

## LAS ACTUACIONES Y LOS PROCEDIMIENTOS DE RECAUDACIÓN EN LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA DE 2015. CASOS PRÁCTICOS (I)

**José Antonio Raya Besante**

*Inspector de Hacienda del Estado*

*Profesor del CEF*

---

### EXTRACTO

El presente trabajo tiene por objeto dar a conocer al lector, desde un enfoque eminentemente práctico y que se acomete mediante el análisis de supuestos variados, las últimas y más destacadas, a la par que novedosas, reformas efectuadas por el legislador en la materia de la recaudación tributaria. En particular, se explicarán las novedades que ha experimentando en virtud de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), la regulación de las actuaciones y los procedimientos de recaudación tributaria, esto es, la regulación a la cual dedica la citada ley, fundamentalmente, el capítulo V de su título III, normativa que es objeto de desarrollo reglamentario mediante el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante, RGR).

Sentado lo anterior, procede señalar que, constando de un total de seis casos, se ha dividido este artículo en dos partes. La primera de ellas, que ahora presentamos, se inicia con una somera introducción tras la cual se aborda el estudio de los casos 1 y 2, ambos inclusive, que son los que seguidamente se relacionan, acompañados de una breve exposición de los contenidos sobre los que versa cada uno de ellos y, en fin, de la problemática que en los mismos se puede plantear. Asimismo, debemos indicar que el caso 2 es, de largo, el más extenso y el de mayor contenido de todos cuantos se incluyen en este trabajo, razón por la cual la primera parte del mismo solo incluye dos supuestos, si bien el primero de ellos consta a su vez de dos apartados que, si bien gozan de sustantividad propia, hemos considerado conveniente tratarlos dentro de un mismo supuesto, habida cuenta de la conexión existente entre ellos y del carácter común de algunos de sus aspectos de mayor relevancia.

**Palabras claves:** novedades, recaudación tributaria, reforma LGT, casos prácticos y Ley 34/2015.

---

**Caso 1.** En el primero de los supuestos se plantean dos tipos de cuestiones que, pese a compartir denominador común, suscitan una problemática algo distinta, razón por la cual se compone de dos apartados diferenciados:

- a) En el primero de ellos se analizan extremos relativos a la publicidad de determinadas situaciones de incumplimiento relevante de obligaciones tributarias, es decir, a lo que en *términos coloquiales se ha conocido como el listado o la lista de morosos*, cuya regulación se incorpora a la LGT mediante un nuevo precepto, el artículo 95 bis.
- b) Posteriormente, en un segundo apartado, se examinan extremos relacionados también con la cuestión de la publicidad, aunque el contenido de las publicaciones aquí es otro, y otra es, por tanto, la problemática que plantean. En particular, se comenta en esta parte la nueva posibilidad de hacer pública la información contenida en determinadas sentencias de orden penal, recaídas en materia de fraude fiscal.

**Caso 2.** Versa este segundo supuesto sobre las diversas incidencias que pueden originarse en torno a las actuaciones y procedimientos de recaudación a consecuencia de la nueva regulación de las denominadas liquidaciones vinculadas al delito contra la Hacienda Pública, que recoge el nuevo título VI de la LGT.

## INTRODUCCIÓN

Tal y como se apuntaba en el extracto, con el estudio que presentamos se ha pretendido posibilitar al lector el acceso al conocimiento de los últimos instrumentos que la normativa actual ha brindado a los órganos de recaudación de la Administración tributaria, facilitando así su comprensión y un mejor entendimiento de la razón o razones que, sostenidas con argumentos de derecho, han inspirado en cada caso la confección y diseño del régimen jurídico de los mismos, o impulsado su creación. Entre ellas, evidentemente, se encuentra la finalidad de que los citados órganos recaudatorios puedan hacer efectivo con mayor facilidad —o con menor dificultad, según se prefiera— el mandato que les ha sido legalmente confiado y que no es otro que el de proceder al cobro de las deudas tributarias y de aquellos otros recursos de derecho público

que en cada caso les pueda corresponder, posibilitando la lectura de estas líneas el tomar conciencia de la verdadera dimensión de las actuales potestades administrativas con que cuenta la citada área funcional u operativa de la Administración tributaria, a la cual compete, por ministerio e imperativo de la ley, la que constituye por antonomasia su función, que no es otra que la de llevar a cabo el cobro efectivo del crédito tributario, tratando de impedirse, cada vez con mayor énfasis, que el mismo acabe frustrado o que su exacción no resulte dificultada, como así sucede en no pocas ocasiones.

Expuesto cuanto antecede, debe advertirse de que el presente documento se centrará en el estudio de las novedades que en materia de procedimiento de recaudación ha traído consigo la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, resultando en ocasiones absolutamente obligado, amén de inevitable, efectuar al respecto y con carácter previo al estudio de la problemática práctica de los casos algunas consideraciones preliminares, pese a que puedan hacer referencia a modificaciones propias de otros procedimientos tributarios, como el inspector por ejemplo, las cuales no son el objeto propio y central de nuestro trabajo.

Ha de subrayarse también que la regulación de los procedimientos de recaudación no experimenta con esta reforma, en opinión nuestra, una modificación de especial intensidad, al menos no es así si se compara esta con las reformas que por el contrario sí opera la propia Ley 34/2015 pero en sede de otras áreas o procedimientos. Pero tampoco lo es, a nuestro juicio, si la comparación se efectúa con las aportaciones y modificaciones, de muy considerable y hondo calado, que en el propio terreno de las actuaciones de recaudación se produjeron a finales de 2012, fundamentalmente de la mano de la Ley 7/2012, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, y la Ley Orgánica 7/2012 de modificación del Código Penal.

Precisamente de las distintas modificaciones efectuadas a finales del año 2012 es complemento necesario –y esperado– gran parte de lo que aporta ahora a nuestro ordenamiento tributario la reforma de 2015, que guarda por ello con aquellas otras normas promulgadas por aquel entonces una íntima conexión, conformando una y otras, partes o «trozos» de lo que puede concebirse como un proceso integral de reforma en el terreno de la recaudación que la Ley 34/2015 viene a ultimar, al menos de momento, aportando simetría a las reformas de 2012 y, muy en particular, en lo que al procedimiento de inspección se refiere puesto que no debe olvidarse que la Ley Orgánica 7/2012, que modificó entonces el Código Penal, remitía en el artículo 305.5 a la normativa tributaria en lo referente al procedimiento administrativo a seguir para la liquidar las cuotas vinculadas al delito contra la Hacienda Pública, remisión que ha estado nada menos que tres años huérfana de contenido, en espera de una regulación que trae ahora la reforma de 2015 y que supone la creación del nuevo título VI de la LGT, que pasa a engrosar el contenido de la LGT.

En el sentido expuesto y tratando de ceñirnos solo a las modificaciones más relevantes que en la materia recaudatoria se han efectuado –y particularmente a las acometidas en virtud de la Ley 34/2015– se presentan, en esta primera entrega, los casos que a continuación se exponen.

## **CASO 1. Parte primera**

Una sociedad española, considerada como gran empresa y con ejercicio económico coincidente con el año natural, presentó la autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al periodo impositivo de 2014 con fecha 20 de octubre de 2015. El importe a ingresar resultante de dicha autoliquidación ascendió a 1.200.000 euros. La citada mercantil ingresó, al propio tiempo de la presentación, 100.000 euros, solicitando en ese momento el fraccionamiento de 500.000 euros y la compensación del importe restante (es decir, de 600.000 €) contra una devolución que tiene solicitada por el concepto de IVA correspondiente al periodo de liquidación del mes de julio (7M), estando inscrita la entidad en el correspondiente Registro de devolución mensual.

Con fecha 30 de octubre de 2015, se reconoció por la Administración tributaria el crédito correspondiente a la devolución de IVA citada antes, acordándose y notificándose el 5 de noviembre de 2015 la compensación solicitada, por el importe referido.

Respecto al fraccionamiento, la Administración tributaria notificó resolución denegatoria del mismo con fecha 20 de diciembre de 2015. La entidad ingresó la totalidad de su importe el día 2 de enero de 2016.

Adicionalmente, se dispone de la siguiente información:

- Le fue impuesta una sanción tributaria de 50.000 euros con fecha 15 de noviembre de 2015, la cual derivada de un procedimiento de comprobación e investigación inspector desarrollado por el concepto de retenciones del trabajo y el periodo correspondiente al mes de noviembre de 2012. La cuota de la liquidación inspectora fue pagada en el periodo voluntario de ingreso previsto en artículo 62.2 de la LGT. Por su parte, la resolución sancionadora fue objeto de reclamación económico-administrativa con fecha 14 de diciembre de 2015, en debida forma.
- La sociedad mantiene deudas tributarias en fase de embargo por otros conceptos por importe de 800.000 euros. Dentro de este importe, se encuentra una liquidación inspectora por IVA a la importación, cuyo monto asciende a 400.000 euros, y que la entidad tiene actualmente recurrida y en controversia que se dirime ante el orden jurisdiccional de lo contencioso-administrativo, no constando que sobre ella se solicitara nunca en vía administrativa la suspensión ni la existencia de auto judicial de suspensión, pese a que se sabe ha sido pedida al órgano jurisdiccional en fecha reciente.

*Se pide:*

Comente las implicaciones fiscales del supuesto a la luz del artículo 95 bis de la LGT, determinando si se aprecian en el enunciado incumplimientos de obligaciones tributarias que debieran ser objeto de publicidad conforme a lo establecido en dicho precepto.

## SOLUCIÓN

La Ley 34/2015, invocando para ello la necesidad de reforzar los mecanismos de que pueda valerse la Hacienda Pública para potenciar el cumplimiento del deber constitucional de contribuir y fortalecer los instrumentos de lucha contra el fraude fiscal a través de vías que no consistan exclusivamente en su represión, trae al texto de la LGT un nuevo precepto, el artículo 95 bis, que aborda la regulación de la que constituye, sin duda, la novedad de la reforma de la LGT de 2015 de mayor repercusión e impacto mediático y que más ha trascendido, en lógica consecuencia, a la opinión pública y a la sociedad civil, en general.

