

## EFFECTOS DEL PROCESO PENAL POR DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA SOBRE EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA

**Joan Iglesias Capellas**

*Doctor en Derecho*

*Inspector de Hacienda del Estado*

---

### EXTRACTO

El propósito de este trabajo es analizar los efectos que, sobre el procedimiento de inspección tributaria, produce el inicio de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. Para ello, se estudian las consecuencias jurídicas de la denuncia administrativa de una defraudación tributaria en función de si se presenta antes, durante o después de iniciada la comprobación de la situación tributaria de un contribuyente. Asimismo, considerando que recientemente se ha aprobado una reforma del artículo 305 del Código Penal, se exploran las posibilidades que la nueva normativa ofrece para articular el tránsito entre la fase administrativa y la fase jurisdiccional del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.

**Palabras clave:** delito contra la Hacienda Pública, procedimiento inspector, suspensión, denuncia, querrela, interrupción de actuaciones, prescripción, deuda tributaria, defraudación, cuota tributaria, investigación, proceso penal, Ministerio Fiscal y tanto de culpa.

---

*Fecha de entrada: 10-12-2012 / Fecha de aceptación: 21-12-2012 / Fecha de revisión: 10-01-2013*

## WHAT EFFECTS DO CRIMINAL PROCEEDINGS FOR OFFENCES AGAINST THE PUBLIC TREASURY HAVE ON TAX INSPECTION PROCEEDINGS?

Joan Iglesias Capellas

---

### ABSTRACT

The purpose of this paper is to analyse what effects criminal proceedings for offenses against the public treasury have on tax inspection proceedings. This paper analyses the legal implications of an administrative claim based tax fraud if filed before, during or after the initial verification of a taxpayer's tax situation. Considering that an amendment to article 305 of the Criminal Code was recently passed, this paper also explores the possibilities that the new legislation provides to link the transition between the administrative and the judicial stages of the criminal proceedings for offenses against the public treasury.

**Keywords:** offences against the public treasury, inspection proceedings, suspension, action, suspension of actions, prescription, tax debt, fraud, tax liability, investigation, criminal proceedings, public prosecutor and evidence of criminal liability.

---

---

## Sumario

### Introducción

1. La suspensión de la potestad investigadora de la Administración tributaria
  - 1.1. La denuncia administrativa presentada antes del inicio del procedimiento de inspección
  - 1.2. La iniciación de oficio de diligencias de investigación por el Ministerio Fiscal
  - 1.3. La iniciación de diligencias por el órgano judicial
2. La suspensión del procedimiento inspector iniciado antes de la presentación de la denuncia administrativa
  - 2.1. La denuncia administrativa presentada antes de formalizar el acta de inspección
    - 2.1.1. La interrupción de las actuaciones inspectoras
    - 2.1.2. La duración del procedimiento inspector interrumpido
  - 2.2. La denuncia administrativa presentada después de formalizada el acta y antes de dictar el acuerdo de liquidación
3. La denuncia administrativa presentada después de dictado el acuerdo de liquidación
  - 3.1. La suspensión del plazo de ingreso de la cuota tributaria resultante de la regularización
  - 3.2. La suspensión del plazo de impugnación de la liquidación administrativa
4. Análisis de los efectos tributarios de la reforma del artículo 305 del Código Penal
5. Conclusión

### Bibliografía

## INTRODUCCIÓN

Con carácter general, el principio de no duplicidad de sanciones, conocido mediante el aforismo «*non bis in idem*», establece que, siendo único el poder sancionador del Estado, aunque en determinados supuestos el ejercicio del *ius puniendi* pueda atribuirse tanto a los Jueces y Tribunales de la jurisdicción penal como a los órganos de la Administración Pública, en caso de concurrencia, la sanción administrativa es siempre subsidiaria de la sanción penal<sup>1</sup>.

