito penal, de la prueba testifical por la no ratificación en el juicio oral de la totalidad de los compradores a los que la Inspección había citado. Con carácter adicional se rechazaba la proyección al ámbito administrativo de la no admisión en el ámbito penal del método de estimación indirecta para determinar la base imponible. Con posterioridad, sin embargo, la AN procedió a estimar el recurso y acordó anular tanto la liquidación como la sanción, considerando a tal efecto que no procedía regularizar sobre la base de unos hechos que no se consideraron probados penalmente. De conformidad con lo declarado por el citado órgano judicial «al tratarse de una sentencia absolutoria, la vinculación a los hechos probados únicamente permite a la Administración tributaria la regularización tributaria del sujeto pasivo dentro de los límites cuantitativos fijados por dicha sentencia».

Pues bien, tal y como analizaremos a continuación, tras la interposición por parte del abogado del Estado de recurso ante el TS, este resolvió a través de la presente Sentencia de 20 de noviembre de 2014 estimar el recurso en cuanto a la liquidación, admitiendo la regularización efectuada y confirmando la anulación de la sanción. De conformidad con lo manifestado por el Alto Tribunal el hecho de que se dicte sentencia penal absolutoria a resultados de la cual el importe defraudado quede fijado en una determinada cantidad que no supera el umbral del delito no vincula a la Administración tributaria a efectos de regularizar la situación del sujeto, resultando en consecuencia posible girar liquidación sobre una cantidad defraudada superior resultante de la aplicación por parte de la Administración tributaria del método de estimación indirecta que, en el presente caso, permitió fijar los hechos en los que se basó la liquidación y que no pudieron ser probados en vía penal mediante métodos indiciarios o presunciones.

El abogado del Estado articuló su recurso de casación con la formulación de un solo motivo en el que, por el cauce del artículo 88.1 d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, alegaba la existencia de infracción por parte de la sentencia impugnada del artículo 77.6 de la antigua Ley General Tributaria (LGT) de 1963, el cual establecía que «En los supuestos en que la Administración tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa. De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria continuará el expediente sancionador con base en los hechos que los tribunales hayan considerado probados».

En el concreto supuesto de autos planteado, el Alto Tribunal acepta la regularización llevada a cabo por la Inspección, basada en la aplicación del régimen de estimación indirecta sobre las operaciones en que no se ha probado la existencia de sobreprecio, al considerar que si se estimó probado que el 27% del total de ventas se hizo con dinero negro, era razonable pensar que el resto de las operaciones se hizo de un modo semejante, por lo que se aplica la media ponderada de las operaciones con sobreprecio probado a la totalidad de las mismas.

Considera, sin embargo, el TS que no puede hacerse lo mismo en cuanto a la aplicación de la sanción, ya que sobre el supuesto de autos pesa una declaración del orden penal absolutoria –no se apreció la existencia de delito–, en el ejercicio del *ius puniendi*, que categóricamente se pronuncia teniendo por probado que la cifra defraudada asciende a una determinada cantidad, inferior a la considerada probada en vía administrativa. A mayor abundamiento la sentencia penal en cuestión contenía una relación de hechos probados a los que había de estarse, y dichos hechos eran los que habían de servir de base a la Administración tributaria en el ejercicio de su potestad sancionadora, quien solo podría perseguir y castigar el ilícito en cuestión por la suma defraudada considerada probada por la jurisdicción penal, ya que de lo contrario conculcaría el principio *non bis in idem*² y el de cosa juzgada positiva.

Respecto de la incidencia del citado principio *ne bis in idem* consideró el TS a través de la presente Sentencia de 20 de noviembre de 2014 que, si bien la aplicación del citado principio implica que, una vez conocido y resuelto un asunto por un órgano judicial previamente a la que lo haga un órgano administrativo, este viene obligado a respetar la base fáctica determinada por aquel y la cosa juzgada derivada del pronunciamiento judicial, la aplicación del citado principio ha de limitar su eficacia al ámbito sancionador tributario, dejando al margen de esta garantía constitucional a la actividad tributaria de regularización.

Sucede no obstante que, tal y como han puesto de manifiesto Carrasquer Clarí y Martín Queralt³ la STS parece entrar en contradicción con lo previamente declarado en su día por el Alto

² En relación con el necesario respeto que ha de tener lugar a este principio recuerda además el TS la doctrina elaborada por el Tribunal Constitucional (TC) a través de su Sentencia 77/1983, de 3 de octubre (rec. núm. 368/1982 –NFJ000032–), de conformidad con la cual «El principio *non bis in idem* determina una interdicción de la duplicidad de sanciones administrativas y penales respecto de unos mismos hechos, pero también conduce a la imposibilidad de que, cuando el ordenamiento permite una dualidad de procedimientos, y en cada uno de ellos ha de producirse un enjuiciamiento y una calificación de unos mismos hechos, el enjuiciamiento y la calificación puedan producirse, se hagan con independencia, si resultan de la aplicación de normativas diferentes, pero que no pueda ocurrir lo mismo en lo que se refiere a la apreciación de los hechos, pues es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado [...] Lo declarado por sentencia firme constituye una verdad jurídica y un efecto negativo que determine la imposibilidad de que se produzca un nuevo pronunciamiento sobre el tema». A juicio del TS dicha doctrina del TC dejaba abierta la posibilidad de acometer la calificación diferente de unos mismos hechos como consecuencia de la aplicación de normativas diferentes, ya que lo único que establece, con base en el principio *ne bis in idem*, es la prohibición de dos sanciones, no la de dos pronunciamientos sobre los mismos hechos.

³ Carrasquer Clarí, M. y Martín Queralt, J. (2015). La regularización tributaria sobre hechos no probados en vía penal (Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de noviembre de 2014), ob. cit. Con carácter adicional alu-

Tribunal a través, entre otras, de su Sentencia de 23 de septiembre de 2013 (rec. núm. 2838/2012 –NFJ069032–), en la que se señaló que se ha de reconocer la vinculación respecto a la existencia o no existencia de los hechos probados en vía penal, con independencia de que se admita expresamente una diferente valoración o calificación de dichos hechos por la aplicación de normativas diferentes. De conformidad con lo manifestado por el Alto Tribunal en dicha sentencia el principio *non bis in idem* impide «que hechos que la sentencia penal, de carácter preferente, da por no probados, se consideren probados luego en el expediente disciplinario, pues [...] los hechos no pueden existir y no existir en ambos procedimientos penal y disciplinario».

Lo anterior ha de entenderse sin perjuicio de que, existiendo sobreseimiento, no haya declaración de hechos probados o los hechos sobre los que haya que liquidar y sancionar no hayan sido objeto de enjuiciamiento en sede penal, ya que en este último caso la Hacienda Pública sí que contaría con libertad para apreciar y calificar los hechos en el procedimiento de inspección⁴.

En relación con el alcance de esta Sentencia de 20 de noviembre de 2014 se preguntan además Carrasquer Clarí y Martín Queralt⁵ por qué razón la vinculación de la Administración tributaria a los hechos probados no alcanza a la regularización de la situación del contribuyente, cuando tales hechos (las cantidades que efectivamente se cobraron) fueron los mismos que sirvieron para sancionar al contribuyente. En definitiva, el *non bis in idem* podría llegar a verse afectado, no ya solo en su vertiente material (imposición de dos sanciones a resultas de un mismo hecho), sino también en su vertiente procesal, dada la existencia asimismo de dos procedimientos incoados por unos mismos hechos⁶.

den los citados autores a la existencia de una STS de fecha 7 de julio de 2011 (rec. núm. 5417/2009 –NFJ043861–), en la que se concluyó que «[...] En los supuestos en que la resolución judicial penal previa se funda, en la falta de justificación o prueba, no puede considerarse en contradicción con otra posterior de distinto orden jurisdiccional o administrativa, que deriva de la aplicación de criterios informadoras del reparto de competencias llevado a cabo por el legislador». Ahora bien, tal y como precisan estos autores, mientras que en el supuesto de autos de la Sentencia de 7 de julio de 2011 las lesiones existieron, en el supuesto de los presuntos sobreprecios analizado por el TS a través de la presente Sentencia de 20 de noviembre de 2014 estos fueron únicamente presuntos. A mayor abundamiento apuntan estos autores, refiriéndose al alcance de la citada STS de 7 de julio de 2011, que dicho pronunciamiento «parte de la existencia de un "sobreseimiento provisional" en vía penal, que ni contiene relación de los hechos probados, ni produce efecto de cosa juzgada, mientras en el caso que nos ocupa existe una "sentencia penal absolutoria" con relación de hechos probados y evidente efecto de cosa juzgada».

⁴ En este sentido se pronunció además el TS mediante Sentencia de 28 de noviembre de 2011 (rec. núm. 3275/2009 –NFJ045424–), en la que se subrayó que «[...] Nada impedía a la Administración reanudar las actuaciones a partir del sobreseimiento, pues ya no existía prejudicialidad penal, y continuar con la comprobación de los ejercicios inspeccionados [...]. La Inspección tenía total libertad para llevar a cabo la calificación que considerase oportuna respecto de los hechos investigados y exigir la acreditación de los gastos que puso de manifiesto el sujeto pasivo e incoar el correspondiente expediente sancionador por unos acontecimientos que, a la vista del sobreseimiento, no habían sido objeto de enjuiciamiento en sede penal».