Desde hace ya unos años, en el análisis del fraude fiscal se detecta como el mismo se sitúa, mediante un progresivo desplazamiento, cada vez más en el ámbito recaudatorio, de tal forma que dictándose las oportunas liquidaciones tributarias, queda en no pocos casos frustrada luego su recaudación, provocando el no cumplimiento efectivo del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que predica el artículo 31 de la Constitución española de 1978.

La incorporación del precepto al articulado de la LGT ha requerido de la superación de obstáculos tales como el propio carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria que proclama el artículo 95 del mismo texto y que ha requerido la ampliación de los supuestos de excepción que contempla, o el derecho a la protección de datos de carácter personal.

La pugna, no pacífica, producida por la evidente colisión entre el derecho a hacer públicos ciertos datos de cara a la construcción de una auténtica conciencia cívico tributaria de cumplimiento de las obligaciones con los derechos constitucionales antes referidos, se ha resuelto, previo el correspondiente juicio de ponderación y tratando de salvaguardar en lo posible todos los intereses en juego, para la cual se ha decidido que serán objeto de publicidad solo conductas tributarias socialmente reprobables de cuantía especialmente relevante y que generan por ello un mayor perjuicio económico para las arcas públicas, en los términos del precepto de referencia, cuya redacción legal se transcribe a continuación:

«Artículo 95 bis. *Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias.*

1. La Administración tributaria acordará la publicación periódica de listados comprensivos de deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias cuando concurran las siguientes circunstancias:

- a) Que el importe total de las deudas y sanciones tributarias pendientes de ingreso supere el importe de 1.000.000 de euros.
- b) Que dichas deudas o sanciones tributarias no hubiesen sido pagadas transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario.

A efectos de lo dispuesto en este artículo no se incluirán aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas.

2. En dichos listados se incluirá la siguiente información:

a) La identificación de los deudores conforme al siguiente detalle:

– Personas físicas: nombre apellidos y NIF.

– Personas jurídicas y entidades del artículo 35.4 de esta ley: razón o denominación social completa y NIF.

b) El importe conjunto de las deudas y sanciones pendientes de pago tenidas en cuenta a efectos de la publicación.

3. En el ámbito del Estado, la publicidad regulada en este artículo se referirá exclusivamente a los tributos de titularidad estatal para los que la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración tributaria del Estado no habiendo existido delegación alguna de competencias en estos ámbitos a favor de las comunidades autónomas o entes locales.

La publicidad regulada en este artículo resultará de aplicación respecto a los tributos que integran la deuda aduanera.

4. La determinación de la concurrencia de los requisitos exigidos para la inclusión en el listado tomará como fecha de referencia el 31 de diciembre del año anterior al del acuerdo de publicación, cualquiera que sea la cantidad pendiente de ingreso a la fecha de dicho acuerdo.

La propuesta de inclusión en el listado será comunicada al deudor afectado, que podrá formular alegaciones en el plazo de 10 días contados a partir del siguiente al de recepción de la comunicación. A estos efectos será suficiente para entender realizada dicha comunicación la acreditación por parte de la Administración tributaria de haber realizado un intento de notificación de la misma que contenga el texto íntegro de su contenido en el domicilio fiscal del interesado.

Las alegaciones habrán de referirse exclusivamente a la existencia de errores materiales, de hecho o aritméticos en relación con los requisitos señalados en el apartado 1.

Como consecuencia del trámite de alegaciones, la Administración podrá acordar la rectificación del listado cuando se acredite fehacientemente que no concurren los requisitos legales determinados en el apartado 1.

Dicha rectificación también podrá ser acordada de oficio.

Practicadas las rectificaciones oportunas, se dictará el acuerdo de publicación.

La notificación del acuerdo se entenderá producida con su publicación y la del listado.

Mediante orden ministerial se establecerán la fecha de publicación, que deberá producirse en todo caso durante el primer semestre de cada año, y los correspondientes ficheros y registros.

La publicación se efectuará en todo caso por medios electrónicos, debiendo adoptarse las medidas necesarias para impedir la indexación de su contenido a través de motores de búsqueda en internet y los listados dejarán de ser accesibles una vez transcurridos tres meses desde la fecha de publicación.

El tratamiento de datos necesarios para la publicación se sujetará a lo dispuesto en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter general, y en su Reglamento aprobado por Real Decreto 1720/2007, de 21 de diciembre.

5. En el ámbito de competencias del Estado, será competente para dictar los acuerdos de publicación regulados en este artículo el director general de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

6. En la publicación del listado se especificará que la situación en el mismo reflejada es la existente a la fecha de referencia señalada en el apartado 4, sin que la publicación del listado resulte afectada por las actuaciones realizadas por el deudor con posterioridad a dicha fecha de referencia, en orden al pago de las deudas y sanciones incluidas en el mismo.

Lo dispuesto en este artículo no afectará en modo alguno al régimen de impugnación establecido en esta ley en relación con las actuaciones y procedimientos de los que se deriven las deudas y sanciones tributarias ni tampoco a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos iniciados o que se pudieran iniciar con posterioridad en relación con las mismas.

Las actuaciones desarrolladas en el procedimiento establecido en este artículo en orden a la publicación de la información en el mismo regulada no constituyen causa de interrupción a los efectos previstos en el artículo 68 de esta ley.

7. El acuerdo de publicación del listado pondrá fin a la vía administrativa».

Como puede apreciarse, el carácter especialmente reprochable se ha situado en la cifra de 1.000.000 de euros, de forma que cuando no se atienda el pago en los plazos de ingreso en periodo voluntario de las deudas y sanciones tributarias y el importe conjunto de aquellas, las que se hallen en dicha situación, exceda de ese montante, se producirá la publicación, siempre que concurren en la fecha de referencia del 31 de diciembre de cada año –además de la previsión de un primer listado que con referencia a la situación existente en la fecha del 31 de julio de 2015, ya publicado– y siempre que, además, no se aplique alguna de las excepciones contempladas, que comentaremos más adelante.

En este sentido, lo primero que se advierte es que no veremos publicados pequeños deudores sino un tipo de obligados tributarios que incumplen de manera especialmente importante el mencionado deber de contribuir que consagra la Constitución y al que antes se aludía.

Por lo que respecta al caso planteado, estamos ante una sociedad mercantil, con personalidad jurídica, y contribuyente por el Impuesto sobre Sociedades que, en principio, puede, al igual que las personas físicas, las jurídicas y las entidades sin personalidad del artículo 35.4 de la LGT, ser

objeto de publicación, en caso de que concurran las circunstancias previstas y que seguidamente analizaremos para el supuesto particular del enunciado propuesto.

Por lo que respecta a la cuestión objetiva del *quantum*, esto es, a la de si se rebasa o no el umbral del millón de euros, lo primero que procede es sumar las distintas cuantías de las deudas y sanciones que se encuentran en la situación legalmente definida y en la fecha establecida, porque el precepto no está referido a cada una de las deudas o sanciones que el deudor pueda tener, individualmente consideradas, sino al conjunto o suma de todas ellas.

Mayor complejidad presenta la exclusión, a la hora de proceder a efectuar los cálculos, de aquellas que se «se encuentren aplazadas o suspendidas», porque aquí el elenco de posibles situaciones y las dudas que pueden surgir son ciertamente numerosas, no siendo por el contrario cuestión precisamente baladí el hecho de ser publicado en una lista por resultar deudor a la Hacienda Pública, es decir, de aparecer en la *lista de morosos*.

Centrándonos en el enunciado y por lo que respecta, en primer lugar, a la deuda resultante de la autoliquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de 2014, resulta que la misma fue presentada el 20 de octubre de 2015, es decir, fuera del plazo establecido para su presentación previsto en periodo voluntario, conforme se describe en el artículo 62.2 de la LGT –que en materia de deudas resultantes de autoliquidaciones remite a las normas del impuesto, que en este caso nos llevan a la fecha del 25 de julio de 2015–. Pues bien, ello implicaría que procederá exigir un recargo por presentación extemporánea de los regulados en el artículo 27 de la LGT, al haber presentado de forma espontánea o sin requerimiento administrativo previo y extemporáneamente la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, con resultado a ingresar. No obstante, no tenemos datos de la fecha de notificación de su liquidación –la del recargo citado– y, por lo tanto, aunque su importe es fácil de conocer, no podemos saber si a 31 de diciembre de 2015 habrá transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario que para las deudas liquidadas por la Administración regula también el artículo 62.2 de la LGT. Por ello, no lo computaremos a los efectos de la solución del caso, es decir, no formará parte del *quantum* indicado.

Por otra parte, la autoliquidación se presenta fuera de plazo, pero en el mismo día de la presentación se ingresa parcialmente la deuda, se solicita el fraccionamiento de otra parte del importe a pagar resultante de la misma y, finalmente, también se pide la compensación del resto –proceder perfectamente posible y legítimo– de manera que, en aplicación de los artículos 65, 72.2 y 161 de la LGT, no procede exigir recargo alguno del periodo ejecutivo de los regulados en el artículo 28 de la LGT, pues ese periodo no se inició, al ser enervado su comienzo, en relación con la deuda por el Impuesto sobre Sociedades de 2014.

Por lo que respecta al importe ingresado (100.000 €), evidentemente, se excluye del cómputo que nos interesa a los efectos del artículo 95 bis. Lo mismo va a ocurrir con el importe objeto de solicitud de compensación (600.000 €), dado que se extinguen por compensación y no constituyen, por tanto, deuda pendiente de pago a 31 de diciembre de 2015.