Sin embargo, cuando de lo que se trata es de sancionar el incumplimiento del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, habida cuenta de que la *notitia criminis* de una defraudación tributaria requiere poner de manifiesto la realización de un hecho imponible del que nace la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye el presupuesto lógico del hecho punible tipificado en el artículo 305.1 del Código Penal<sup>2</sup>, la posible actuación concurrente entre el juez penal y los órganos de la Administración tributaria no se produce únicamente en el ejercicio del *ius puniendi*, sino sobre todo en la determinación del importe de la cuota tributaria defraudada. Luego, con arreglo a su configuración constitucional<sup>3</sup>, el principio de no duplicidad

<sup>1</sup> Pese a que no viene expresamente recogido en el texto de la Constitución española de 27 de diciembre del 1978, el Tribunal Constitucional ha declarado que el principio de no duplicidad es una manifestación del principio de legalidad y, en la STC 2/1981, de 30 de enero (FJ 4.º), lo define indicando que: «El principio general del derecho conocido por *non bis in idem* supone, en una de sus más conocidas manifestaciones, que no recaiga duplicidad de sanciones –administrativa y penal– en los casos en los que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento sin existencia de una relación de supremacía especial de la Administración [...]». Como dice RAMÍREZ GÓMEZ: «Ha sido la aceptación de la unidad sustancial de los ilícitos penales y administrativos y la consecuente aplicación de los principios inspiradores de la regulación de los primeros a la de los segundos, la principal justificación de la aplicación del principio *ne bis in idem* en los supuestos de doble sanción administrativa y penal.», RAMÍREZ GÓMEZ, S.: *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario (aspectos sustantivos y procedimentales)*, Madrid, 2000, pág. 13.

<sup>2</sup> Como explica CASADO OLLERO: «En la realidad jurídico-penal, relativa al delito fiscal, la existencia de una relación jurídico-tributaria válida constituye un auténtico presupuesto objetivo (implícito) del tipo delictivo. [...] Luego, tratándose del tipo delictivo del artículo 305 del CP es de meridiana evidencia que sin hecho imponible (*prius*) no puede existir hecho punible (*posterius*) ni defraudación fiscal alguna: un impuesto que no es debido no puede ser objeto de evasión.» CASADO OLLERO, G.: «Ganancias patrimoniales no justificadas y delito fiscal», en *Justicia y Derecho Tributario. Libro homenaje al profesor Banacloche*, Madrid, 2008, págs. 279-280.

<sup>3</sup> El fundamento constitucional de los efectos procesales del principio de no duplicidad viene recogido en la STC 77/1983, de 3 de octubre (FJ 4.º), el Alto Tribunal introduce una reflexión fundamental para resolver la concurrencia de diversos procedimientos sancionadores al indicar que: «El principio *non bis in idem* [...] conduce también a la imposibilidad de que, cuando el ordenamiento permite una dualidad de procedimientos, y en cada uno de ellos ha de producirse un enjuiciamiento y una calificación de unos mismos hechos, el enjuiciamiento y la calificación que en el plano jurídico puede producirse, se hagan con independencia si resultan de la aplicación de normativas diferentes, pero que no

de sanciones se manifiesta en dos niveles diferentes: a nivel sustantivo determina que una misma conducta contraria a una norma imperativa no pueda recibir un doble reproche jurídico en forma de privación de un bien o derecho<sup>4</sup>, mientras que a nivel procesal impide que se desarrollen simultáneamente dos procedimientos (judiciales y/o administrativos) que tengan por objeto enjuiciar unos hechos de los que puede derivarse la imposición de una sanción penal o administrativa<sup>5</sup>.

En su expresión tributaria, el artículo 180.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, dispone que desde el momento en que la Administración remita al Ministerio Fiscal un expediente administrativo en el que existan indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, o directamente pase el tanto de culpa de la defraudación presuntamente delictiva a la jurisdicción penal: «[...] se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal», añadiendo, en el último inciso del párrafo tercero, que: «[...] las actuaciones administrativas realizadas durante el periodo de suspensión se tendrán por inexistentes.»