⁵ Carrasquer Clarí, M. y Martín Queralt, J. (2015). La regularización tributaria sobre hechos no probados en vía penal (Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de noviembre de 2014), ob. cit.

⁶ A la luz de los dictados de esta STS de 20 de noviembre de 2014 se formulan Carrasquer Clarí, M. y Martín Queralt, J. (2015). La regularización tributaria sobre hechos no probados en vía penal (Comentario a la Sentencia del Tribunal

Recapitulando, afirmó el TS a través del presente pronunciamiento que la sentencia de instancia no interpretó correctamente la Sentencia del Alto Tribunal de 7 de julio de 2011, no aplicando además correctamente la doctrina sobre los efectos de las sentencias penales absolutorias respecto de la procedencia de la regularización. Y es que la sentencia de instancia consideró que aquellos pronunciamientos que se dictan en el orden jurisdiccional penal de signo absolutorio producen efectos de vinculación respecto de los hechos probados, quedándose en ello y considerando que la STS de 7 de julio de 2011 confirmaba su tesis cuando, como ya se ha indicado, en este último pronunciamiento se señalaba algo más de lo que estimaba la sentencia de instancia, no existiendo, por tanto, incongruencia o discordancia entre el argumento de la sentencia impugnada y el fallo, sino error en aquel.

En efecto, la STS de 7 de julio de 2011, sin perjuicio de poner de relieve que los autos de sobreseimiento provisional no producen efectos de cosa juzgada, concluyó además que en los supuestos en que la resolución judicial penal previa se funda en la falta de justificación o prueba, no puede considerarse en contradicción con otra posterior de distinto orden jurisdiccional o administrativa, que deriva de la aplicación de criterios informadores del reparto de competencias llevado a cabo por el legislador. Y es que cuando se llega a la absolucón al no haberse apreciado la existencia de delito nada impide para que la Administración tributaria pueda iniciar o continuar sus actuaciones, si bien ha de atenerse a los hechos que los tribunales penales hubieran considerado probados, aunque su valoración no vincula a la Administración, salvo que exista la declaración expresa de no haber existido los mismos.

La estimación del motivo en los citados términos comportaba la anulación de la sentencia de instancia, obligando además al TS a resolver aquello que procediese dentro de los límites en que se planteaba la controversia. En este sentido el TS confirmó el resultado obtenido por aplicación del régimen de estimación directa en los dos grupos de compradores respecto de los cuales la Inspección llevó a cabo tareas de información y comprobación. No obstante, si bien la sala consideró procedente estimar el recurso de casación interpuesto por el abogado del Estado en cuanto a la regularización de la situación tributaria de la parte recurrida llevada a cabo por la Inspección y desestimar la demanda de la parte actora, entendió que no podía prosperar el recurso de casación en cuanto a la sanción impuesta, atendidas las singularidades que concurren en el caso concreto.

A juicio del TS existen supuestos en los que unos mismos hechos pueden ser constitutivos de delitos y de infracciones administrativas, o como en este caso, tributarias, en cuyo caso, de

Supremo de 20 de noviembre de 2014), ob. cit., entre otras, las siguientes preguntas: «¿No estaremos asentando las bases para que, de una forma ya irreversible, se admita la autonomía calificadora de la Administración tributaria y se admita como válido el desconocimiento por la Administración de aquello que ha sido declarado como verdad inconcusa por parte de un Tribunal Penal? ¿Cómo puede fundamentarse la adecuación a derecho de una liquidación tributaria por unos beneficios que penalmente se consideran como no probados? [...] ¿Cómo vamos a conciliar la incontestable competencia del Juez de lo Penal para fijar la cuantía defraudada por un determinado hecho imponible con la fijada por la Administración tributaria para una parte de ese mismo hecho imponible? ¿Tendrá la Administración que comunicar al juez la cuantía de la parte del hecho imponible no contaminada por el delito para que, sumada a la apreciada por el juez en lo tocante al delito, cifre el juzgador la cuantía a que se eleva la deuda tributaria por el hecho imponible?».

concurrir las identidades de sujeto, hecho y fundamento, el pronunciamiento absolutorio con declaración de hechos probados en sede penal excluiría un pronunciamiento condenatorio en vía administrativa por prohibirlo el principio *non bis in idem*. Y a este respecto recuerda el Alto Tribunal que el delito fiscal y algunas manifestaciones de las infracciones tributarias tienen como acción rectora la de defraudar a la Hacienda Pública mediante la falta de ingreso de la suma correspondiente, tratándose de conductas ontológicamente iguales con las que se pretende proteger el mismo bien jurídico, sin otra diferencia más que el importe de lo defraudado supere el límite fijado legalmente de 120.000 euros, que constituye elemento objetivo del delito.

En el presente caso, como ya se ha señalado, la jurisdicción penal intervino en atención a los mismos hechos constitutivos de la base fáctica que dio lugar al inicio de actuaciones inspectoras y que, por la gravedad de la conducta y su presumible resultado, fueron remitidas al orden penal por la Administración tributaria. La jurisdicción penal enjuició los mismos hechos base de la actuación inspectora y no apreció la existencia de delito, produciéndose una declaración del orden penal, en el ejercicio del *ius puniendi*, que categóricamente se pronunció no apreciando la existencia de delito, siendo la sentencia penal absolutoria. Y, si bien el TS no comparte con la sala juzgadora sus reticencias sobre la virtualidad del régimen de estimación indirecta para condenar penalmente, se reconoce que aquella contiene una relación de hechos probados (los referidos) a los que ha de estarse, siendo dichos hechos los que han de servir de base a la Administración tributaria en el ejercicio de su potestad sancionadora, dentro de la manifestación única del *ius puniendi* estatal, que le corresponde.

Por lo tanto, si el órgano judicial ha enjuiciado el ilícito perseguido y declara que no es delito porque el mismo no alcanza la suma de 120.000 euros, dicha declaración vincula a la Administración, de manera que solo podrá perseguir y castigar dicho ilícito, que es el mismo ya enjuiciado en sede jurisdiccional, con base en los hechos tenidos por probados por el órgano judicial, esto es, por la suma defraudada. De lo contrario se conculcaría el principio *non bis in idem* en los términos contemplados y se conculcaría el principio de cosa juzgada positiva, ya que abarcar como base imponible y cuota defraudada la totalidad de la suma resultante de la regularización llevada a cabo implicaría desconocer el pronunciamiento judicial que expresamente determinó tras su enjuiciamiento hasta dónde alcanzaba el ilícito reprochado, delimitando el margen en el que podía actuar la Administración tributaria.

Ha de precisarse, por otra parte, que la STS de 20 de noviembre de 2014 contiene votos particulares en los que varios magistrados se apartaron de lo fallado por la opinión mayoritaria. A través de dichos votos particulares se argumentó, respectivamente, que debió haberse estimado el recurso íntegramente y que el citado recurso debió inadmitirse, siendo desestimado en su integridad.

Recuérdese además a este respecto que el antiguo artículo 180 de la LGT permitía abstenerse a la Administración de seguir el procedimiento administrativo y haber pasado el tanto de culpa a la jurisdicción penal, ya que los mismos hechos están *sub iudice* en dicha jurisdicción, que tiene desde luego e indiscutiblemente carácter preferente sobre la vía administrativa. En efecto, el citado precepto de la LGT, en su redacción anterior a la reforma introducida por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT, preveía la paralización del procedimiento de

liquidación como mecanismo para evitar la posible existencia de pronunciamientos contradictorios sobre unos mismos hechos. De este modo, aun cuando no se apreciara la existencia de delito, la Administración tributaria ha de quedar vinculada por la declaración de hechos que pueda contener el pronunciamiento judicial, cuando dichos hechos son los configuradores del hecho imponible objeto de la liquidación. Ello implica la suspensión de todo el procedimiento administrativo, sin que la Administración pueda desagregar el hecho imponible y proseguir con la liquidación y cobro de aquellos conceptos no afectados por su posible vinculación con el presunto delito.

Así las cosas en el supuesto de que los mismos hechos estuviesen *sub iudice* no se podrían continuar las actuaciones inspectoras por mandato del citado artículo 180 de la LGT, el cual, bajo el título «Principio de no concurrencia de sanciones tributarias» pretende evitar precisamente que sobre los mismos hechos haya dos sanciones, la penal y la administrativa, o que se regularice en sede administrativa en contradicción con lo que se establezca en sede penal. Tal y como señalaba el citado precepto en su apartado primero con anterioridad a la reforma introducida por la Ley 34/2015

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

Con carácter general las principales situaciones conflictivas se plantean cuando la Administración no paraliza actuaciones por un puro interés recaudatorio. En este sentido lo que puede realizar la Inspección es estimar que si, por ejemplo, en sede del impuesto sobre el valor añadido (IVA), no se ha llegado a los 120.000 euros de cuota defraudada, respecto del citado gravamen no se envía a delito, pero sí que podría enviarse, por ejemplo, el impuesto sobre sociedades, que es lo que supera el umbral. O también podría llegar a suceder que, siendo enjuiciados dos o más ejercicios, se envíe a delito el ejercicio que sí sobrepasa los 120.000 euros, no enviando en cambio los ejercicios que no llegan a esa cantidad.