En relación con los 500.000 euros objeto de solicitud de fraccionamiento, recordamos que la Administración denegó el fraccionamiento mediante resolución denegatoria notificada el 20



de diciembre de 2015. Pues bien, al respecto procede señalar, en primer lugar, que el artículo 95 bis no habla en ningún momento de que deba tratarse de deudas que se encuentren en periodo ejecutivo sino simplemente de deudas no pagadas transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario, expresiones que no son del todo equivalentes pues si bien las resoluciones denegatorias de los fraccionamientos o aplazamientos que son solicitados en periodo voluntario conceden los plazos de ingreso propios del periodo voluntario, ello significa ciertamente que la deuda no entra en fase de recaudación ejecutiva, pero ello no obstante y precisamente a los efectos exclusivos del artículo 95 bis, estamos ante una deuda que en la fecha de referencia, la del 31 de diciembre, constituye una deuda no pagada en el periodo voluntario y respecto de la que se ha producido el transcurso del plazo de ingreso en dicho periodo voluntario, ya que este plazo debe ser considerado único, al menos a los efectos exclusivos del artículo 95 bis, en opinión nuestra y vista su redacción, por mucho de que se concedan de nuevo al denegar el fraccionamiento análogos plazos, pues precisamente este tipo de situaciones son las que se ha pretendido evitar, es decir, el encadenamiento de solicitudes de fraccionamiento o de suspensión, formuladas en periodo voluntario primero y después en el periodo de ingreso, con concesión de idénticos plazos, abierto con la notificación de la denegación de una solicitud cursada en voluntaria, después, lo que puede dar lugar, de admitirse otra tesis distinta, a un sinfín de periodos voluntarios de ingreso. En consecuencia, procedemos a computar de momento esos 500.000 euros, y ello con independencia de que se pagaran el día de 2 enero siguiente, ya que las circunstancias posteriores en el tiempo a la fecha de referencia no tienen efecto o incidencia alguna, salvo de cara, claro está, a la situación a considerar en la siguiente fecha de referencia, es decir, a los efectos del listado del año siguiente, para el cual se atenderá también al día 31 de diciembre.

Por lo que respecta a la sanción impuesta por el concepto *retenciones* y el periodo de noviembre de 2012 (50.000 €) la misma fue reclamada en vía económico-administrativa en debido tiempo (14 de diciembre, un día antes incluso de vencer el plazo para su impugnación) y en debida forma, según se nos indica. Es por ello que la misma no debe computarse ya que se encuentra automáticamente suspendida en aplicación de lo dispuesto en el artículo 212.3 de la LGT.

Finalmente, nos presenta el caso deudas en fase de recaudación ejecutiva, cuyo importe asciende a 800.000 euros, de los cuales 400.000 euros, respecto de los que nada más se dice, cumplirían los requisitos del artículo 95 bis, siendo procedente su cómputo.

Por último, nos encontramos con otra deuda de 400.000 euros, que se encuentra en periodo ejecutivo de recaudación, pues pese a que se deduce que ha sido impugnada en la vía económico-administrativa, como mínimo, ya que está en discusión ante el orden de lo contencioso-administrativo, no se solicitó la suspensión por recurso durante la sustanciación de la vía previa a la judicial. Es por ello que, pese a que consta solicitada ante el juez, no hay pronunciamiento a 31 de diciembre, de manera que procede computarla también.

A distinta conclusión se llegaría si recayera auto judicial de suspensión antes del 31 de diciembre de 2015 y ello pese a estar la deuda en fase ejecutiva, pues la suspensión acordada la expulsaría del cómputo. Asimismo, ese hipotético auto de suspensión también evitaría que

la sociedad del caso resultara finalmente publicada en el listado que veremos en el primer semestre de 2016, por cuanto que la solución al supuesto práctico que proponemos, al no haber recaído tal auto de suspensión, es la que concluye que la sociedad es un deudor que sí aparecerá en el listado de deudores que se publicará en 2016, ya que la deuda que tiene en la situación del artículo 95 bis asciende, conforme ha quedado expuesto, a 1.300.000 euros (500.000 + 400.000 + 400.000).

## **CASO 1. Parte segunda**

Por otra lado, del administrador de la sociedad del apartado anterior, que presenta un vasto historial de incumplimientos en relación con sus obligaciones frente a la Hacienda Pública, se sabe que:

1. Ha sido condenado por delito contra la Hacienda en virtud de sentencia firme con fecha 10 de octubre de 2015.
2. Asimismo, ha sido condenado por delito de insolvencia punible, en virtud de sentencia firme condenatoria con fecha 15 de noviembre de 2015, siendo el acreedor defraudado la Hacienda Pública.
3. Finalmente, también ha recaído sentencia condenatoria contra él por delito de contrabando. Contra la sentencia cabe recurso de casación ante el Tribunal Supremo.

*Se pide:*

Determinar, mediante razonamientos jurídicos, si se producirá algún tipo de publicidad de la información relatada en el caso, de conformidad con la regulación vigente en la actualidad sobre la materia.

## **SOLUCIÓN**

La nueva regulación que se analiza en este primer caso se completa, por lo que a cuestiones objeto de publicidad se refiere, con la contenida en la Ley Orgánica 10/2015, de 10 de septiembre, por la que se regula el acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias dictadas en materia de fraude fiscal, pues no resultaría coherente que se publicara la

identidad de quienes han dejado de abonar sus obligaciones tributarias en plazo y, sin embargo, quedara oculta precisamente la que merece un mayor reproche y reprobación, que es la de los grandes defraudadores, representados en esta reforma por quienes resultan condenados en sentencia firme por delitos de esta naturaleza.

Se presenta esta modificación como un complemento indisociable de la que se aborda en la LGT en virtud del artículo 95 bis. No obstante, las actuaciones tributarias y las judiciales están regidas por principios diferentes, lo que justifica las diferencias de la regulación al tiempo que explica que la que regula el acceso a la información contenida en las sentencias ha de hacerse por normas que revistan la forma de ley orgánica.

Asimismo, merece también destacarse que las condenas impuestas por la comisión de delitos que implican comportamientos de defraudación fiscal despliegan efectos de relevancia fuera del proceso, ya que distintas normas ligan consecuencias a tales condenas en materias tales como la contratación pública, las subvenciones y ayudas públicas, entre otras, de tal suerte que la aplicación efectiva de estas previsiones solo es posible si se efectúa una publicidad, aunque sea parcial o limitada, de las mismas.

Sin mayor dilación, procede exponer la redacción de la citada norma, la cual, en esencia, modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, añadiendo un nuevo artículo 235 ter a dicho cuerpo normativo, cuyo tenor es el siguiente:

«1. Es público el acceso a los datos personales contenidos en los fallos de las sentencias firmes condenatorias, cuando se hubieren dictado en virtud de los delitos previstos en los siguientes artículos:

a) Los artículos 305, 305 bis y 306 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

b) Los artículos 257 y 258 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, cuando el acreedor defraudado hubiese sido la Hacienda Pública.

c) El artículo 2 de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, siempre que exista un perjuicio para la Hacienda Pública estatal o de la Unión Europea.

2. En los casos previstos en el apartado anterior, el secretario judicial emitirá certificado en el que se harán constar los siguientes datos:

a) Los que permitan la identificación del proceso judicial.

b) Nombre y apellidos o denominación social del condenado y, en su caso, del responsable civil.

c) Delito por el que se le hubiera condenado.

d) Las penas impuestas.

e) La cuantía correspondiente al perjuicio causado a la Hacienda Pública por todos los conceptos, según lo establecido en la sentencia.

Mediante diligencia de ordenación el secretario judicial ordenará su publicación en el "Boletín Oficial del Estado".

3. Lo dispuesto en este artículo no será de aplicación en el caso de que el condenado o, en su caso, el responsable civil, hubiera satisfecho o consignado en la cuenta de depósitos y consignaciones del órgano judicial competente la totalidad de la cuantía correspondiente al perjuicio causado a la Hacienda Pública por todos los conceptos, con anterioridad a la firmeza de la sentencia».

Por lo que se refiere al supuesto que se plantea en nuestro caso, analizamos seguidamente si se producirá o no dicha publicidad, en los términos y con sujeción a los límites de la norma que incorpora la reforma en esta materia –claro está– en relación con cada una de las condenas que se relacionan en el supuesto. A saber:

- a) Respecto a la condena por delito contra la Hacienda Pública, impuesta en virtud de sentencia firme con fecha 10 de octubre de 2015, la misma queda fuera de la publicidad que incorpora la reforma, ya que la misma afecta solo a fallos de sentencias firmes condenatorias dictadas a partir del 11 de noviembre de 2015, en aplicación de lo preceptuado en la disposición transitoria única y en la disposición final tercera de la Ley Orgánica 10/2015.
- b) En relación con la condena por delito de insolvencia punible, impuesta al administrador de la mercantil en virtud de sentencia firme condenatoria con fecha de 15 de noviembre de 2015, siendo el acreedor defraudado la Hacienda Pública, sí será objeto de publicidad pues los delitos de insolvencia punible son los regulados en los artículos 257 y 258 del Código Penal, que entran en el ámbito de aplicación la nueva norma, siendo además la sentencia de fecha posterior al 11 de noviembre de 2015.
- c) Finalmente, en cuanto al delito de contrabando, no habrá publicidad al indicar el enunciado que contra la sentencia condenatoria cabe un recurso posterior, el recurso de casación, por lo que no se cumpliría el requisito de firmeza, que se exige en todo caso y cuya presencia es esencial, por razones evidentes. Respecto al contrabando, conviene puntualizar que no se incluirían nunca, pese a que concurriera el requisito de firmeza, en aquellos casos en los que el bien jurídico protegido no fuera la Hacienda Pública, entendida como masa patrimonial o conjunto de bienes, derechos y obligaciones. Así ocurrirá, por ejemplo, en aquellas conductas ligadas a la exportación de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, o en las que se refieren a importaciones de drogas u otras sustancias prohibidas –en las que se protege la salud pública u otros bienes dignos de protección penal, sí, pero que

no son la Hacienda Pública— entre otros casos existentes, habida cuenta de la pluralidad de conductas que pueden calificarse como de ilícitos de contrabando.

## **CASO 2**

En el marco de un procedimiento inspector de comprobación e investigación iniciado con fecha 1 de abril de 2015 respecto de la sociedad X, por el concepto Impuesto sobre Sociedades y el periodo impositivo de 2013, la Inspección de los tributos ha apreciado que de la instrucción realizada se desprende que procedería regularizar la situación tributaria del obligado tributario conforme a los siguientes ajustes y correcciones a practicar sobre la base imponible respecto de la declarada por el contribuyente:

- Un incremento de la misma por importe de 600.000 euros, derivado de la ocultación, dolosa a juicio de la Inspección, de determinados ingresos procedentes de operaciones comerciales.
- Una minoración de los gastos deducidos por el contribuyente y cuya no deducibilidad que sostiene ahora por la Inspección determina un nuevo aumento de la base imponible, en este caso de 30.000 euros, al entender el actuario que estas partidas relativas a gastos de publicidad no guardan la debida correlación con los ingresos.