De lo dispuesto en esta norma se advierte que, al regular la incidencia del principio de no duplicidad sobre los procedimientos tributarios, el legislador contempla un supuesto de hecho en el que la *notitia criminis* del delito contra la Hacienda Pública surge en el curso de un procedimiento administrativo iniciado para comprobar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de un determinado contribuyente. Por ello, ordena a la Administración que se abstenga de seguir dicho procedimiento, que *quedará suspendido* hasta que concluya el proceso penal que, con arreglo a la secuencia procesal implícita en el artículo 180.1 de la Ley General Tributaria (LGT), se iniciará como consecuencia de la querrela que interponga el Ministerio Fiscal (después de examinar el expediente remitido por el Delegado), o por el juez instructor al recibir el tanto de culpa de la posible comisión de una defraudación tributaria delictiva.

---

pueda ocurrir lo mismo en lo que se refiere a la apreciación de los hechos, pues es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado.»

<sup>4</sup> En este sentido SÁNCHEZ HUETE pone de manifiesto que: «Las sanciones e infracciones tributarias no son Derecho Tributario en sentido estricto; constituyen parte del Derecho sancionador tributario. O sea, es el corpus normativo de carácter punitivo que prevé las infracciones y sanciones del ámbito tributario. La adjetivación de tributaria a tales sanciones no puede llevar a perder de vista su naturaleza estrictamente punitiva. Las sanciones administrativas responden a un principio punitivo de carácter represivo-preventivo, en ningún caso indemnizatorio, ni vinculado al incumplimiento de obligación jurídica previa (aunque la infracción se tipifique sobre incumplimientos normativos). Tal aspecto evidencia la inexistencia de una diferenciación ontológica entre las sanciones y las penas. La doctrina y la jurisprudencia ratifican esta sustancial identidad entre el ilícito penal y el administrativo.» SÁNCHEZ HUETE, M. A.: «La modificación del Código Penal (LO 5/2010) y sus implicaciones en la legislación tributaria», en *Quincena Fiscal Aranzadi*, 4/2011, pág. 2.

<sup>5</sup> Como explica GIMENO SENDRA: «En lo que al *non bis in idem* se refiere, nuestro TC ha reconocido que se encuentra recogido en el principio de legalidad del artículo 25 CE (y en el referido art. 4 del Protocolo núm. 7 al CEDH, así como en el art. 14.7 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos), el cual veda la imposición de una dualidad de sanciones en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento [...]», GIMENO SENDRA, V.: «Cuestiones prejudiciales devolutivas y *non bis in idem* en el proceso penal», en el prólogo a la obra de PADROS REIG, C. y BALLBE MALLOL, M.: *La prejudicialidad administrativa en el proceso penal*, Barcelona, 2004.

Sin embargo, la norma no aclara a qué tipo de procedimiento tributario se refiere. En principio, por su ubicación sistemática en el Capítulo I del Título IV de la LGT (dedicado a la potestad sancionadora de la Administración), cabría entender que se refiere al procedimiento sancionador tributario, lo cual sería coherente con la aplicación del principio de preferencia jurisdiccional en el ejercicio del *ius puniendi*. Así se indicaba en el anterior artículo 77.6 de la LGT, antes de la reforma introducida por la Ley 20/1995, de 20 de julio, en la que la anterior referencia explícita al procedimiento sancionador se sustituyó por la indicación de que el efecto suspensivo alcanzaba al procedimiento *administrativo* en el que se pongan de manifiesto los indicios de la comisión de una defraudación tributaria con trascendencia penal<sup>6</sup>.

No obstante lo anterior, y pese a la ubicación sistemática del artículo 180.1 de la LGT, el análisis de su evolución normativa<sup>7</sup> y de su interpretación por parte de la jurisprudencia mayoritaria<sup>8</sup> conducen a la conclusión de que el efecto suspensivo producido por la decisión de denunciar la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública, no solo se circunscribe al procedimiento sancionador tributario sino que se proyecta también sobre cualesquiera procedimientos tributarios subyacentes que concurren con el proceso penal que pueda iniciarse como consecuencia de la denuncia y, en particular, sobre el procedimiento inspector en el que ha surgido la *notitia criminis* de una defraudación tributaria con trascendencia penal<sup>9</sup>.