Desde nuestro punto de vista son los hechos los que están *sub iudice* y, por tanto, esos hechos (por ejemplo, facturas que no se corresponden con servicios reales) han de dilucidarse en sede penal, lo que implica «abstenerse de liquidar» y no emitir una liquidación provisional afir-

mando como si fuera una verdad algo que está pendiente de decisión en sede de un juzgado de lo penal. Solo cuando ello acabe, la Administración podrá, en su caso, liquidar.

Por su parte, la STS de 10 de abril de 2015 (rec. núm. 1032/2013 –NFJ058248–), relativa a la incidencia del principio *ne bis in idem* tratándose del desarrollo de un procedimiento de liquidación posterior a una sentencia penal absolutoria (pudiendo producirse en consecuencia la continuación de la actividad liquidadora tras dicha sentencia penal absolutoria), vino a desestimar el recurso de casación interpuesto contra una SAN de 23 de enero de 2013 (rec. núm. 184/2011 –NFJ069096–), que desestimaba a su vez un recurso interpuesto en casación contra una Resolución del presidente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de 21 de marzo de 2011, por la que se desestimaba la reclamación por daños y perjuicios presuntamente ocasionados por determinadas actuaciones de la Dependencia de la Agencia⁷.

Habiéndose invocado en el presente caso una supuesta irracionalidad de la actuación de comprobación tributaria que tuvo lugar por parte de la Administración tributaria tras una sentencia penal absolutoria así como que los razonamientos utilizados en la sentencia de instancia en relación con la prueba pericial practicada resultaban ilógicos, irracionales y arbitrarios, vulnerándose a tal efecto lo dispuesto en el artículo 218.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, afirma el TS que tanto la sentencia penal absolutoria como las actuaciones en vía administrativa posteriores son completamente diferentes. En opinión del tribunal el que un hecho no sea constitutivo de delito no significa que no lo sea de infracción tributaria o que pueda dar lugar a una regularización o liquidación tributaria. En consecuencia, a juicio del tribunal, la actuación de la AEAT resultaba razonable y razonada, no concurriendo, por tanto, el requisito de la antijuridicidad de la lesión que justificaría la responsabilidad patrimonial por daños.

Por lo que respecta a la cuestión relativa a la existencia de una posible vulneración del principio *non bis in idem*, recuerda el Alto Tribunal que dicho precepto debe entenderse en el sentido de que prevé la posibilidad de continuar con el procedimiento administrativo de liquidación tributaria después de haberse dictado una sentencia absolutoria, siempre que se respeten los hechos que el tribunal penal hubiese considerado probados. Y, a este respecto, los criterios de enjuiciamiento que han de seguirse en la jurisdicción penal son distintos de los que operan en los procedimientos de comprobación y liquidación tributaria de manera que, a pesar de que se parta de los mismos hechos, la actuación administrativa tiene como fin el cumplimiento de la obligación fiscal y prescinde del elemento subjetivo del conocimiento de la defraudación y de la existencia

⁷ Concretamente en el presente supuesto planteado, la Administración tributaria, en el ejercicio de sus competencias, inició actuaciones de comprobación e investigación por el IVA de los ejercicios 2001 a 2003. Paralelamente se había iniciado procedimiento abreviado por posible delito contra la Hacienda Pública, el cual finalizó con una sentencia absolutoria, tras la cual se reanudaron las actuaciones en vía administrativa, que dieron como resultado liquidaciones y sanciones. El recurrente formuló reclamación contra ellas, la cual fue estimada por el TEAC, interponiéndose con carácter adicional reclamación por daños y perjuicios que se estimaban ocasionados por determinadas actuaciones de la AEAT, la cual no fue aceptada por el presidente de la Agencia, siendo la última resolución denegatoria objeto de un recurso de casación que fue desestimado por la AN mediante Sentencia de 23 de enero de 2013.

de una operación fraudulenta, claves en la absolución penal. De este modo, el hecho de que la sentencia dictada en apelación considerase que de los indicios en los que se apoyaba la acusación no se desprendía como conclusión natural e inequívoca el conocimiento del imputado de que las empresas proveedoras eran meras empresas de facturación, no era óbice para entender, partiendo de los mismos indicios, la justificación de una regularización tributaria. En suma, tal y como concluye el TS, la actuación de liquidación tributaria no podía considerarse ni ilegal ni irrazonable, no generando además una responsabilidad patrimonial.

II. DOCTRINA ADMINISTRATIVA ELABORADA POR EL TEAC EN UNIFICACIÓN DE CRITERIO: LA RESOLUCIÓN DEL TEAC DE 4 DE DICIEMBRE DE 2014

Apenas unos días después de la aparición de la STS de 20 de noviembre de 2014 se publicaba la Resolución del TEAC de 4 de diciembre de 2014 (R. G. 8667/2012 –NFJ056658–), dictada en unificación de criterio, y a través de la cual se analizaba la cuestión relativa a si, en relación con un periodo y concepto impositivo objeto de un procedimiento inspector, la Administración puede practicar liquidación provisional por aquellos motivos de regularización respecto de los cuales no aprecia en la conducta del obligado tributario indicios de delito, cuando también existen otros motivos de regularización de la situación tributaria del contribuyente respecto de los cuales sí aprecia la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública.

Afirma el TEAC a través de la presente resolución, procediendo a tal efecto a unificar criterio a pesar de tratarse de unos hechos acaecidos antes de la entrada en vigor de la reforma del Código Penal de 2012, que cuando para un mismo periodo y concepto impositivo objeto de un procedimiento inspector existen motivos de regularización en los que se aprecian indicios de delito fiscal junto con irregularidades administrativas por hechos distintos y sin conexión con los presuntamente delictivos, cabe su separación dictando la correspondiente liquidación provisional en la parte en la que no concurren los elementos característicos del tipo penal. Y ello de acuerdo con lo declarado por el TS en su Sentencia de 9 de junio de 2014 (rec. núm. 1419/2012 –NFJ054623–), a través de la cual se confirmó el criterio también sostenido por la AN mediante Sentencia de 1 de marzo de 2012, en la que se consideró que no se estaba infringiendo el antiguo artículo 180.1 de la LGT por el hecho de que la Inspección regularizara mediante liquidación los hechos que no se encuentran afectados por el posible delito fiscal y paralice el procedimiento inspector respecto de aquellos que pueden ser constitutivos de delito.

De entrada reconoció el TEAC que en la normativa tributaria aplicable al tiempo de los hechos analizados (Ley 58/2003 en su redacción anterior a la reforma operada por la Ley 34/2015) no existía ningún precepto que expresamente dispusiera que cuando la Administración aprecie la existencia de posibles indicios de delito contra la Hacienda Pública pueda liquidar previamente a la remisión del expediente al Ministerio Fiscal aquellos elementos de la obligación tributaria en cuya regularización no aprecie tales indicios, a diferencia de lo que sucede tras la reforma operada por

la Ley Orgánica 7/2012 en el artículo 305.5 del Código Penal y de lo que, en concordancia con lo anterior, señala en la actualidad el artículo 150.2 de la LGT, al que posteriormente nos referiremos.

Ahora bien la ausencia de un precepto semejante no significa necesariamente que tal actuación no pueda inferirse de otros preceptos de la propia normativa tributaria. Y, teniendo presente que la citada reforma introducida por la Ley Orgánica 7/2012 persiguió la liquidación por la Administración de los conceptos y cuantías de la obligación tributaria vinculados con el posible delito, concluyó el TEAC en la presente Resolución de 4 de diciembre de 2014 que «[...] La referencia expresa del apartado quinto del artículo 305 del Código Penal a la posibilidad de realizar una liquidación de los elementos de la obligación tributaria no ligados al delito debe interpretarse en esa clave, es decir, no como una autorización para realizar algo anteriormente proscrito sino como la consecuencia necesaria del permiso concedido a la Administración tributaria para la liquidación de los conceptos vinculados al delito, verdadero objeto de la reforma, liquidación esta que por depender en último término de las conclusiones del proceso penal exigirá una tramitación separada –y que habrá de establecer la normativa tributaria– de aquella que contiene la regularización de los elementos no vinculados al delito fiscal y a la que se refiere el nuevo precepto del Código diciendo que seguirá la tramitación ordinaria».

A juicio del TEAC la norma común a los casos recogidos en el artículo 190.4 del 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 (RGGIT), consiste en que procede dictar más de una propuesta de liquidación en relación con la misma obligación tributaria por concurrir la serie de circunstancias que se contemplan, pudiendo encajarse plenamente en el citado precepto aquel supuesto en virtud del cual la Inspección practica, para un mismo periodo y concepto impositivo, la regularización de los indicios de delito fiscal a los que se suman otro tipo de irregularidades.

En definitiva si, por el mismo concepto y periodo, hay indicios de delito contra la Hacienda junto a irregularidades administrativas por otros hechos sin conexión con aquellos, al amparo de lo que, por aquel entonces, establecían los artículos 180 de la LGT (en su redacción previa a la reforma introducida por la Ley 34/2015) y 190.4 del RGGIT, cabe la desagregación y la liquidación provisional.