El actuario instructor del procedimiento de inspección, el 25 de octubre de 2015, cuenta con datos e información suficiente que le colocarían en disposición de dictar dos actos proponiendo sendas liquidaciones al ver muy claro el deslinde entre los elementos de la obligación tributaria que ve afectados por indicios de posible delito contra la Hacienda Pública, de aquellos otros que no lo estarían. Según sus cálculos, de poderse practicar las propuestas que tiene en mente, la primera recogería el importe de la cuota dolosa presuntamente defraudada y arrojaría un importe superior a los 120.000 euros. La segunda, que recogería el resto de la regularización a efectuar que se pondría, se cifraría en torno a los 5.000 euros.

Asimismo, se aprecia la existencia de un elevado riesgo recaudatorio en el obligado tributario y se baraja también la posibilidad de adoptar actuaciones para evitar la frustración cobratoria del crédito tributario, dado que uno de los administradores de la entidad cuenta en la fecha actual con determinados inmuebles libres de cargas en su patrimonio personal y la propia entidad parece tener imposiciones de dinero en cuentas abiertas en diferentes entidades bancarias.

Conocedor de que se acaba de publicar en el BOE una reforma parcial de la LGT, el actuario tiene dudas sobre cómo debe proceder y de si esta reforma afecta al expediente y, de ser así, en qué medida y en qué sentido le afectaría.

Por ello, el actuario instructor va a reunirse con los titulares de los órganos de inspección y de recaudación competentes para, previo el planteamiento ante estos de los antecedentes descritos y de las dudas que alberga, solicitarles criterio a seguir y las pautas a observar en la tramitación.

*Se pide:*

Indíquese el curso que pueden o que deben seguir las actuaciones descritas, qué tipo de actos pueden adoptarse, en su caso, y expónganse las distintas implicaciones fiscales relacionadas con las mismas en lo tocante a cuestiones tales como el tipo de tramitación, plazos, duración, régimen de impugnación, suspensión de los actos del procedimiento de recaudación y cuantos otros extremos se puedan derivar del caso planteado y cuantas otras considere relativas a aspectos de la gestión recaudatoria que corresponda desarrollar.

## **SOLUCIÓN**

La modificación parcial de la LGT de 2015 supone ciertamente un hito dentro de las diversas modificaciones que hasta el momento ha sufrido la LGT, en la medida en que introduce una novedosa orientación en la tramitación administrativa de los expedientes en los que existe apreciación de indicios de delito fiscal.

No estamos ante un cambio simplemente material en el régimen jurídico de la tramitación sino ante una auténtica transformación en el tratamiento de aquellas conductas presuntamente constitutivas de delito, en el curso de su vida administrativa, puesto que se opera la inversión de la regla general hasta ahora, tornándose esta –la que, básicamente, encarnaba el suprimido art. 180 LGT–, en la residual, convirtiéndose en general lo que antes no era posible pero que alumbró la Ley Orgánica 7/2012, es decir, la continuación de la tramitación del procedimiento de liquidación pese a la apreciación de concurrencia de indicios de criminalidad, así como de las actuaciones de cobro en paralelo a la instrucción procesal penal, siendo la excepción ahora la paralización administrativa por razón de la remisión del expediente al juez o al fiscal, que solo acaecerá cuando concurren determinadas circunstancias tasadas.

La modificación, como se comentó en la introducción de este trabajo, tiene su origen inmediato en la transformación que se efectuó en el régimen jurídico del delito fiscal por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modificaba la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social.

En efecto, en dicha norma se daba nueva redacción al artículo 305 del Código Penal. En lo que aquí interesa, se dio una nueva dicción al apartado 5 de dicho artículo, que pasó a rezar en los siguientes términos:

«5. Cuando la Administración tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

La liquidación indicada en primer lugar en el párrafo anterior seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria. Y la liquidación que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal.

La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciarse que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación».

De conformidad con lo anterior y dado que nuestra labor de análisis debe además centrarse en los aspectos más propios de la recaudación tributaria –para lo cual no es solo inevitable sino necesario también el comentar, someramente al menos, los principales cambios producidos en el procedimiento inspector de liquidación– podemos ir ventilando ya algunas cuestiones planteadas en el supuesto, en lo tocante a la resolución de algunas de las dudas planteadas por el actuario.

Ubicados ya en contexto, en el de nuestro supuesto, hay que señalar que podrá proponer el actuario y acordar luego, en su caso, el inspector jefe, en efecto, dos liquidaciones tributarias, separando, por una parte, los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y, por otra, los que se encuentren vinculados con dicho delito, con diferenciación, eso sí, en la tramitación a seguir tendente a la práctica de dichas liquidaciones, y siguiendo, estas últimas, las vinculadas al ilícito penal, básicamente, la tramitación contenida en ese nuevo título VI de la LGT. En cuanto a la liquidación de aquellos conceptos y cuantías no vinculados al delito, se aplicará también, como es evidente, la normativa tributaria reguladora del procedimiento de inspección pero, en este caso, no la específica del título VI, sino la «ordinaria» del título III de la LGT. Así pues, en ambos casos, la tramitación a seguir será administrativa y se recoge, aunque en títulos distintos, en la LGT.

Y ello será posible, en el supuesto del enunciado, en virtud de lo señalado en el apartado 8 de la disposición transitoria única de la Ley 34/2015, que señala:

«Lo dispuesto en el título VI de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria resultará de aplicación en los procedimientos iniciados con anterioridad a

la fecha de entrada en vigor de esta ley en los que, concurriendo los indicios a los que se refiere el artículo 250.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a dicha fecha aún no se hubiese producido el pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la remisión del expediente al Ministerio Fiscal».

En el caso que planteamos, el actuario albergó dudas y tenía preparadas las propuestas, con la cuantificación correspondiente, en la fecha indicada del 25 de octubre de 2015, fecha en la que estaba ya en vigor la nueva normativa (con carácter general, su vigencia comenzó el 12 de octubre de 2015) y resultaba plenamente aplicable al no haberse producido la remisión a la jurisdicción penal. Por tanto, nada obstaba a la continuación de la tramitación administrativa hasta producirse la liquidación, si bien los elementos de la obligación vinculados al mismo y cuya regularización se planteaba no podrían ser recogidos en un acta, documento por antonomasia de la Inspección, sino que los mismos se incluyen en una propuesta de liquidación que no es, sin embargo, un acta.

En estos supuestos, los relativos a liquidaciones vinculadas al delito, se preveía ya de forma expresa en el Código Penal, desde el año 2012, la no suspensión de determinadas acciones recaudatorias subsiguientes salvo que el juez decidiera otra cosa, además de permitirse expresamente, durante la sustanciación del proceso, el mantenimiento de las competencias administrativas de investigación patrimonial de que disponen en general por atribución de ley a los órganos de recaudación.

El supuesto de hecho habilitante para proceder en tal sentido lo encontramos en el siguiente precepto de la LGT:

«Artículo 250.

1. Cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, se continuará la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, y con sujeción a las reglas que se establecen en el presente título.

Salvo en los casos a que se refiere el artículo siguiente, procederá dictar liquidación de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, separando en liquidaciones diferentes aquellos que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y aquellos que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública».

El precepto establece el requisito básico para que se abra el abanico de posibilidades regulado en el nuevo título VI de la LGT, esto es, que se aprecie por parte de la Administración tributaria competente la concurrencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública.

De esta forma, el concepto de «indicios» resulta clave y, en este sentido, dicho concepto ha sido delimitado por la doctrina jurisprudencial penal. Así, y por todas ellas, cítese la Sentencia



del Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, n.º 717/2010, de fecha 22 de junio de 2010, que en su fundamento jurídico 3.º señala que:

«Los indicios no son equiparables a la mera sospecha. Esta –la sospecha– es tan solo una circunstancia meramente anímica; el indicio es un vestigio racional que precisa para entenderse fundado hallarse apoyado en datos objetivos, que han de serlo en un doble sentido: en primer lugar, el de ser accesibles a terceros, sin lo cual no pueden ser objeto de control, y en segundo lugar, que han de proporcionar una base real de la que pueda inferirse que existen elementos probatorios del ilícito penal investigado en la diligencia que se autoriza».

Una vez constada la existencia de indicios de delito fiscal, en el artículo pòrtico de la regulación, el transcrito artículo 250 de la LGT, se establecen en su apartado 1 los dos caminos de tramitación del procedimiento en sede administrativa, distinguiéndose una regla general y una regla especial o de excepción.

Por lo que respecta a la regla general, el procedimiento administrativo de comprobación o investigación, una vez constatada la existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública, seguirá su tramitación 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.

Si se constata que existen indicios de delito respecto de unos elementos de la obligación tributaria, pero no respecto de otros, se dictarán, en efecto, y en su caso, dos liquidaciones. Por un lado, una liquidación por los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, que en nuestro supuesto son los ingresos ocultados por operaciones comerciales, siguiéndose en relación con ellos el trámite específico regulado en el título VI de la LGT. Por otro lado, se dictará otra liquidación en relación con aquellos que no se encuentren vinculados con el posible delito, cuya tramitación seguirá el trámite general.

La regla general de liquidación y no suspensión encuentra correlato en la Ley de Enjuiciamiento Criminal, a través del nuevo artículo 614 bis, introducido también por la Ley 34/2015. El citado precepto señala:

«1. En los delitos contra la Hacienda Pública, cuando la Administración tributaria hubiera dictado un acto de liquidación, la existencia del procedimiento penal no paralizará la actuación administrativa y podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro salvo que el juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución conforme a lo dispuesto en el artículo 305.5 del Código Penal».

Por otra parte, en relación con la regla especial indicada, en los casos regulados en el artículo 251.1 de la LGT no procederá dictar liquidación respecto de los elementos de la obligación tributaria vinculados al posible delito. En estos casos se suspenderá el procedimiento administrativo

sin que se dicte liquidación. De esta forma, se seguirá un trámite similar al que existía en la LGT con anterioridad a la entrada en vigor de la reforma, como se dijo antes.