<sup>6</sup> En el derogado artículo 66 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección, el efecto suspensivo únicamente se predica del procedimiento sancionador. Sin embargo, en el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento Sancionador Tributario, dicho efecto ya viene referido al procedimiento administrativo en general.

<sup>7</sup> En la reforma del artículo 77.6 de la LGT impulsada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, la referencia al procedimiento sancionador se sustituye por la referencia al procedimiento administrativo, indicación que, con la aprobación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se consolida definitivamente en el texto del artículo 180.1 de la LGT.

<sup>8</sup> El Tribunal Supremo aborda esta cuestión en la Sentencia de 24 de febrero de 1989, en la que se detiene a explicar la diferencia del nuevo modelo establecido mediante la Ley 10/1985, respecto al previsto en la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, y concluye que: «La diferencia consiste, pues, sustancialmente, en la interrupción del procedimiento administrativo una vez que del mismo resultan pruebas o indicios que revelen la existencia de infracción penal en lugar de llegar a una resolución sancionadora en la propia vía administrativa; lo cual puede considerarse consecuencia de los principios "non bis in idem" por una parte y de preferencia del juicio penal por otra. Ciertamente que ello comporta una diferencia en el procedimiento de investigación en cuanto al paso de la fase penal de este se adelanta pero tal diferencia no puede considerarse que no sea objetiva y razonable, en cuanto, de una parte, obedece a dichos principios, de otra de la aplicación inmediata de la obligación de denunciar la comisión de un delito y, por último, acorta el procedimiento al eliminar la fase de resolución administrativa y los recursos contra la misma». Posteriormente, cuando ha tenido ocasión de pronunciarse nuevamente respecto a esta cuestión, el Tribunal Supremo ha mantenido la preferencia penal sobre cualquier actividad administrativa (no solo la sancionadora), resultando particularmente ilustrativo el razonamiento contenido en la STS de 26 de abril de 1996, donde concluye que: «Desde el momento en que, al no ser legalmente posible la continuidad del procedimiento liquidatorio, en su estricto contenido recaudatorio, al margen de la infracción tributaria, como eventual parte de la deuda tributaria, la paralización del procedimiento, por su afectación a la sanción, inevitablemente debe repercutir en lo liquidatorio estricto».

<sup>9</sup> Según indica RIBES RIBES: «[...] los arts. 180.1 LGT y 32 RGST representan la plasmación efectiva de la *ne bis in idem* procesal en los casos de posibles delitos contra la Hacienda Pública, imponiendo el cese de toda actividad ad-

Como consecuencia de la reforma del artículo 305 del Código Penal, iniciada mediante la aprobación de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, que introdujo un nuevo apartado (el quinto)<sup>10</sup>, y concluida mediante la reciente aprobación de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, se advierten nuevos elementos normativos de entidad suficiente para pronosticar una profunda modificación del modelo de relación entre el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública y los procedimientos tributarios mediante los que se expresa la potestad de liquidación y recaudación de la Administración tributaria, con el objetivo último de compatibilizar la tutela penal de los derechos económicos de la Hacienda Pública y la autotutela administrativa del crédito tributario.

Planteada la cuestión en estos términos, a lo largo de nuestro trabajo nos proponemos analizar cuáles son los efectos jurídicos que, sobre el procedimiento inspector, produce la decisión de la Administración tributaria de denunciar la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, para posteriormente explorar las posibilidades técnicas que la norma penal recientemente aprobada ofrece para articular un nuevo modelo de relación entre el proceso penal y los procedimientos tributarios que, siendo respetuoso con el principio de no duplicidad y con las garantías procesales del contribuyente respecto al que se dirige la acción penal, permita la actuación concertada y coordinada de los órganos de Poder Judicial y de la Administración tributaria en la lucha contra el fraude fiscal de mayor entidad.