Defendía además el TEAC que lo dispuesto por el apartado primero del antiguo artículo 180 de la LGT no se veía vulnerado por el hecho de que la Inspección, con carácter previo al envío del expediente a la jurisdicción penal para que no se superpusieran las actuaciones, liquidara los hechos no afectados por el posible delito y paralizara el procedimiento inspector respecto de los que pudieran ser constitutivos de delito, pues. Esto fue precisamente lo que sucedió en el presente caso, excluyendo de la actividad inspectora de la Administración aquellos aspectos relacionados con las posibles infracciones penales detectadas y siguiendo la tarea respecto de los que carecían de vinculación con ellas.

Recuérdese además a este respecto que, en relación con la posibilidad de dictar liquidaciones provisionales, establece el artículo 190.4 del RGGIT que las liquidaciones podrán ser provisionales, además de en los casos que señala el artículo 101.4 b) de la LGT, cuando sea posible y se haya plan-

teado un conflicto en la aplicación de la norma tributaria y no sea el objeto único de la regularización; cuando concluyan las actuaciones respecto de parte de los elementos de la obligación y sea posible la desagregación; y cuando se realice una comprobación de valores y se regularicen otros elementos de la obligación tributaria. Dicho artículo 104.1 b) de la LGT permite, a su vez, la práctica de liquidaciones provisionales cuando proceda formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria, estimándose que así sucede: en las actas con acuerdo, según el artículo 155 de la LGT, que no incluyan todos los elementos de la obligación tributaria; cuando la conformidad no se refiera a toda la propuesta de regularización; cuando se realice una comprobación de valor y no sea el objeto único de la regularización; y cuando así esté previsto reglamentariamente.

En suma, a juicio del TEAC de la vigente redacción del artículo 305.5 del Código Penal no se puede extraer ningún elemento interpretativo que permita inferir que antes de la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012 la Administración no pudiera practicar liquidación respecto de los conceptos y cuantía no vinculados con el posible delito, concluyendo a tal efecto que la normativa tributaria vigente por aquel entonces permitía practicarla. Y ello al amparo de lo declarado por la STS de 9 de junio de 2014 y de lo dispuesto en el RGGIT.

Téngase presente además a este respecto que, como ya se ha analizado, el antiguo artículo 180.1 de la LGT establecía la obligación de suspender el procedimiento administrativo en tanto se resolviese el enjuiciamiento penal de las conductas constitutivas de delito. No obstante, según el Tribunal Supremo dicho precepto no se vulnera por el hecho de que la Inspección –con carácter previo al envío del expediente a la jurisdicción penal para que no se superpongan las actuaciones– liquide los hechos no afectados por el posible delito y paralice el procedimiento inspector respecto de los que pueden ser constitutivos de delito. Pues bien esto fue lo que sucedió en el presente caso, excluyéndose de la actividad inspectora de la Administración aquellos aspectos relacionados con las posibles infracciones penales detectadas y siguiendo la tarea respecto de los que carecían de vinculación con ellas. Y, admitida la desagregación y atendiendo a lo dispuesto en el artículo 190.4 b) del RGGIT, el TEAC consideró que la liquidación practicada era provisional, concluyéndose a tal efecto que cuando para un mismo periodo y concepto impositivo objeto de un procedimiento inspector existan motivos de regularización en la que se aprecien indicios de delito contra la Hacienda Pública junto con irregularidades meramente administrativas por hechos distintos y sin conexión con los hechos presuntamente delictivos resulta posible su desagregación siendo dictada la correspondiente liquidación provisional en la parte en la que no concurren los elementos característicos del tipo penal.

III. ALCANCE DE LA REGULACIÓN INTRODUCIDA POR LA LEY 34/2015, DE 21 DE SEPTIEMBRE, DE MODIFICACIÓN PARCIAL DE LA LGT

Como es sabido, la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de reforma parcial de la LGT, introdujo en la citada ley un nuevo título VI relativo a actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública.

Los artículos 250 y 253 de la LGT, en su vigente regulación aprobada, permiten la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública considerándose inexistentes los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa. Y ello teniendo presente el otorgamiento de la facultad de liquidar la cuota defraudada a la Administración a través de una nueva categoría de liquidación provisional y la continuación del procedimiento de apremio a pesar de la remisión del expediente de delito a la autoridad judicial o al Ministerio Fiscal, sin posibilidad de recurrir en vía económico-administrativa la liquidación tributaria.

Señala concretamente el artículo 250 de la LGT, encargado de regular la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delitos contra la Hacienda Pública (y a través del cual se reconoce la facultad contenida en el art. 305 del Código Penal y relativa a la posibilidad de que la Administración, en paralelo a la remisión del expediente a la fiscalía o al juzgado, pueda practicar la correspondiente liquidación de la deuda tributaria y desarrollar las actuaciones de cobro), 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 con sujeción a las reglas que se establecen en el presente título. En dicho supuesto procederá además dictar liquidación de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación separando en liquidaciones diferentes aquellos que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y aquellos otros que no se encuentren vinculados con aquel.

Se refiere así este artículo 250 de la LGT a la posibilidad de pasar el tanto de culpa al juez o remitir el expediente al Ministerio Fiscal en el ínterin entre la finalización del procedimiento de comprobación y el inicio del sancionador. Asimismo se prevé que pueda pasarse el tanto de culpa o remitir el expediente sin que se haya tramitado ni el procedimiento de comprobación ni el sancionador, como ocurrirá, entre otros supuestos, cuando haya prescrito la deuda tributaria, sin que haya transcurrido el plazo de prescripción del delito.

Por tanto, y de acuerdo con lo señalado por el citado artículo 250 de la LGT en su vigente redacción, cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública continuará con la tramitación del procedimiento administrativo de acuerdo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de que además se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal. La Administración tributaria procederá a dictar liquidación de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, separando en liquidaciones diferentes, si se diera el caso, aquellos que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, de aquellos otros que no estén vinculados con dicho delito.

Esta liquidación administrativa vinculada con el delito tendrá en todo caso carácter provisional, debiendo ajustarse a lo dispuesto en el título VI de la LGT y no procediendo frente a ella recurso o reclamación en vía administrativa ni tampoco en vía jurisdiccional contencioso-administrativa.

nistrativa, sin perjuicio del ajuste de la cuota que pueda proceder con arreglo a lo que se determine finalmente en el proceso penal y de la oposición frente a algunas actuaciones recaudatorias⁸.

En cuanto al procedimiento sancionador, la Administración se abstendrá de iniciarlo o en su caso continuarlo respecto de aquellos elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados con el posible delito, al objeto de evitar la vulneración del principio *ne bis in idem*. En el supuesto de que ya se hubiera iniciado el procedimiento sancionador y no hubiera finalizado aún, dicha conclusión se entenderá producida desde el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal. En todo caso la sentencia condenatoria que, en su caso, dicte la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos. Y, no habiéndose apreciado la existencia de delito, la Administración podrá iniciar si procede un nuevo procedimiento sancionador con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.

Como es lógico, la liquidación que, en su caso, se dicte, habrá de quedar referida a aquellos elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública⁹. No obstante, la Administración tributaria habrá de abstenerse de iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento sancionador correspondiente a estos mismos hechos. A mayor abundamiento en el supuesto de que se hubiese iniciado un procedimiento sancionador, no habiendo concluido este con anterioridad, dicha conclusión habrá de estimarse producida, en todo caso, en el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados en el supuesto de que no se hubiese apreciado la existencia de delito¹⁰.

⁸ Ahora bien ha de quedar claro que aquella 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 el capítulo IV del título III de la LGT relativo a las actuaciones y procedimiento de inspección, sujetándose al régimen de revisión establecido en el título V sobre revisión en vía administrativa y, con posterioridad, jurisdiccional. A este respecto nos permitimos remitirnos a lo señalado en nuestro trabajo: Calvo Vérguez, J. (2016). El delito contra la Hacienda Pública en la reforma de la LGT. *Quincena Fiscal*, 11.

⁹ La liquidación que, en su caso, pudiera dictarse 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 de inspección y de revisión en vía administrativa.

¹⁰ Precisa además a este respecto el artículo 250 de la LGT en su actual redacción aprobada que aquella sentencia condenatoria que, en su caso, dicte la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos. Se integra así la regla del *ne bis in idem* disponiéndose que en caso de condena penal no procede la imposición de sanción administrativa y reconociéndose además que en una misma obligación tributaria podrán existir elementos vinculados a delito y elementos que no lo estén, supuesto en el que cabrá dictar, como también reconoce la norma penal, liquidaciones separadas. Ciertamente de cara al inicio de un nuevo procedimiento sancionador habrá que tener presente lo dispuesto por el artículo 209 de la LGT en el sentido de que para el inicio del mismo no hayan transcurrido más de 3 meses desde la notificación de la liquidación. A tal efecto parece razonable estimar que no deberá computarse el tiempo transcurrido entre dicha remisión y la resolución judicial que no

En consecuencia, existiendo delito fiscal, y con efectos desde el 12 de octubre de 2015, la regla general es la relativa a la práctica de una liquidación administrativa provisional y el desarrollo de las actuaciones recaudatorias, aunque el expediente se judicialice y sea finalmente el juez penal quien resuelva. Se establece además la prohibición de cualquier procedimiento sancionador sobre hechos que puedan ser constitutivos de delito fiscal y, de acuerdo con lo previsto en el Código Penal, la práctica de dos liquidaciones, a saber, la de los elementos de la obligación tributaria vinculados con el delito y la de los no vinculados.