Como quiera que en el caso planteado por el enunciado no se indica ni aprecia concurrencia de causa tasada alguna de las que dan lugar a este segundo tipo de tramitación (cítese, por ejemplo, la posible prescripción penal), consideraremos que no concurren y que, en consecuencia, resulta aplicable la primera de las tramitaciones indicadas, la que además hoy es la regla general, la continuación de la tramitación administrativa general que siguen aquellos supuestos en los cuales se haya detectado la existencia de delito contra la Hacienda Pública, es decir, aquellos casos en los que no se suspende la tramitación administrativa, lo cual tiene efectos en los diferentes procedimientos administrativos que pueden seguirse con posterioridad a la liquidación correspondiente, es decir, procedimientos de revisión, recaudación y sancionador, centrándonos en el que es el objeto del presente trabajo, el de recaudación.

Dispone el artículo 253 de la LGT lo que sigue:

«1. Cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública y no concurren las circunstancias que impiden dictar liquidación de acuerdo con el artículo 251.1 de esta ley, procederá formalizar una propuesta de liquidación vinculada a delito, en la que se expresarán los hechos y fundamentos de derecho en los que se basa la misma.

Dicha propuesta se notificará al obligado tributario concediéndole el trámite de audiencia para que alegue lo que convenga a su derecho en el plazo de 15 días naturales, contados a partir del siguiente al de notificación de la propuesta.

En ningún caso los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa producirán los efectos de extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada a delito ni los previstos en las letras a) y b) del artículo 150.6 de esta ley en relación con las actuaciones desarrolladas por la Administración tributaria tendentes a la liquidación de la deuda tributaria, sin perjuicio de los que de aquellos pudiesen derivarse en caso de devolución del expediente por el Ministerio Fiscal o en caso de resolución judicial firme que obligue a practicar el ajuste previsto por el artículo 257.2 c) de esta ley por no apreciar la existencia de delito contra la Hacienda Pública.

Transcurrido el plazo previsto para el trámite de audiencia y examinadas las alegaciones presentadas en su caso, el órgano competente dictará una liquidación administrativa, con la autorización previa o simultánea del órgano de la Administración tributaria competente para interponer la denuncia o querrela, cuando considere que la regularización procedente pone de manifiesto la existencia de un posible delito contra la Hacienda Pública.

Una vez dictada la liquidación administrativa, la Administración tributaria pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio

Fiscal y el procedimiento de comprobación finalizará, 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 advertirá de que el periodo voluntario de ingreso solo comenzará a computarse una vez que sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querrela correspondiente, en los términos establecidos en el artículo 255 de esta ley.

[...]

3. En los casos en los que, por un mismo concepto impositivo y periodo, quepa distinguir elementos en los que se aprecia una conducta dolosa que pueda ser determinante de un delito contra la Hacienda Pública, junto con otros elementos y cuantías a regularizar respecto de los que no se aprecia esa conducta dolosa, se efectuarán dos liquidaciones de forma separada.

A efectos de la cuantificación de ambas liquidaciones, se formalizará una propuesta de liquidación vinculada al delito y un acta de inspección, de acuerdo con las siguientes reglas:

a) 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 aprecie dolo, y se restarán los ajustes a favor del obligado tributario a los que este pudiera tener derecho, así como las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota que le correspondan adicionalmente. Si la declaración presentada hubiera determinado una cuota a ingresar, esta se descontará para el cálculo de esta propuesta de liquidación.

b) 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, y se deducirá la cantidad resultante de la propuesta de liquidación a que se refiere el párrafo anterior.

No obstante, el obligado tributario podrá optar por la aplicación de un sistema de cálculo de ambas cuotas basado en la aplicación proporcional de las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota, en los términos que se determinen reglamentariamente. Esta opción deberá comunicarse a la Administración en el plazo de alegaciones posterior a la notificación de la propuesta de liquidación vinculada al delito».

Especialmente destacable, por su importancia en el ámbito propio de las actuaciones de recaudación, resulta el reflejo que las limitaciones que se introducen en cuanto al ámbito material de las alegaciones a la propuesta de liquidación que se incorpora en materia procesal jurisdiccional a través de la nueva disposición adicional décima de la Ley 29/1988, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), introducida por el apartado dos de la disposición final tercera de la Ley 34/2015. Este precepto señala:

«Disposición adicional décima. *Delitos contra la Hacienda Pública.*

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 3 a) de esta ley, no corresponde al orden jurisdiccional contencioso-administrativo conocer de las pretensiones que se deduzcan respecto de las actuaciones tributarias vinculadas a delitos contra la Hacienda Pública que se dicten al amparo del título VI de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, salvo lo previsto en los artículos 256 y 258.3 de la misma.

Una vez iniciado el correspondiente proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, tampoco corresponderá al orden jurisdiccional contencioso-administrativo conocer de las pretensiones que se deduzcan respecto de las medidas cautelares adoptadas al amparo del artículo 81 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

Conforme a lo anterior y en lo atinente al régimen de impugnación, quedan pues excluidas del conocimiento de la jurisdicción contencioso-administrativa una serie de pretensiones que pudieran formularse o ser deducidas por los obligados tributarios respecto de determinadas actuaciones de la Administración tributaria en relación con la tramitación del delito contra la Hacienda Pública.

En particular, las actuaciones tributarias de recaudación vinculadas a delitos contra la Hacienda Pública se escapan del conocimiento de dicho orden jurisdiccional, con dos grandes excepciones, de las que sí conocerá, por el contrario, el juez de lo contencioso-administrativo y que son:

- Por un lado, el conocimiento de los motivos de oposición frente a las actuaciones de recaudación seguidas para el cobro de la deuda tributaria observadas como consecuencia de la tramitación en sede administrativa de los delitos contra la Hacienda Pública (art. 256 LGT).
- Y por otro, el recurso que se plantee contra las resoluciones que en oposición al acuerdo de declaración de la responsabilidad específica que en caso de delito contra la Hacienda Pública consagra el artículo 258 de la LGT, cuando se impugne el alcance global de la responsabilidad.

Asimismo, debe destacarse también, aunque se deduce de lo anterior, que las pretensiones deducidas frente a las medidas cautelares adoptadas una vez iniciado el correspondiente procedimiento penal por delito fiscal al amparo del artículo 81 de la LGT serán conocidas por el juez de lo penal.

En otro orden de cuestiones, pero también por ser cuestión referente al procedimiento de recaudación, se indica que una vez producida la denuncia o querrela, se notificará al obligado tributario la liquidación correspondiente a aquellos elementos de la obligación tributaria vinculados al delito contra la Hacienda Pública, añadiéndose que a la misma, junto con su contenido propio, se adicionará la advertencia de que el periodo voluntario de ingreso solo comenzará a

computarse una vez que sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querrela correspondiente, en los términos establecidos en el artículo 255 de la ley. Es decir, se produce una disociación entre la fase de comprobación-liquidación y la fase de recaudación respecto a este tipo de liquidaciones, a diferencia de lo que ocurre normalmente en los procedimientos de aplicación de los tributos, en los cuales la liquidación va asociada al requerimiento de pago, produciéndose ambos de forma simultánea y desencadenando la apertura del cómputo de los plazos para el ingreso de la deuda tributaria.

Así pues, en los casos de delitos tramitados sin suspensión de actuaciones en vía administrativa, como lo es la del supuesto, a falta de datos que determinen lo contrario como se ha dicho ya, existirá esa diferenciación entre la liquidación y la apertura de la fase de recaudación, en la medida en que se notifica primero la liquidación y después, queda suspendido el inicio del cómputo de los plazos de ingreso –lo cual, adviértase también, se proyectará en los plazos de comienzo de la exigencia de la obligación del responsable, en caso de existir responsables tributarios de los del tipo del nuevo supuesto de responsabilidad que contempla el art. 258 LGT, que luego será analizado con detalle– hasta que con posterioridad a la admisión de la denuncia o querrela, se notifique un requerimiento de pago de la deuda tributaria, al cual nos referiremos también, en un momento posterior.

La referida notificación tendrá como efecto que se tenga por finalizado el procedimiento de comprobación respecto de los elementos de la obligación tributaria regularizados mediante dicha liquidación vinculada al delito. Por consiguiente, una vez presentada la denuncia o querrela pueden existir dos opciones. O bien se admite la denuncia o querrela, en cuyo caso una vez que le conste a la Administración tributaria su admisión podrá el órgano de recaudación requerir el pago al deudor tributario (art. 255, párrafo segundo LGT); o bien se produce su inadmisión (art. 253.2 LGT), cuyos efectos son más propios de ser estudiados en otros análisis y enfoques de estudio de la reforma, cuales son, esencialmente, los que explican esta desde la óptica del procedimiento de inspección, por lo que aquí los obviaremos.

La recaudación de las liquidaciones vinculadas a delito contra la Hacienda Pública sin suspensión de actuaciones administrativas, que venimos comentando y que es la aplicable el supuesto descrito en el caso 2, está regulada en los artículos 255 (reglas generales), 256 (revisión y oposición a los actos de recaudación) y 258 (actuaciones frente a los responsables) de la LGT.

El artículo 255 de la LGT dispone que:

«En los supuestos a que se refiere el artículo 250.2 de esta ley, la existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará las actuaciones administrativas dirigidas al cobro de la deuda tributaria liquidada, salvo que el juez hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución.

Las actuaciones administrativas dirigidas al cobro a las que se refiere el párrafo anterior se regirán por las normas generales establecidas en el capítulo V del título III de esta ley, salvo las especialidades establecidas en el presente título.

Una vez que conste admitida la denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública, la Administración tributaria procederá a notificar al obligado tributario el inicio del periodo voluntario de pago requiriéndole para que realice el ingreso de la deuda tributaria liquidada en los plazos a que se refiere el artículo 62.2 de esta ley».

Con carácter general existe una remisión a las normas generales del procedimiento de recaudación del capítulo V del título III de la LGT. Se establece así la previsión expresa de que en los casos de tramitación del proceso penal sin suspensión de la actuación administrativa de liquidación tampoco existirá paralización de la acción recaudatoria, salvo aquellas especialidades previstas en el propio título VI de la LGT.

Con carácter específico, el artículo 255, párrafo segundo, completando lo anticipado por el artículo 253.1, párrafo quinto de la LGT, prevé que una vez que conste admitida la denuncia o querrela por el delito, la Administración tributaria procederá a requerir al obligado tributaria la deuda tributaria contenida en la liquidación dictada, abriéndose con la notificación el periodo voluntario de pago, concediendo, como se ha dicho antes, los plazos a que se refiere el artículo 62.2 de la LGT. En este sentido, es necesario recordar que el artículo 62.2 de la LGT dispone que:

«2. En el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, el pago en periodo voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos:

a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 1 y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente».