Respecto a la primera cuestión, al examinar las normas tributarias mediante las que actualmente se regulan las consecuencias de detener la actividad administrativa en relación con el contribuyente contra el que se dirige la acción penal por la presunta comisión de un delito contra la Hacienda Pública, lo primero que se advierte es que la figura de la *suspensión* del procedimiento administrativo subyacente resulta manifiestamente insuficiente para describir los efectos jurídicos que el proceso penal produce sobre las distintas potestades de la Administración tributaria pues, con arreglo a lo previsto en el artículo 32.2 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (RST), la *notitia*

---

administrativa y el consiguiente traslado del expediente a la jurisdicción criminal cuando se aprecien indicios de delito. La preeminencia otorgada a la función penal en estos supuestos se manifiesta a través de la obligación de la Administración tributaria de abstenerse de seguir el procedimiento sancionador por los mismos hechos, mientras la autoridad judicial no dicte sentencia o auto de sobreseimiento. Adviértase que esta suspensión no solo se predica del procedimiento sancionador que se estuviere tramitando, sino también respecto del procedimiento de comprobación o inspección de que se trate [...].», RIBES RIBES, A.: *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, Madrid, 2007, pág. 104.

<sup>10</sup> FALCÓN Y TELLA pone de manifiesto que: «[...] del tenor del nuevo apartado 5 –que se refiere como ya hemos visto a "la deuda tributaria que la Administración no haya podido liquidar" en pasado– se desprende que la Agencia no debe necesariamente paralizar el procedimiento de liquidación cuando se inician actuaciones penales. Desde esta perspectiva, importa destacar que si bien la remisión del tanto de culpa al juez penal interrumpe la prescripción tanto del derecho a liquidar –art. 68.1 b) LGT– como de las infracciones administrativas –art. 189.3 b) LGT–, sin embargo la Ley General Tributaria solo ordena expresamente paralizar el procedimiento sancionador (art. 180.1) y no el procedimiento inspector.» FALCÓN Y TELLA, R.: «La reforma del Código Penal: la nueva concepción de la responsabilidad civil derivada del delito fiscal y la posible concurrencia de este con el delito de blanqueo», en *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2011, pág. 3.

*criminis* de una defraudación tributaria puede surgir: i) antes de que se inicie la comprobación de la situación tributaria de un determinado contribuyente, ii) durante el curso de un procedimiento inspector, iii) o incluso después de dictada la liquidación administrativa mediante la que se regularizan los incumplimientos tributarios descubiertos por la Administración.

En el primer caso, lo que queda sin efecto por causa de la litispendencia penal<sup>11</sup> es la potestad investigadora de la Administración [art. 141 a) LGT]; mientras que, en el segundo, la suspensión, aunque formalmente se refiere al procedimiento inspector en el que surge la *notitia criminis* de la defraudación tributaria, donde incide es en la potestad de liquidación de la cuota tributaria defraudada [art. 141 g) LGT]. Finalmente, en el tercer supuesto, el efecto suspensivo se proyecta sobre la potestad de recaudar la deuda tributaria (art. 160.1 LGT) y, en su caso, de ejercer la acción de cobro sobre el patrimonio del deudor [art. 161.1 b) LGT]. Por ello, a continuación analizaremos separadamente cada una de las situaciones en las que pueden encontrarse los procedimientos tributarios en el momento en que se inicia el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública a fin de establecer exactamente en qué medida la actividad administrativa puede o no interferir con la actuación de la jurisdicción penal.

## 1. LA SUSPENSIÓN DE LA POTESTAD INVESTIGADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Cuando la iniciación de una causa penal que tiene por objeto comprobar el carácter delictivo de una defraudación tributaria precede al inicio del procedimiento administrativo (que tiene por objeto comprobar el hecho imponible del que nace la obligación tributaria), los efectos de la litispendencia penal impiden que la Administración tributaria desarrolle una actividad investigadora sobre los mismos hechos de los que está conociendo el juez penal. Por consiguiente, en este caso, el principio de no duplicidad sancionadora, en su manifestación formal, justifica que se dé preferencia absoluta a la actuación investigadora del órgano judicial, al menos, hasta que concluya la instrucción penal [art. 779 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LECrim.)].