¿Qué excepciones prevé el artículo 251 de la LGT a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública? De conformidad con lo señalado por el citado precepto en aquellos casos en los que la Administración tributaria aprecie la existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o bien remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, absteniéndose por tanto de practicar la liquidación, en el supuesto de que la tramitación de la liquidación administrativa pudiera llegar a ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el artículo 131 del Código Penal¹¹, así como cuando a resultas de la investigación o comprobación no pudiera determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirle a un obligado tributario concreto¹² o cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación. En este conjunto de supuestos la intervención del órgano judicial será inmediata, sin esperar a que se produzca la liquidación administrativa.

aprecia la comisión del delito. Ahora bien tal y como precisa López Díaz, A. (2015). Procedimientos tributarios y delito fiscal en el Proyecto de reforma de la LGT. *Revista Española de Derecho Financiero*, 167. Recuperado de <www.aranzadigital.es>. «Se echa de menos la precisión del legislador de cómo debe concretarse dicha situación, sea como una suspensión del plazo, o como una interrupción del mismo, volviendo a computarse a partir del pronunciamiento judicial».

¹¹ Refiriéndose a la operatividad de esta primera excepción opina acertadamente Espejo Poyato, I. (2015). Procedimiento tributario y delito fiscal en la prevista reforma de la LGT 2015. *RCyT. CEF*, 388. Recuperado de <www.cefflegal.com>, que «la posibilidad de prescripción de la acción penal desencadena un cambio de competencia, pues la administración no liquida y esta competencia se atribuye a la jurisdicción penal». Especialmente crítico se muestra a este respecto Sánchez Pedroche, J. A. (2015). La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015. *RCyT. CEF*, 391. Recuperado de <www.cefflegal.com>, para quien «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 inculcado, 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».

¹² La operatividad de este concreto supuesto ha suscitado ya dudas dentro de la doctrina. Así, por ejemplo, considera Palao Taboada, C. (2015). El procedimiento 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*, 167. Recuperado de <www.aranzadigital.es>, que «si la liquidación que se suspende es solamente la vinculada al delito, resulta difícil de imaginar el supuesto de que no sea posible atribuirle a un obligado tributario concreto, si se considera que dicha liquidación es resultado de una escisión de la liquidación de una deuda tributaria única, la cual tiene que tener por fuerza un obligado tributario determinado».

Tal y como ha señalado López Martínez¹³ «salvo en los tres supuestos tasados establecidos en el nuevo artículo 251 [...] se anula *de facto* la operatividad de la suspensión de la instrucción del procedimiento de regularización –aún vigente– tras la aparición de la *notitia criminis*, suspensión, que se traslada al momento de la liquidación».

Por tanto, a pesar de constituir la regla general la práctica de liquidación se prevé, en estricta sujeción al Código Penal, la posibilidad de que la Administración no la dicte, paralizando su actuación y remitiendo el expediente a la fiscalía o al juzgado. En aquellos casos en los que la Administración no practique liquidación, su actuación quedará paralizada en tanto no exista sentencia firme, se sobresea el asunto o se produzca el archivo de las actuaciones o la devolución del expediente.

Sucedo no obstante que, en numerosas ocasiones, no resulta posible determinar con exactitud la deuda o atribuir la a un sujeto concreto o bien decidir si se debe o no iniciar la acción penal. En algún supuesto concreto se tienden a dejar además en manos de la Administración unas amplias facultades para la apreciación de las circunstancias mencionadas que habrá que justificar en el informe preceptivo.

Tal y como precisa el citado artículo 251 de la LGT la Administración tributaria se abstendrá de practicar la liquidación a que se refiere el artículo 250.2 de la citada ley y pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal cuando aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública y concurra cualquiera de los siguientes supuestos: que la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el artículo 131 del Código Penal; que, a resultas de la investigación o comprobación, no pueda determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no haya sido posible atribuir la a un obligado tributario concreto; y que la liquidación administrativa pueda perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación.

En estos casos la Administración tributaria trasladará también, junto al escrito de denuncia o de querrela presentado, el acuerdo motivado en el que se justifique la concurrencia de alguna de las circunstancias determinantes de esa decisión administrativa de no proceder a dictar liquidación. Con carácter adicional la Administración no concederá el trámite de audiencia o alegaciones al obligado tributario, al que sí tiene derecho en cambio cuando se formaliza una propuesta de liquidación vinculada al delito. En los supuestos anteriores la Administración se abstendrá de iniciar o continuar 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 Fiscal¹⁴. En efecto, en dichos supues-

¹³ López Martínez, J. (2016). Problemas pendientes en las relaciones entre la regularización tributaria y el proceso penal a la luz de la reforma de la Ley General Tributaria. *Quincena Fiscal*, 4. Recuperado de <www.aranzadigital.es>.

¹⁴ Repárese además en el hecho de que, en el presente caso, se origina desde la perspectiva de la tramitación del procedimiento la llamada desagregación, que constituye una excepción a la regla general en virtud de la cual el plazo de

tos no se dará audiencia al obligado sobre la remisión de los hechos a la vía penal y quedarán suspendidas las facultades liquidatorias administrativas hasta tanto no se dicte sentencia, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. Y, habiéndose iniciado el procedimiento sancionador, este se entenderá concluido en el momento de remisión de los hechos a la vía penal.

En todo caso en este conjunto de supuestos excepcionales junto al escrito de denuncia o de querrela presentado por la Administración tributaria se trasladará también el acuerdo motivado en el que se justifique la concurrencia de alguna de las circunstancias determinantes de la decisión administrativa de no proceder a dictar liquidación vinculada al delito, no concediéndose trámite de audiencia o alegaciones al obligado tributario. De este modo el obligado tributario queda privado de la posibilidad de discutir, ante el órgano administrativo especializado en materia tributaria, la calificación jurídico-fiscal de actos y operaciones que puedan obedecer a una divergencia interpretativa. Y ello en tanto en cuanto no serán objeto de análisis –ni en sede administrativa ni en revisión– las cuestiones que no guarden relación con la cuantificación de la deuda, tales como los plazos de regularización y las demás cuestiones o defectos calificados de procedimentales.

En dichos supuestos expuestos con anterioridad la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento administrativo, quedando este 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 Fiscal¹⁵. La Administración no podrá pues realizar ninguna actuación en relación con el procedimiento suspendido, al margen de que las solicitudes realizadas al obligado tributario o a terceros antes de concurrir la causa de suspensión deban ser atendidas por uno y otros. Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior, en caso de que se hubiera iniciado un procedimiento sancionador este habrá de entenderse necesariamente concluido en el instante en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal. Y ello al margen de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador si finalmente no se apreciara delito y de acuerdo con los hechos que, en su caso, los tribunales hubieran considerado probados.

Lógicamente el pase del tanto de culpa o la remisión del expediente a la fiscalía interrumpirá los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y a imponer la sanción. Por su parte la eventual sentencia condenatoria de la autoridad judicial que pudiera llegar a dictarse impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos, teniéndose por inexistentes las actuaciones del procedimiento de comprobación e investigación realizadas

duración del procedimiento es único y afecta a todas las obligaciones tributarias y periodos que constituyan el objeto del procedimiento inspector de manera que, operando aquella (la desagregación) el procedimiento inspector continuará respecto de los periodos, obligaciones o elementos de estas no afectados por el delito, debiendo concluir dentro del plazo máximo de duración del procedimiento.

¹⁵ Insistimos no obstante en que, con la salvedad de estos supuestos excepcionales que establece el artículo 251 de la LGT, la Administración tributaria habrá de practicar la correspondiente liquidación.

durante el periodo de suspensión respecto de los hechos denunciados. Y ello teniendo presente que, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 150.3 de la LGT, el cómputo del plazo del procedimiento inspector se suspenderá desde el momento en que se remita el expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente sin practicar la liquidación.

Si finalmente no se apreciare la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los órganos jurisdiccionales hubieran considerado probados en el periodo que reste hasta la conclusión del plazo establecido por el artículo 150.1 de la LGT¹⁶ o bien en el plazo de 6 meses si este último fuese superior, a computar desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución. El cómputo de los plazos de prescripción se iniciará de nuevo desde la notificación de la resolución firme que ponga fin al proceso judicial o que levante la paralización, o cuando se reciba la notificación del Ministerio Fiscal devolviendo el expediente, no exigiéndose intereses de demora por la liquidación que se dicte como consecuencia de la retroacción de actuaciones por el tiempo que transcurra entre la recepción de la resolución judicial en el registro de la Administración competente y la notificación de la reanudación de actuaciones¹⁷.

¹⁶ Téngase presente a este respecto que la propia Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT, dispone un plazo general de 18 meses y un plazo de 27 meses aplicables a supuestos concretos de mayor complejidad. En segundo término, se sustituyen las interrupciones y dilaciones en el procedimiento por supuestos tasados de suspensión que no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución, teniendo presente que bien pudiera suceder que la suspensión solo afecte a parte de los periodos, obligaciones tributarias o elementos comprobados, en cuyo caso el procedimiento continuará respecto de la parte no afectada. Y, por último, se regulan como nuevos supuestos de extensión del plazo de duración de las actuaciones inspectoras: los relativos a los periodos de suspensión de actuaciones con el obligado tributario, concedidos a solicitud del mismo; aquellos supuestos en los que, tras la reticencia del obligado tributario a aportar la información requerida, este aporte de forma tardía la documentación; y cuando, habiéndose señalado la procedencia de regularizar la situación tributaria a través del método de estimación indirecta como consecuencia de cualquiera de las circunstancias señaladas en el artículo 53.1 de la LGT, el obligado aporte documentación que incida en la procedencia de la aplicación del citado método de estimación.