Adicionalmente a cuanto antecede, hay que señalar que las actuaciones de embargo y enajenación de los bienes y derechos embargados realizados en el seno de la recaudación de liquidaciones vinculadas a delito contra la Hacienda Pública se van a ver afectadas por la normativa procesal jurisdiccional residenciada en el artículo 621 ter de la Ley de Enjuiciamiento Criminal. Dicho precepto señala en sus apartados 2 y 3 que:

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

En todo caso el Ministerio Fiscal o la Administración perjudicada podrán solicitar al tribunal que se constituyan como garantía a efectos de la suspensión, los embargos ya

realizados o derechos reales que puedan constituirse sobre los bienes afectados por los mismos, de considerarse que dichos bienes garantizan de forma más adecuada el cobro que las garantías ofrecidas por el encausado. Particularmente, podrá hacerse tal solicitud cuando la suspensión se hubiese solicitado con dispensa total o parcial de garantías.

En el supuesto en que se hubiese acordado la suspensión con dispensa total o parcial de garantías, mantendrán su eficacia los ingresos realizados que hubiesen minorado las cuantías adeudadas, sin que los mismos resulten afectados por la retroacción a que se refiere el apartado 1 del presente artículo.

3. La Administración no podrá proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de apremio hasta que la sentencia condenatoria que confirme total o parcialmente la liquidación, sea firme, salvo en los supuestos que a continuación se indican, en los que la enajenación deberá autorizarse por el tribunal.

- a) Cuando sean perecederos.
- b) Si su propietario hiciera abandono de ellos o, debidamente requerido sobre el destino del efecto judicial, no haga manifestación alguna.
- c) De ser los gastos de conservación y depósito superiores al valor del objeto en sí.
- d) Cuando su conservación pueda resultar peligrosa para la salud o seguridad pública.
- e) Si se depreciaren por el transcurso del tiempo, aun cuando no sufran deterioro.

No serán susceptibles de enajenación los efectos que tengan el carácter de piezas de convicción y los que deban quedar a expensas del procedimiento, salvo que encuentren comprendidos en los supuestos a) y c) anteriores».

En los apartados reproducidos se relacionan una serie de limitaciones y previsiones respecto a los embargos y a la posterior enajenación de los bienes embargados adoptados en el procedimiento tributario cuando, en paralelo, se esté tramitando un procedimiento en sede jurisdiccional por delito contra la Hacienda Pública.

En este sentido, en relación con las actuaciones de embargo, las limitaciones derivan de la eventual suspensión de las actuaciones de ejecución que pueda adoptar el juez penal en virtud de lo dispuesto en el artículo 614 bis de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

Abundando en lo anterior, se indica por la norma que el embargo adoptado en vía administrativa con carácter previo al auto de suspensión se mantendrá cautelarmente durante el plazo señalado para que el interesado deposite la correspondiente garantía de la suspensión.

En esta misma línea se reconoce que el Ministerio Fiscal o la Administración perjudicada podrán solicitar al tribunal la conversión de los embargos ya constituidos en garantía de la suspensión si se consideran adecuados. En concreto, si la suspensión se hubiese solicitado con dispensa

total o parcial de garantías. Si se hubiera acordado esta dispensa, hay que aclarar, como hace el precepto, que mantendrán su eficacia los ingresos realizados que hubieran minorado las cuantías debidas, sin que dichos ingresos puedan verse afectados por la retroacción de los efectos de la suspensión al momento de su solicitud a que hace referencia el apartado 1 del artículo 614 ter de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

En cuanto a las limitaciones relativas a la enajenación de los bienes embargados, el apartado 3 del artículo 621 ter de la Ley de Enjuiciamiento Criminal señala que solo se podrá proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados cuando exista sentencia condenatoria firme que ratifique la liquidación dictada en vía administrativa. No obstante ello, dicha restricción es flexibilizada a través de una serie de supuestos señalados en el propio apartado 3 del artículo 621 ter de la Ley de Enjuiciamiento Criminal en los que, siempre previa la autorización del tribunal, podrá efectuarse la enajenación (bienes perecederos, abandonados, cuando los gastos de conservación o depósito exceden del valor del propio bien o derecho embargado, etc.). En ningún caso podrán enajenarse aquellos bienes y derechos que tengan el carácter de piezas de convicción o los que queden a expensas del procedimiento. Si bien, en estos últimos casos, se vuelve a reconocer que los bienes perecederos o aquellos en que los gastos de conservación o depósito exceden del valor del bien son susceptibles de enajenación en todo caso.

Por lo que respecta a la revisión, esto es, al régimen de impugnación de los actos del procedimiento de recaudación en estos supuestos que analizamos, el artículo 256 de la LGT dispone que:

«Frente a los actos del procedimiento de recaudación desarrollados para el cobro de la deuda tributaria liquidada conforme a lo dispuesto en el artículo 250.2 de esta ley, solo serán oponibles los motivos previstos en los artículos 167.3, 170.3 y 172.1 segundo párrafo de esta ley y su revisión se realizará conforme a lo dispuesto en el título V de esta ley».

Con carácter general, es necesario reiterar lo ya apuntado con anterioridad respecto a la revisión de las liquidaciones y los demás actos y actuaciones del procedimiento administrativo seguido en los casos de delito contra la Hacienda Pública en los casos en que no exista suspensión de la vía administrativa –nuestro caso– y concretado en el artículo 254 de la LGT y en la disposición adicional décima de la LJCA. En resumen, que los actos del procedimiento de recaudación dictados para el cobro de la deuda tributaria en estos casos no podrán ser objeto de revisión ni en vía administrativa ni en vía jurisdiccional en el orden contencioso-administrativo.

No obstante, se establece la salvedad conocida ya pero que procede reiterar de nuevo, pues su importancia hace cual es la de que los actos del procedimiento de recaudación desarrollados para el cobro de la deuda tributaria liquidada conforme a lo dispuesto en el artículo 250.2 de la LGT serán revisables en vía administrativa con los procedimientos de revisión del título V de la LGT y, en su caso, en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, si bien limitándose los motivos de oposición que serán los previstos en el propio artículo 256 de la LGT (disp. adic. décima de la LJCA). A su vez, este precepto remite, recordemos, a los motivos previstos en distintos preceptos de la LGT. En concreto, los artículos 167.3 (motivos de oposición contra la providencia de



apremio), 170.3 (motivos de oposición contra la diligencia de embargo) y 172.1 segundo párrafo de la LGT (motivos de oposición contra el acuerdo de enajenación de bienes embargados). Pasamos seguidamente a reproducir, respectivamente, el texto de los preceptos citados:

Artículo 167.3 de la LGT:

«3. Contra la providencia de apremio solo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

- a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
- b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en periodo voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.
- c) Falta de notificación de la liquidación.
- d) Anulación de la liquidación.
- e) Anulación de la liquidación.
- f) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada».

Artículo 170.3 de la LGT:

«3. Contra la diligencia de embargo solo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

- a) Extinción de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
- b) Falta de notificación de la providencia de apremio.
- c) Incumplimiento de las normas reguladoras del embargo contenidas en esta ley.
- d) Suspensión del procedimiento de recaudación».

Artículo 172.1, segundo párrafo de la LGT:

«El acuerdo de enajenación únicamente podrá impugnarse si las diligencias de embargo se han tenido por notificadas de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 112 de esta ley. En ese caso, contra el acuerdo de enajenación solo serán admisibles los motivos de impugnación contra las diligencias de embargo a los que se refiere el apartado 3 del artículo 170 de esta ley».

De forma sintética, y en lo que se refiere a las reglas de funcionamiento administrativo práctico a observar en la gestión de estos recursos interpuestos contra los actos del procedimiento recaudatorio desarrollado para el cobro de la deuda tributaria liquidada conforme a lo dispuesto

en el artículo 250.2 de la LGT, podrían distinguirse, en esencia, las situaciones y pautas de tramitación que a continuación comentaremos.

Si alguno de los motivos alegados en un recurso de reposición planteado tiene por objeto alguna de las cuestiones sustanciadas en el proceso penal o se dirige contra algún otro acto recaudatorio distinto de los anteriores (apremio, embargo y acuerdo de enajenación) su destino deberá ser la inadmisión, indicándole al recurrente que se dirija al juez penal para hacer valer su pretensión. De igual manera, cuando se invoquen dichos motivos pero el soporte de la impugnación sea una reclamación económico-administrativa, el órgano económico-administrativo será quien resuelva en el mismo sentido, a nuestro juicio. Pudiendo hacer uso el órgano de recaudación de la posibilidad prevista en el artículo 235.3 de la LGT, en su caso.

Cuando el acto objeto de impugnación sea la declaración de responsabilidad del artículo 258.1 de la LGT, solo se admitirá para ser tramitado el recurso de reposición si el objeto de la impugnación es el «alcance global» de la derivación, pues de plantear oposición a cuestiones distintas del alcance, entendemos que procedería también el archivo o inadmisión del mismo, con la consiguiente indicación al derivado reclamante de que dirija su oposición al acto al juez penal. De la misma manera, en el caso de que la citada impugnación se formalizara como reclamación económico-administrativa, el órgano competente actuaría de la misma manera prevista en el supuesto y párrafo anterior.

En relación con el nuevo supuesto de responsabilidad tributaria creado por el artículo 258 de la LGT, como se ha apuntado a modo de avance antes, recoge este un caso especial de responsabilidad solidaria, específico y propio de las liquidaciones vinculadas a delito contra la Hacienda Pública en el que no haya habido suspensión en la tramitación administrativa, es decir, la consabida regla, hoy general, de procedimiento. Dicho precepto determina que:

«1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria liquidada conforme a lo preceptuado en el artículo 250.2 de esta ley quienes hubieran sido causantes o hubiesen colaborado activamente en la realización de los actos que den lugar a dicha liquidación y se encuentren imputados en el proceso penal iniciado por el delito denunciado o hubieran sido condenados como consecuencia del citado proceso.

Los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el procedimiento de liquidación y que vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento para exigir la responsabilidad establecida en este artículo, deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución.