Sin embargo, la situación descrita en el apartado anterior no se corresponde con el supuesto de hecho contemplado en el artículo 180.1 de la LGT pues, si al iniciarse el proceso penal todavía no se ha iniciado la comprobación de la situación tributaria del contribuyente, el efecto jurídico de la litispendencia no se proyecta sobre la tramitación de un procedimiento tributario todavía inexistente, sino en todo caso sobre la potestad administrativa para iniciar de oficio las actuaciones necesarias para verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de la persona o entidad a la que se acusa de haber cometido un delito contra la Hacienda Pública (art. 147 LGT).

<sup>11</sup> Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 114 de la LECrim.: «Promovido juicio criminal en averiguación de un delito o falta, no podrá seguirse pleito sobre el mismo hecho; suspendiéndole, si le hubiere en el estado en que se hallare hasta que recaiga sentencia firme en la causa criminal».

Si esto es así, desde la perspectiva tributaria, la única norma que indirectamente permite establecer la situación jurídica en la que queda la potestad administrativa para comprobar la situación tributaria del contribuyente que figura imputado en un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública es el artículo 68.1 b) de la LGT, según el cual la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o la presentación de una denuncia ante el Ministerio Fiscal constituyen una causa de interrupción del cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación [art. 66 a) LGT].

Si confrontamos el texto del artículo 68.1 b) de la LGT con el texto del artículo 180.1 de la LGT, advertiremos que, pese a contemplar la misma situación, utilizan una nomenclatura procesal diversa, pues según el primero el tanto de culpa «se remite» al juez y la denuncia «se presenta» ante el Ministerio Fiscal, mientras que para el segundo el tanto de culpa «se pasa» al juez y el expediente administrativo «se remite» al Ministerio Fiscal.

Esta evidente confusión en la terminología legal utilizada nos sirve para destacar que, desde la perspectiva procesal, la comunicación de la *notitia criminis* realizada directamente ante el órgano judicial equivale a la denuncia como forma de iniciar el proceso penal, mientras que la comunicación de unos hechos presuntamente delictivos al Ministerio Fiscal no constituye un acto procesal en sentido estricto, todo lo cual resultará particularmente relevante en el momento de decidir los efectos que una u otra opción de promover la acción penal producirán sobre los procedimientos tributarios<sup>12</sup>.

Por otra parte, si el proceso penal se inicia antes de que den comienzo las actuaciones inspectoras, es evidente que la *notitia criminis* del delito contra la Hacienda Pública habrá surgido en un contexto distinto del habitual en estos casos, lo cual nos obliga a plantear tres posibles escenarios cuyos efectos jurídicos sobre la potestad administrativa para iniciar un procedimiento inspector concurrente con el proceso penal no son los mismos.

---

<sup>12</sup> Según GIMENO SENDRA: «La denuncia es una declaración de conocimiento y, en su caso, de voluntad por la que se transmite a un órgano judicial, Ministerio Fiscal o Autoridad con funciones de policía judicial la noticia de un hecho constitutivo de delito», añadiendo seguidamente que: «[...] el único elemento material de la denuncia es la "notitia criminis" o sospecha de la comisión de un delito, cuya puesta en conocimiento por el denunciante a la policía judicial o a la autoridad judicial ha de provocar la apertura de diligencias policiales de prevención (cuando se deduzca en comisaría), primeras diligencias (ante un Juez de Instrucción incompetente), o, en función de la gravedad del delito, diligencias previas o sumario con la única salvedad de que el hecho punible carezca de tipicidad o sea inexistente ("manifiestamente falso" en los términos del artículo 269 de la LECrim.)». GIMENO SENDRA, V.: *Manual de Derecho Procesal Penal*, Madrid, 2008, págs. 160 y 164. Por su parte, MORENO CATENA y CORTÉS DOMÍNGUEZ consideran que: «El denunciante pone en conocimiento del órgano judicial o de la autoridad correspondiente unos hechos que entienden que son constitutivos de delito, pero con ello no pide nada, ni está obligado a nada (a no ser a la veracidad en el relato, art. 264) [...]». MORENO CATENA, V. y CORTÉS DOMÍNGUEZ, V.: *Derecho Procesal Penal*, Valencia, 2008, pág. 179. Por último, mención especial merece TORRES ROSELL cuando sostiene que: «[...] la denuncia es un modo de comunicación, una concreción del diálogo que se desarrolla en el proceso jurisdiccional y, específicamente, es uno de los actos de comunicación que permiten que el proceso se inicie». TORRES ROSELL, N.: *La denuncia en el proceso penal*, Madrid, 1991, pág. 14.