¹⁷ Recuérdese a este respecto que, de conformidad con lo establecido por el artículo 68.7 de la LGT, habiéndose interrumpido el plazo de prescripción por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o por la presentación de la denuncia ante el Ministerio Fiscal el cómputo de dicho plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución firme que ponga fin al proceso judicial o que levante la paralización, o cuando reciba la notificación del Ministerio Fiscal devolviendo el expediente. Dicho supuesto era calificado además por el antiguo artículo 150.4 a) de la LGT como un supuesto de interrupción justificada, produciéndose el mismo cuando, de acuerdo con lo establecido en el antiguo artículo 180.1 de la LGT, se remita el expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente, por el tiempo que transcurra desde dicha remisión hasta que, en su caso, se produzca la recepción del expediente devuelto o de la resolución judicial por el órgano competente para continuar el procedimiento. De este modo el cómputo del plazo de prescripción, en aquellos supuestos en los que medie una resolución judicial firme que ponga fin al proceso judicial (sentencia absolutoria o auto de sobreseimiento) empezará a correr a partir de la fecha en que la Administración tributaria reciba la notificación de esa resolución firme, con independencia de que concurra o no un acto formal de reinicio del expediente. Habrá de estarse pues a la fecha en la que el órgano competente para continuar el procedimiento tenga conocimiento fehaciente de dicha resolución firme. En relación con esta cuestión relativa a la suspensión de las actuaciones y remisión al órgano judicial competente cuando se aprecie la existencia de acciones y omisiones constitutivas de delitos contra la Hacienda Pú-

En definitiva, el artículo 251 de la LGT prevé una serie de excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública. En nuestra opinión la adopción de dicha regulación podría obligar a tener que diferenciar entre aquellos supuestos en los que la Administración tributaria puede perseverar sus funciones indagatorias y liquidatorias y aquellos otros en los que no cabe esta posibilidad, entrando a precisar si se trata de supuestos regulados en el artículo 251 (los cuales resultan prohibidos) o en el artículo 250 de la ley. No obstante, el apartado segundo del artículo 251 de la LGT no prohíbe aquellas actuaciones inquisitivas que hayan sido realizadas durante el periodo de suspensión iniciado con las actuaciones judiciales, las cuales se tendrán por inexistentes.

Tal y como precisa Sánchez Pedroche¹⁸ la actual regulación contenida en el artículo 251 de la LGT posibilita la remisión del 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, desconociéndose además quien pueda ser el obligado tributario. Todo ello con la única finalidad de evitar la prescripción del delito. Téngase presente además que nos hallamos ante una cuestión de capital importancia de cara a determinar el instante preciso en el que se ha de

blica señaló la STS de 16 de enero de 2014 (relativa un supuesto de autos respecto del cual resultaba de aplicación la antigua LGT de 1963) que, una vez reanudado el plazo de prescripción tras la finalización de la interrupción justificada de las actuaciones inspectoras el cómputo de dicho plazo habrá de producirse desde el momento de la firmeza del auto de archivo de las actuaciones penales, resultando a tal efecto improcedente la exigencia de un acto expreso de reanudación por parte de la Administración y produciéndose en consecuencia la correspondiente prescripción. Ciertamente se ha de reconocer que durante la vigencia de la antigua LGT de 1963 no existía una regulación precisa acerca del momento en que debía entenderse reanudado el plazo de prescripción, una vez finalizada la interrupción justificada de las actuaciones inspectoras por el traslado de las mismas a la jurisdicción penal tras apreciarse la posible concurrencia de un delito contra la Hacienda Pública. A dicha circunstancia había que sumar además la inexistencia de un precepto que, de forma clara, determinara la obligación del órgano judicial penal que conoció del delito contra la Hacienda Pública de remitir testimonio firme de su fallo al órgano competente de la AEAT. Durante la vigencia de la antigua LGT de 1963 y del antiguo Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT) de 1986 la remisión del expediente administrativo al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción penal en el caso de que se apreciara por la Inspección tributaria la posible existencia de un delito contra la Hacienda Pública representaba un supuesto de interrupción justificada de las actuaciones inspectoras, debiendo entrar a determinarse el momento en que se reanudan esas actuaciones, con las correspondientes consecuencias susceptibles de llegar a plantearse en materia de prescripción. *A priori* de lo dispuesto en los artículos 77.6 de la antigua LGT de 1963 y 31 bis.1 b) y 66.1 del antiguo RGIT de 1986, se desprendía que dicho instante habría de coincidir, según los casos, con la sentencia firme de la autoridad judicial, con el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o con la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. En el presente caso analizado por el Alto Tribunal habiendo sido remitidas las actuaciones al órgano judicial se dictó por parte de este último sentencia absolutoria, la cual fue notificada al abogado del Estado. Por su parte el citado pronunciamiento se recibió en la Inspección casi dos años y medio después de su notificación procesal, procediendo a reanudarse entonces las actuaciones inspectoras mediante el oportuno acuerdo. Pues bien el Alto Tribunal, tras subrayar la existencia de una falta de coordinación entre el abogado del Estado y la AEAT reconoció la existencia de prescripción, descartando además la aplicación del artículo 31 bis del antiguo RGIT de 1986, no ya solo por razones temporales, sino también porque la problemática se centraba en el presente caso en la notificación de la sentencia y no en la remisión del expediente.

¹⁸ Sánchez Pedroche, J. A. (2014). Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la Ley General Tributaria. *RCyT. CEF*, 381, 38.

entender consumado el ilícito contra la Hacienda Pública al objeto de establecer el *dies a quo* del plazo prescriptivo.

Como contrapartida ha de valorarse positivamente, de cara a fortalecer la seguridad jurídica y la presunción de inocencia de los contribuyentes, la supresión de la negativa a conceder el trámite de audiencia o alegaciones del obligado tributario cuando la Administración proceda a formalizar la propuesta de liquidación vinculada al presunto delito, la cual se notificará a aquel concediéndole un trámite de audiencia de 15 días naturales para que alegue lo que estime oportuno.

Recuérdese además que, como se ha apuntado con anterioridad, se prevé la imposibilidad de exigir intereses de demora por la liquidación que pudiera dictarse como consecuencia de la retroacción de actuaciones por el tiempo transcurrido entre la recepción judicial en el registro de la Administración competente y la notificación de la reanudación de actuaciones. A este respecto de cara a computar cuándo tuvo la Administración conocimiento de la resolución judicial habrá de atenderse al día en el que se practicó la notificación de la resolución judicial a la Abogacía del Estado.

Para finalizar, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 252 de la LGT, relativo a la regularización voluntaria, 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 o bien, si dichas 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 aquel 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.

De cara a efectuar dicha regularización el obligado tributario habrá de proceder a la autoliquidación e ingreso simultáneo tanto de la cuota como de los intereses de demora y de los recargos legalmente devengados a la fecha del ingreso. No obstante, cuando los tributos regularizados voluntariamente no se exijan por el procedimiento de autoliquidación, el obligado tributario deberá presentar la declaración correspondiente, procediendo al ingreso de la totalidad de la deuda tributaria liquidada por la Administración en el plazo para el pago establecido en la normativa tributaria¹⁹. Idéntico criterio habrá de observarse además cuando la regularización se hubiese producido una vez prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria.

¹⁹ Por su parte, y al objeto de determinar la existencia del completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, la Administración tributaria podrá desarrollar las actuaciones de comprobación o investigación que resulten procedentes, aun en el caso de que las mismas afecten a periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción.

Adviértase, por tanto, que el artículo 252 de la LGT incorpora a una norma administrativa positiva el concepto de regularización voluntaria por el contribuyente definido ya en el artículo 305.4 del Código Penal. Dicho precepto tiene por objeto especificar aquellos supuestos en los que se entiende realizada la regularización voluntaria, exigiéndose una regularización de la situación tributaria del contribuyente y el pago completo de la deuda por parte de este. Y ello a pesar de que el sujeto pasivo podría llegar a reconocer el impago pero carecer de medios suficientes para hacer frente a la deuda tributaria. No se toman en consideración aquellas actuaciones de pago parcial o fraccionado destinadas únicamente a alcanzar el umbral necesario para evitar la consideración criminal de la conducta. El vigente artículo 252 de la LGT precisa además los elementos que formarán parte de la deuda tributaria (cuota, intereses y recargos), confirmando la potestad de la Administración tributaria de realizar las comprobaciones que se consideren precisas en orden a determinar la existencia, en su caso, del completo reconocimiento y pago de la deuda que exige dicha regularización, aunque ya se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66 a) de la LGT. Precisamente la falta de certeza en cuanto a la existencia de dicha regularización determinará el pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la remisión del expediente al Ministerio Fiscal (se entiende sin practicarse liquidación administrativa).