2. En relación con las liquidaciones a que se refiere el artículo 250.2 de esta ley, también resultarán de aplicación los supuestos de responsabilidad regulados en el artículo 42.2 de esta ley.

3. En el recurso o reclamación contra el acuerdo que declare la responsabilidad prevista en el apartado anterior solo podrá impugnarse el alcance global de la citada responsabilidad.

4. Si en el proceso penal se acordara el sobreseimiento o absolución respecto de cualquiera de los responsables a que se refiere el apartado 1, la declaración de su responsabilidad será anulada, siendo de aplicación las normas generales establecidas en la normativa tributaria en relación con las devoluciones y reembolso del coste de garantías.

5. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 68.8 de esta ley, en los supuestos de responsabilidad a que se refiere el apartado 1, interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables.

6. La competencia para dictar los acuerdos de declaración de responsabilidad en los supuestos regulados en los apartados 1 y 2 corresponderá al órgano de recaudación.

7. El plazo del procedimiento de declaración de responsabilidad se entenderá suspendido durante el periodo de tiempo que transcurra desde la presentación de la denuncia o querrela ante el Ministerio Fiscal o el órgano judicial hasta la imputación formal de los encausados.

A las medidas cautelares adoptadas durante la tramitación del procedimiento de declaración de responsabilidad previsto en este artículo les será de aplicación lo previsto en el artículo 81.6 e) de esta ley».

En definitiva, nos podemos encontrar únicamente con dos supuestos de responsabilidad en el caso del supuesto propuesto:

- La de los causantes o los que hubiesen colaborado activamente en la realización de los actos que den lugar a dicha liquidación y se encuentren imputados en el proceso penal iniciado por el delito denunciado o hubieran sido condenados como consecuencia del citado proceso (art. 258.1 LGT). En esta situación podría encontrarse el administrador de la entidad al que alude el enunciado, debiendo tener muy presente y por ello merece recalcar que no se le podrá derivar responsabilidad en ningún caso al amparo de ninguno de los supuestos de responsabilidad tributaria contenidos en los artículos 42 y 43 de la LGT –excepción hecha del art. 42.2 de dicho texto legal–. Exclusivamente, se le podrá derivar por este supuesto específico, para lo cual es condición absolutamente imprescindible que se le haya imputado formalmente o condenado por la autoridad judicial penal.
- En segundo lugar, la propia de los responsables que lo sean de conformidad con lo dispuesto en el artículo 42.2 de la LGT, puesto que el artículo 258.3 de la LGT no excluye la aplicación de los supuestos de responsabilidad de dicho precepto. Al contrario. Permite expresamente que concurren ambos. En este segundo supuesto de hecho de responsabilidad, la del 42.2 de la LGT, podrían encontrarse, en el caso que planteamos en el enunciado, las entidades de crédito en las que se hallan

las imposiciones y cuentas de la sociedad indicadas, ya en forma de depósito a la vista o a plazo, ya mediante otras fórmulas similares de captación u operaciones bancarias de pasivo, que ocultaran o incumplieran, dicho resumidamente, las hipotéticas órdenes de embargo que, en caso de iniciarse el procedimiento de recaudación en periodo ejecutivo, pudieran adoptarse por la Administración tributaria.

En este sentido, es necesario recordar que ese precepto, el 42.2 de la LGT, se refiere a supuestos de responsabilidad donde existe una especial «culpabilidad» del responsable por entorpecerse la acción ejecutiva de la Administración tributaria. En este sentido, el mismo dispone que:

«2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del periodo ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.

b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.

c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.

d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquellos».

Volviendo al supuesto específico y novedoso que instaura el artículo 258 de la LGT, el mismo contiene importantes previsiones en relación con el procedimiento administrativo a seguir, entre otras tantas cuestiones que resultan fundamentales. Así por ejemplo, la norma contiene una regla de atribución competencial, en cuya virtud, la facultad para dictar los acuerdos de declaración de responsabilidad, en los casos anteriores –en este y en el del 42.2 que puede observarse durante la tramitación administrativa en paralelo a la sustanciación en la vía penal–, corresponde al órgano de recaudación competente en función de las normas de organización específica (art. 258.6 LGT), por contraposición a lo dispuesto en el artículo 174.2 de la LGT, que no resultará aplicable en estos casos y que atribuye la competencia al órgano liquidador si «la declaración de responsabilidad se efectúa con anterioridad al vencimiento del periodo voluntario de pago» y al órgano de recaudación «en los demás casos».

De igual forma y constituyendo cuestión de importancia también, aunque la reviste en menor medida que la comentada en el párrafo anterior, encontramos en el precepto la indicación de que

los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el procedimiento de liquidación y que vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento para exigir la responsabilidad establecida en el artículo 258 de la LGT, deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución (art. 258.1, párrafo segundo, LGT).

En cuanto a la impugnación de la declaración de responsabilidad, se permite la misma, obviamente, pero limitada ya que solo podrá cuestionarse el alcance global de la responsabilidad en caso de que sea recurrido dicho acuerdo, como también se ha expuesto ya antes.

Cuestión distinta es la revisión de la responsabilidad como consecuencia del resultado del procedimiento penal, de tal manera que si en el proceso se acordara el sobreseimiento o absolución respecto de cualquiera de los responsables a que se refiere el apartado 1 del artículo 258, la declaración de su responsabilidad será anulada, siendo de aplicación las normas generales establecidas en la normativa tributaria en relación con las devoluciones y el reembolso del coste de las garantías y respecto de ellos no podrá, según entendemos, derivarse responsabilidad por ningún supuesto de los contenidos en los artículos 42 y 43, exceptuada la prevista en el 42.2, cuya declaración es permitida de manera expresa en los supuestos que, como en el caso planteado, son aquí objeto de análisis.

Es de agradecer la mención expresa –pues cualquier cuestión silenciada o no explicitada abrirá siempre debate sobre si se debe o puede acudir o no a las normas generales, por mucho que sean institutos tradicionales del derecho tributario– de la circunstancia consistente en que, en relación con los supuestos de responsabilidad del apartado 1 del artículo 258 de la LGT, se dispone que interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables, así como ello debe entenderse sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 68.8 de la LGT, a cuyo tenor:

«Interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables. No obstante, si la obligación es mancomunada y solo se reclama a uno de los obligados tributarios la parte que le corresponde, el plazo no se interrumpe para los demás.

Si existieran varias deudas liquidadas a cargo de un mismo obligado al pago, la interrupción de la prescripción solo afectará a la deuda a la que se refiera.

La suspensión del plazo de prescripción contenido en la letra b) del artículo 66 de esta ley, por litigio, concurso u otras causas legales, respecto del deudor principal o de alguno de los responsables, causa el mismo efecto en relación con el resto de los sujetos solidariamente obligados al pago, ya sean otros responsables o el propio deudor principal, sin perjuicio de que puedan continuar frente a ellos las acciones de cobro que procedan».

Capítulo aparte y especial reseña nos merece lo dispuesto en el apartado 7 del artículo 258 de la LGT, lugar donde se residencian dos previsiones respecto del plazo del procedimiento de

declaración de responsabilidad y del plazo de vigencia de las medidas cautelares que pudieran adoptarse en el seno de dicho procedimiento y la extensión temporal de sus posibles prórrogas.

Por lo que hace al cómputo del plazo del procedimiento frente a responsables, se establece que se verá suspendido el mismo desde la presentación de denuncia o querrela ante el Ministerio Fiscal u órgano jurisdiccional competente hasta la imputación formal de los encausados. Ello nos lleva a pensar, aunque puede ser rebatida nuestra conclusión, que pudiera iniciarse el procedimiento antes de estar presente el presupuesto esencial de la imputación formal o condena, y suspenderse después, ya desde el propio momento del acuerdo de inicio del mismo (si se adopta remitido el expediente ya al Ministerio Fiscal o pasado el tanto de culpa a la jurisdicción penal) o posteriormente acto principiador de tal procedimiento, si es que el mismo tuvo lugar en el tiempo antes de la citada remisión o pase. Asimismo, entendemos también que la cuestión que se plantea aquí no es menor, dado que no se nos debe escapar que tales acuerdos de inicio –con propuesta y trámite de alegaciones– son en ocasiones acompañados de otro procedimiento, el tendente a la adopción de medidas cautelares, las cuales encuentran en ellos base jurídica de cara a prosperar, pese a que la dicción literal del artículo 41 de la LGT no es lo contundente que quizás sería deseable, al menos desde nuestro humilde parecer, en torno a este punto.

Siguiendo con el singular régimen de las medidas cautelares que pudieran adoptarse en el seno del procedimiento de declaración de responsabilidad hay una remisión general al nuevo párrafo e) del artículo 81.6 de la LGT que regula la eventual adopción de medidas cautelares durante la tramitación del procedimiento administrativo respecto de deudas tributarias vinculadas a delito donde no se haya suspendido dicho procedimiento. Dichas especialidades, en relación con la adopción de medidas cautelares, son explicadas a continuación.

Recordemos que la adopción de medidas cautelares durante la tramitación de un procedimiento de aplicación de los tributos en el cual se hubiera percibido la existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública está permitida, con carácter general, en virtud de la disposición adicional decimonovena de la LGT que precisa que:

«En los procesos por delito contra la Hacienda Pública, y sin perjuicio de las facultades que corresponden a las unidades de la Policía Judicial, los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mantendrán la competencia para investigar, bajo la supervisión de la autoridad judicial, el patrimonio que pueda resultar afecto al pago de las cuantías pecuniarias asociadas al delito.

A tales efectos, podrán ejercer las facultades previstas en los artículos 93, 94 y 162 de esta ley, realizar informes sobre la situación patrimonial de las personas relacionadas con el delito y adoptar las medidas cautelares previstas en el apartado 8 del artículo 81 de la misma.

De tales actuaciones, sus incidencias y resultados se dará cuenta inmediata al juez penal, que resolverá sobre la confirmación, modificación o levantamiento de las medidas adoptadas.

Las actuaciones desarrolladas se someterán a lo previsto en la presente ley y su normativa de desarrollo, sin perjuicio de la posibilidad de que el juez decida la realización de otras actuaciones al amparo de lo previsto en el artículo 989 de la Ley de enjuiciamiento criminal».