Como es lógico, para que produzca sus efectos dicha regularización practicada por el contribuyente habrá de ser voluntaria, habiéndose producido antes de que se le hubiera notificado el inicio de actuaciones inspectoras de comprobación o investigación o bien antes de tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias penales en los términos que establece el artículo 305.4 del Código Penal.

En todo caso estimamos que el juez penal debe conocer de la regularización administrativa, pudiendo entrar a modificar la regularización efectuada por la Administración. Ello posibilitaría que se originase una discrepancia entre regularizaciones en donde la regularización administrativa adquiriría un carácter previo y provisional frente a aquella que se adopte judicialmente. Si el obligado tributario satisface la deuda tributaria antes de que la Administración haya notificado el inicio de actuaciones no existirá delito²⁰. El régimen legal recogido en el artículo 252 de la LGT se aplicará además en aquellos supuestos en los que la regularización se hubiese producido una vez prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. Queda así excepcionada tanto la práctica de liquidación por la Administración como el pase del tanto de culpa a la jurisdicción penal. Cabe no obstante plantearse si, tal y como sugiere Sánchez Pedroche²¹, ello habría de ser así únicamente para aquellos casos en los que, por la diferencia entre el plazo de prescripción administrativa y penal, se termine produciendo la supervivencia de la responsabilidad derivada del delito.

²⁰ A este respecto la disposición final décima de la Ley 34/2015 faculta al ministro de Hacienda para aprobar los modelos para la regularización voluntaria de deudas tributarias vinculadas a posibles delitos contra la Hacienda Pública a que se refiere el artículo 252 de la LGT.

²¹ Sánchez Pedroche, J. A. (2014). *Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la Ley General Tributaria*, ob. cit., pág. 41.

Por su parte el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, ha procedido a adaptar el RGGIT a esta nueva tramitación administrativa del delito contra la Hacienda Pública que, como regla general, permite la práctica de liquidación administrativa en el seno del procedimiento inspector, la cual se ajustará al resultado del enjuiciamiento penal de la defraudación.

En este sentido, en primer lugar, se describen las distintas situaciones en que la Administración tributaria puede apreciar la existencia de indicios de delito teniendo en cuenta no solo el órgano actuante sino también el momento procedimental en que dichos indicios pueden detectarse²².

En segundo lugar, se desarrolla la tramitación a seguir cuando esos indicios de delito se aprecian en el curso de un procedimiento inspector, distinguiendo cuando no procede dictar liquidación y se suspende el procedimiento administrativo, y cuando procede dictar una liquidación vinculada a delito. La regulación reglamentaria se completa con la forma de cálculo de esta liquidación cuando por un mismo concepto impositivo y periodo existan elementos en los que se aprecie la existencia del ilícito penal y otros que no se vean afectados por este, y, por último, con los efectos derivados de la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal o de las distintas resoluciones judiciales que se hayan podido dictar en el proceso penal.

El nuevo capítulo IV incluido (relativo a actuaciones en supuestos de delito contra la Hacienda Pública) comprende los artículos 197 bis a 197 sexies. De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 197 bis, que regula las actuaciones a seguir en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública, cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, sin perjuicio de que, si esa apreciación se produjera en el seno de un procedimiento inspector, se seguiría la tramitación prevista en el título VI de la LGT y en los artículos correspondientes del RGGIT.

La apreciación de dichos indicios de delito contra la Hacienda Pública podrá tener lugar en cualquier momento, con independencia de que se hubiera dictado liquidación administrativa o, incluso, impuesto sanción. En dichos casos las propuestas de liquidación administrativa y de sanción que se hubieran formulado quedarían sin efecto, suspendiéndose asimismo la ejecución de las liquidaciones y sanciones ya impuestas. De no haberse apreciado la existencia de delito

²² En este sentido se modificó la letra c) y se suprimió la letra d) del artículo 103 del RGGIT, renumerándose las actuales e), f) y g) como d), e) y f), respectivamente, que quedó redactada de la siguiente forma: «c) Cuando se aprecien indicios de delito contra la Hacienda Pública y se remita el expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente, por el tiempo que transcurra desde dicha remisión hasta que, en su caso, se produzca la recepción del expediente devuelto o de la resolución judicial por el órgano competente para continuar el procedimiento».

por la jurisdicción competente o por el Ministerio Fiscal, la Administración tributaria iniciaría o continuaría, cuando procediese, las actuaciones o procedimientos correspondientes, de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados. Las liquidaciones y sanciones administrativas que, en su caso, se dicten, así como aquellas liquidaciones y sanciones cuya ejecución proceda reanudar por haber quedado previamente suspendidas, se sujetan al régimen de revisión y recursos regulado en el título V de la LGT, pero sin que puedan impugnarse los hechos considerados probados en la resolución judicial.

¿Qué excepciones se contemplan a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública? Tal y como establece a este respecto el artículo 197 ter del RGGIT cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública en el seno de un procedimiento inspector se abstendrá de practicar la liquidación vinculada a delito en los supuestos previstos en el artículo 251.1 de la LGT. Y ello sin perjuicio de las restantes excepciones a la práctica de liquidación que pudieran derivarse de otras disposiciones legales. Estas excepciones afectarán, exclusivamente, al concepto impositivo y periodo en que concurra la circunstancia por la que no procede dictar liquidación.

De cara a la tramitación a seguir en estos casos no se concederá trámite de audiencia o alegaciones al obligado tributario, trasladándose el expediente al órgano competente para interponer la denuncia o querrela, para su remisión a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal, previo informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico. En caso de que el órgano competente para interponer la denuncia o querrela no apreciara indicios de delito contra la Hacienda Pública devolverá el expediente para su ultimación en vía administrativa, previa formalización, en su caso, del acta que corresponda.

Dicha remisión determinará la suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector en los términos indicados en el artículo 150.3 de la LGT, la cual habrá de comunicarse al obligado tributario a efectos meramente informativos, salvo que con esta comunicación pudiera perjudicarse de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación, circunstancia que deberá quedar motivada en el expediente.

La devolución del expediente por el Ministerio Fiscal que no vaya seguida de una interposición de querrela ante la jurisdicción competente por parte de la Administración tributaria así como la inadmisión de la denuncia o querrela o la resolución judicial firme en la que no se aprecie la existencia de delito determinarán la continuación del procedimiento inspector.

El procedimiento a seguir habrá de finalizar en el periodo que reste hasta la conclusión del plazo a que se refiere el artículo 150.1 de la LGT o en el plazo de 6 meses, si este último fuese superior, a computar desde la recepción del expediente, por el órgano competente que deba continuar el procedimiento inspector.

El artículo 197 quater del RGGIT contiene un conjunto de reglas generales de la tramitación del procedimiento inspector en caso de liquidación vinculada a delito. Con carácter general

cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública en el seno de un procedimiento inspector y no concurran las circunstancias que impiden dictar liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 251.1 de la LGT se dictará una propuesta de liquidación vinculada a delito en la que se expresarán, con el detalle que sea preciso, los hechos y fundamentos de derecho en que se base la misma, haciendo constar el derecho del obligado tributario a efectuar las alegaciones que considere oportunas en el correspondiente trámite de audiencia, dentro del plazo de los 15 días naturales, contados a partir del día siguiente al de la fecha en que se haya notificado dicha propuesta de liquidación. Dicha notificación podrá efectuarse al obligado tributario o al representante autorizado por él en el procedimiento de inspección en el que se dicte la propuesta de liquidación vinculada a delito.

Una vez transcurrido el plazo previsto para el trámite de audiencia y examinadas las alegaciones, en su caso, presentadas, el órgano competente para liquidar dictará una liquidación vinculada a delito con la autorización previa o simultánea del órgano de la Administración tributaria competente para interponer la denuncia o querrela, cuando considere que la conducta del obligado tributario pudiera ser constitutiva de un posible delito contra la Hacienda Pública. Dicha autorización se otorgará previo informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico. En caso de que el órgano competente para interponer la denuncia o querrela no apreciara indicios de delito contra la Hacienda Pública devolverá el expediente para su ultimación en vía administrativa, previa formalización, en su caso, del acta que corresponda.

Asimismo el órgano competente para liquidar rectificará la propuesta de liquidación vinculada a delito cuando considere que en ella ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas.

En aquellos supuestos en los que dicha rectificación afecte a cuestiones no alegadas por el obligado tributario, suponiendo además un agravamiento de la situación para dicho obligado tributario, 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. Una vez transcurrido dicho plazo se dictará el acuerdo que proceda, que deberá ser notificado siguiéndose, respecto del mismo, la tramitación que corresponda. En cualquier otro caso se notificará sin más trámite la liquidación vinculada a delito.

Con carácter adicional el órgano competente para liquidar habrá de devolver el expediente para su ultimación en vía administrativa (previa formalización, en su caso, del acta que corresponda) cuando considere que la conducta del obligado tributario no es constitutiva de delito contra la Hacienda Pública y acordar que se complete el expediente en cualquiera de sus extremos, cuando así lo estime conveniente, notificándose al obligado tributario.

Una vez efectuadas las actuaciones complementarias, en el supuesto de que no se apreciaran indicios de delito, se ultimaría el expediente en vía administrativa, previa formalización, en su caso, del acta que corresponda. Si continuaran apreciándose indicios de delito contra la Hacienda Pública siendo modificada la propuesta de liquidación vinculada a delito inicialmente formulada

se procedería a su rectificación otorgando nuevo trámite de alegaciones al obligado tributario por 15 días naturales, siguiendo la tramitación que corresponda. Y en el supuesto de que se siguiesen apreciando indicios de delito contra la Hacienda Pública pero sin necesidad de modificar la propuesta de liquidación vinculada a delito, esta mantendría su vigencia, procediendo el órgano competente para liquidar a dictar el acuerdo que corresponda, una vez otorgado nuevo trámite de alegaciones al obligado tributario por 15 días naturales.

De cualquier manera, una vez dictada la liquidación administrativa la Administración tributaria pasaría el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitiría el expediente al Ministerio Fiscal y el procedimiento de comprobación finalizaría, respecto de los elementos de la obligación tributaria regularizados mediante dicha liquidación, con la notificación al obligado tributario de la misma, en la que se advertiría de que el periodo voluntario de ingreso solo comenzaría a computarse una vez que fuese notificada la admisión a trámite de la denuncia o querrela correspondiente, en los términos establecidos en el artículo 255 de la LGT.

A la hora de proceder al cálculo y tramitación de la liquidación vinculada a delito en casos de concurrencia de cuota vinculada y no vinculada a delito contra la Hacienda Pública, y al amparo de lo establecido en el artículo 197 quinquies del RGGIT si, por un mismo concepto impositivo y periodo, resultase posible distinguir elementos vinculados a un posible delito contra la Hacienda Pública junto con otros elementos no vinculados a dicho delito se aplicaría la normativa prevista en el artículo 197 quater del reglamento, ya analizada.

Ahora bien de cara a verificar si los elementos vinculados al delito contra la Hacienda Pública determinan una cuota defraudada determinante de dicho ilícito penal, se efectuarán dos liquidaciones provisionales de forma separada. Y, a efectos de la cuantificación de ambas liquidaciones, se formalizará una propuesta de liquidación vinculada a delito y un acta de inspección, de acuerdo con las siguientes reglas. En primer lugar, la propuesta de liquidación vinculada a delito comprenderá los elementos que hayan sido objeto de declaración, en su caso, a los que se sumarán todos aquellos elementos en los que se aprecien indicios de delito, y se restarán los ajustes a favor del obligado tributario a los que este pudiera tener derecho en ese periodo. Adicionalmente se minorarán las partidas a compensar o deducir susceptibles de aplicación, salvo que el obligado tributario ejercite la opción a que se refiere el apartado siguiente de este mismo artículo. Si la declaración presentada en plazo hubiera determinado una cuota a ingresar, esta se descontará para el cálculo de esta propuesta de liquidación vinculada a delito.

La propuesta de liquidación contenida en el acta comprenderá la totalidad de los elementos comprobados, con independencia de que estén o no vinculados con el posible delito. En estos casos la cantidad resultante de la propuesta de liquidación vinculada a delito minorará la cuota de la propuesta de liquidación contenida en el acta.

En cambio si el obligado tributario optara por la aplicación proporcional de las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota el importe concreto a minorar por dichas partidas en la liquidación vinculada a delito se determinaría aplicando al importe total de las mismas, el

coeficiente resultante de una fracción en la que figuren, en el numerador, la suma de los incrementos y disminuciones en la base imponible, multiplicada por el tipo medio de gravamen y los incrementos y disminuciones en la cuota, todos ellos vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública. Y, en el denominador, la suma de la totalidad de los incrementos y disminuciones en la base imponible multiplicada por el tipo medio de gravamen y la totalidad de los incrementos y disminuciones en la cuota, con independencia de que se hallen o no vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública²³.

¿Cuáles son los efectos derivados de la resolución judicial sobre la liquidación vinculada a delito? De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 197 sexies del RGGIT cuando la Administración tributaria haya dictado una liquidación vinculada a delito, se tendrán en cuenta las distintas resoluciones judiciales así como, en su caso, las decisiones del Ministerio Fiscal.

Si en el proceso penal se dictara sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública y la cuota defraudada determinada en el proceso penal fuera idéntica a la liquidada en vía administrativa, no sería necesario modificar la liquidación realizada, sin perjuicio de la liquidación de los intereses de demora y recargos que correspondan. Entre esos intereses de demora se exigirían los devengados desde la fecha en que se dictó la liquidación vinculada a delito hasta la fecha de notificación al obligado tributario de la admisión a trámite de la denuncia o querrela.

En cambio si la cuantía defraudada determinada en el proceso penal difiriese, en más o en menos, de la fijada en vía administrativa, la liquidación vinculada a delito habría de modificarse en ese sentido, subsistiendo el acto inicial, que sería rectificado de acuerdo con el contenido de la sentencia para ajustarse a la cuantía fijada en el proceso penal como cuota defraudada, sin que ello afecte a la validez de las actuaciones recaudatorias realizadas, respecto de la cuantía confirmada en dicho proceso. Adicionalmente se ajustarían los intereses de demora procediendo, en todo caso, la exigencia de los devengados desde la fecha en que se dictó la liquidación vinculada a delito, hasta la fecha de notificación al obligado tributario de la admisión a trámite de la denuncia o querrela.

Ahora bien ello será así sin perjuicio de la procedencia de exigir en vía administrativa, en su caso, los importes que, de acuerdo con los hechos considerados probados en la resolución judicial, pudieran adeudarse a la Hacienda Pública, a pesar de no formar parte de la cuota defraudada. A esos efectos, y cuando sea necesario, se llevará a cabo la retroacción del procedimiento inspector para la liquidación de esos importes adicionales. Y cuando la cuantía defraudada determinada en el proceso penal sea inferior a la fijada en vía administrativa serán de aplicación las normas generales establecidas al efecto en la normativa tributaria en relación con las devoluciones de ingresos y el reembolso del coste de las garantías.

²³ A este respecto se entenderá por tipo medio de gravamen el resultado de dividir la cuota íntegra entre la base liquidable. El cálculo de dicho coeficiente se efectuará prescindiendo del importe de todas las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota.

El acuerdo adoptado por la Administración tributaria en cualquiera de los dos supuestos anteriormente indicados se trasladaría al tribunal competente para la ejecución, al obligado al pago y a las demás partes personadas en el proceso penal, a efectos de lo previsto en el artículo 999 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

Si en el proceso penal no se apreciara la existencia de delito por inexistencia de la obligación tributaria la liquidación vinculada a delito previamente dictada sería anulada, siendo de aplicación las normas generales establecidas al efecto en la normativa tributaria en relación con las devoluciones de ingresos y el reembolso del coste de las garantías.

Por último, en determinados supuestos procedería la retroacción del procedimiento inspector al momento anterior a aquel en que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito, formalizando el acta que pudiera corresponder. Así sucedería concretamente en los casos de: devolución del expediente por el Ministerio Fiscal que no vaya seguida de una interposición de querrela ante la jurisdicción competente por parte de la Administración tributaria; inadmisión de la denuncia o querrela; auto de sobreseimiento; y resolución judicial firme en la que no se aprecie delito, por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria. En estos casos el procedimiento deberá finalizar en el periodo que reste hasta la conclusión del plazo a que se refiere el artículo 150.1 de la LGT o en el plazo de 6 meses, si este último fuese superior, a computar desde la recepción del expediente, por el órgano competente que deba continuar el procedimiento inspector.

Como es lógico se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento, siendo la fecha de inicio del cómputo del interés de demora la misma que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 26.2 de la LGT, hubiera correspondido a la liquidación anulada. El interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación.

El incumplimiento del plazo de duración del procedimiento inspector producirá, respecto de las obligaciones tributarias pendientes de liquidar, los efectos previstos en el artículo 150.6 de la LGT.

Referencias bibliográficas

- Calvo Vérguez, J. (2016). El delito contra la Hacienda Pública en la reforma de la LGT. *Quincena Fiscal*, 11.
- Carrasquer Clarí, M. y Martín Queralt, J. (2015). La regularización tributaria sobre hechos no probados en vía penal (Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de noviembre de 2014). *Tribuna Fiscal*, 277. Recuperado de <www.laleydigital.com>.
- Espejo Poyato, I. (2015). Procedimiento tributario y delito fiscal en la prevista reforma de la LGT 2015. *RCyT. CEF*, 388. Recuperado de <www.ceflegal.com>.
- López Díaz, A. (2015). Procedimientos tributarios y delito fiscal en el Proyecto de reforma de la LGT. *Revista Española de Derecho Financiero*, 167. Recuperado de <www.aranzadidigital.es>.

- López Martínez, J. (2016). Problemas pendientes en las relaciones entre la regularización tributaria y el proceso penal a la luz de la reforma de la Ley General Tributaria. *Quincena Fiscal*, 4. Recuperado de <www.aranzadigital.es>.
- Palao Taboada, C. (2015). El procedimiento 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*, 167. Recuperado de <www.aranzadigital.es>.
- Sánchez Pedroche, J. A. (2014). Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la Ley General Tributaria. *RCyT. CEF*, 381.
- Sánchez Pedroche, J. A. (2015). La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015. *RCyT. CEF*, 391. Recuperado de <www.ceflegal.com>.