En consecuencia, con carácter general, la Administración tributaria puede adoptar las medidas cautelares previstas siempre que sean notificadas al juez penal, a efectos de que este ejerza el debido control de las mismas, a cuyos efectos podrá resolver sobre su confirmación, modificación o levantamiento. Y es que el régimen jurídico de todas las medidas cautelares viene establecido en el artículo 81 de la LGT, si bien, para los supuestos de concurrencia de indicios del ilícito penal, presenta las peculiaridades que en ese precepto se establecen por mor de lo dispuesto en los apartados 6 e) y 8 del mismo, según el tipo de tramitación, respectivamente. Dicho régimen debe además entenderse sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 989 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, que dispone:

«1. Los pronunciamientos sobre responsabilidad civil serán susceptibles de ejecución provisional con arreglo a lo dispuesto en la Ley de Enjuiciamiento Civil.

2. A efectos de ejecutar la responsabilidad civil derivada del delito o falta y sin perjuicio de la aplicación de las disposiciones de la Ley de Enjuiciamiento Civil, el secretario judicial podrá encomendar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria o, en su caso, a los organismos tributarios de las haciendas forales las actuaciones de investigación patrimonial necesarias para poner de manifiesto las rentas y el patrimonio presente y los que vaya adquiriendo el condenado hasta tanto no se haya satisfecho la responsabilidad civil determinada en sentencia.

Cuando dichas entidades alegaren razones legales o de respeto a los derechos fundamentales para no realizar la entrega o atender a la colaboración que les hubiese sido requerida por el secretario judicial, este dará cuenta al juez o tribunal para resolver lo que proceda».

Una vez establecido que durante la tramitación del procedimiento administrativo en el que se hayan constatado indicios de delito fiscal también es posible adoptar medidas cautelares, vamos a analizar la adopción de dichas medidas en el seno de un procedimiento en el que no hay suspensión de actuaciones, que es el caso que nos ocupa. Así, en el caso de continuación en la tramitación del procedimiento se podrán adoptar medidas cautelares como se extrae implícitamente de la nueva redacción del artículo 81.6 e) de la LGT. Dicho precepto señala que:

«6. Los efectos de las medidas cautelares cesarán en el plazo de seis meses desde su adopción, salvo en los siguientes supuestos:

e) Que se adopten durante la tramitación del procedimiento descrito en el artículo 253 de esta ley o tras su conclusión. En estos casos sus efectos cesarán en el plazo de 24 meses desde su adopción.

Si se hubieran adoptado antes del inicio de la tramitación descrita en el artículo 253 de esta ley, una vez dictada la liquidación a que se refiere el artículo 250.2 de esta ley, podrá ampliarse el plazo mediante acuerdo motivado, sin que la ampliación total de las medidas adoptadas pueda exceder de 18 meses.

Las medidas a que se refiere este párrafo e) podrán convertirse en embargos del procedimiento de apremio iniciado para el cobro de la liquidación practicada.

Si con posterioridad a su adopción, se solicitara al órgano judicial penal competente la suspensión contemplada en el artículo 305.5 del Código Penal, las medidas adoptadas se notificarán al Ministerio Fiscal y al citado órgano judicial y se mantendrán hasta que este último adopte la decisión procedente sobre su conservación o levantamiento».

Por consiguiente, y en cuanto al régimen jurídico aplicable, les resulta de aplicación la anteriormente reproducida disposición adicional decimonovena de la LGT con carácter principal. Dicha disposición establece una remisión general al régimen ordinario de las medidas cautelares señalado en la LGT, si bien con las peculiaridades señaladas en el propio artículo 81.6 e) de la LGT, de suerte que el artículo 81.8 da cobertura en derecho a los posibles acuerdos de adopción de medidas cautelares, sí, pero no en aseguramiento de la deuda tributaria (liquidada) *stricto sensu*, sino de las que tienen por misión hacer efectiva, impidiendo su frustración, la responsabilidad civil derivada del delito, concepto que no es otra cosa que la denominación que recibe aquella magnitud –la deuda tributaria– cuando la misma no se ha cuantificado mediante una liquidación tributaria. Expresado de otro modo, estas medidas del artículo 81.8 de la LGT no son las del caso 2 objeto de estas líneas, sino que quedan reservadas a los supuestos –los menos, por ser ahora la excepción a la regla general, tras la reforma de 2015– de tramitación de procedimientos inspectores en los que, apreciada la concurrencia de indicios de criminalidad o infracción penal, se suspende la tramitación, esto es, se remite al Ministerio Fiscal o se pasa el tanto de culpa al orden penal sin haberse liquidado administrativamente la deuda. Recordemos que, tal y como se ha venido indicando, esto sucederá ahora en contados, además de tasados, casos.

En relación con todo ello, debe también reiterarse que el control judicial se efectúa, cuando se solicite la suspensión a que se refiere el artículo 305.5 del CP (recuérdese que a la suspensión a que se refiere es la referida a las actuaciones dirigidas al cobro de la liquidación). En este caso, las medidas adoptadas se notificarán al Ministerio Fiscal y al órgano jurisdiccional competente, manteniéndose dichas medidas hasta que este último adopte una decisión acerca de las mismas que puede ser el mantenimiento o el levantamiento.

El plazo de duración o mantenimiento de las medidas cautelares del caso que ahora es objeto de resolución no será el señalado con carácter general en el artículo 81.6, párrafo primero de la LGT –el de 6 meses ampliables por 6 meses más como máximo–, sino que se podrá ampliar de forma motivada hasta un total de 18 meses más como máximo –prórroga o periodo de ampliación máximo– para el caso de que se hubieran adoptado antes del inicio de la tramitación descrita en el artículo 253 de la ley, de manera que una vez dictada la liquidación a que se refiere el artículo



250.2 de la misma, podrá operarse esa ampliación del plazo mediante acuerdo motivado sin que la ampliación total, como decimos, pueda exceder, de 18 meses. Si se adoptaran estas durante la tramitación ya iniciada del procedimiento descrito en el artículo 253 de esta ley o tras su conclusión, sus efectos cesarán en el plazo máximo y no ampliable— de 24 meses desde su adopción.

Adicionalmente, hay que decir si dichas medidas pueden convertirse también, según se prevé, en embargos, una vez que se haya iniciado el procedimiento de apremio referido a la liquidación dictada. Asimismo, el resto de cuestiones del régimen jurídico aplicable a las medidas cautelares adoptadas en estos casos será el general de la LGT.

Como colofón al estudio del caso, procedería comentar algunas de las particularidades propias de la gestión recaudatoria de este tipo de deudas, las liquidaciones vinculadas a delito, las cuales conservan en todo momento, desde que nacen hasta que se confirman, en caso de que así finalmente sea, por el órgano judicial, su naturaleza de deudas tributarias pese a su conexión o vinculación con el delito.

Así por ejemplo, entre otras cuestiones, repárese en que la deuda liquidada de referencia, esto es, liquidada de acuerdo con los artículos 250.1 y 253 de la LGT, al ser una deuda tributaria en sentido propio y estricto, podrá ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento de pago si reúne las condiciones generales previstas en la normativa vigente, es decir, lo dispuesto en el artículo 65 de la LGT. Como nota singular, puede mencionarse que dado que los artículos 253.1, párrafo 5.º, y 255, párrafo 3.º, de la LGT, retrasan el comienzo del periodo voluntario de ingreso de las liquidaciones vinculadas a delito hasta la debida formalización de la imputación de los deudores en el proceso penal, se infiere del mismo que si una solicitud de fraccionamiento se cursara después de la notificación de la liquidación citada pero antes de la finalización del plazo de ingreso del artículo 62.2 de la LGT abierto con el requerimiento de pago de la deuda liquidada que efectuará el órgano de recaudación, la solicitud se entenderá efectuada en periodo voluntario a efectos de lo contemplado en el artículo 65.5 de la LGT, por lo que su presentación impedirá el inicio del periodo ejecutivo.

Por lo demás y conforme se ha indicado antes, una vez se tenga constancia del inicio del proceso penal por la admisión a trámite de la denuncia o querrela por el juez penal, el órgano de recaudación procederá a notificar al sujeto pasivo el inicio del periodo voluntario de ingreso (art. 255, párrafo 3, LGT), requiriéndole de pago y convirtiéndose en ese momento la liquidación vinculada al delito del artículo 250.2 de la LGT en un acto exigible. En caso de no producirse el pago de la liquidación por parte del obligado tributario, como sucede en el resto de deudas de naturaleza tributaria, se iniciarán frente a él las actuaciones ejecutivas pertinentes para el cobro de la misma, actuaciones que, conforme al artículo 255 de la LGT, se regirán por las normas generales establecidas en el capítulo V del título III de la LGT, salvo las especialidades establecidas en el título VI. Básicamente y como fácilmente se adivina, se iniciará el procedimiento de apremio, mediante la notificación de la providencia del mismo nombre, en cuanto título que permite su iniciación, con todos los efectos que esa actuación conlleva, incluidos los recargos e intereses de demora previstos en los artículos 26 y 28 de la LGT. Tanto el apremio como el cobro de estas deudas derivadas de liquidaciones del artículo 253 de la LGT siguen la misma secuencia temporal que el procedi-

miento administrativo de ejecución ordinario, desarrollado en los artículos 70 y siguientes del Reglamento General de Recaudación (RGR).

Si antes de procederse al cobro íntegro de la deuda o a la enajenación definitiva de los bienes embargados (por la previsión contenida en el art. 621 ter.3 LECrim.) existe posibilidad de compensar la deuda liquidada vinculada al delito con algún crédito reconocido por devoluciones acordadas a favor del obligado tributario, y siempre y cuando concurran los requisitos que al efecto recogen los artículos 71 y siguientes de la LGT, procederá reconocer sus efectos conforme al régimen general de la compensación previsto y que encuentra su desarrollo reglamentario en los artículos 55 a 59 del RGR.

Finalmente, en cuanto al régimen aplicable en materia de devengo de intereses de demora y de prescripción del derecho de la Administración tributaria a efectuar el cobro de estas deudas, la naturaleza tributaria de las mismas, de las liquidaciones vinculadas a delito, no impone especialidad alguna en este terreno concreto, por lo que será de aplicación el mismo régimen jurídico y de general aplicación que rige para el resto de las deudas tributarias.