El primer escenario es aquel en el que la propia Administración tributaria tiene conocimiento de unos hechos que, sin necesidad de efectuar comprobación alguna, permiten advertir indicios de la comisión de una defraudación tributaria delictiva y, en consecuencia, remitir el expediente al Ministerio Fiscal para que realice las diligencias de investigación necesarias para comprobar si procede ejercer la acción penal contra una determinada persona o entidad<sup>13</sup>. Naturalmente, también podría pasarse el tanto de culpa al juez penal, pero lo habitual en estos casos es que la investigación preliminar se realice antes de iniciar el proceso penal. El segundo, es el que se plantea cuando es el Ministerio Fiscal quien tiene conocimiento de unos hechos presuntamente constitutivos de una defraudación tributaria, no como consecuencia de la remisión de un expediente por parte de la Administración tributaria, sino por la denuncia presentada por un particular o por la *notitia criminis* surgida en otros procedimientos penales (o no) en los que interviene en su condición de defensor de la legalidad y de acusador público.

Y, finalmente, cabe considerar también la posibilidad de que el proceso penal se inicie como consecuencia de la actuación de cualquier ciudadano que, al tener conocimiento de la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública, en lugar de presentar una denuncia tributaria (art. 114 LGT), decida ponerlo directamente en conocimiento del juez o, en su caso, ejercer la acción popular y presentar querrela contra la persona o entidad que, a su juicio, son responsables de una defraudación tributaria delictiva. Incluso el propio juez, de oficio, podría iniciar una investigación judicial sobre unos hechos con apariencia delictiva si tiene conocimiento de ellos en el curso de un proceso del que está conociendo.

## 1.1. LA DENUNCIA ADMINISTRATIVA PRESENTADA ANTES DEL INICIO DEL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN

Cuando la Administración tributaria comunica el hecho delictivo al Ministerio Fiscal o al juez penal antes de iniciar la comprobación de la situación tributaria de un determinado contribuyente, es evidente que dispone de elementos de prueba de entidad suficiente o de indicios racionales para entender que se ha producido un incumplimiento de sus obligaciones tributarias, y que dicho incumplimiento puede tener relevancia penal. Luego, en principio, la decisión de denunciar la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública es incompatible con la decisión de iniciar un procedimiento inspector para comprobar administrativamente los mismos hechos que se denuncian.

---

<sup>13</sup> Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 262 de la LECrim., el incumplimiento de dicha obligación puede suponer la imposición de una multa o, en determinadas circunstancias, llegar a ser constitutivo de un delito. En este sentido, en los artículos 407 y 408 del Código Penal, en la redacción dada por la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, se sanciona con pena de prisión (o multa) a la autoridad o funcionario público que abandona su destino con el propósito de no impedir, no perseguir o no promover la persecución de los delitos de los que tenga noticia. Al propio tiempo, en el artículo 456 del Código Penal se tipifica y se sanciona la imputación, efectuada ante funcionario judicial o administrativo que tenga el deber de proceder a la averiguación, de hechos delictivos a una persona con conocimiento de su falsedad o temerario desprecio a la verdad.

Sin embargo, desde una perspectiva sistemática, cabe plantearse cuál sería el efecto jurídico derivado del inicio de un procedimiento inspector posterior a la decisión de la Administración tributaria de comunicar la *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública. Y, para ello, la única referencia normativa de que disponemos es lo dispuesto en el párrafo tercero del artículo 180.1 de la LGT, cuando sitúa el término inicial del denominado «periodo de suspensión» en el momento en que se remite el expediente al Ministerio Fiscal o se pasa el tanto de culpa al juez penal.

Planteadas la cuestión en estos términos, si todo lo realizado por la Administración en relación con una persona o entidad que figura en la relación de posibles responsables de una defraudación tributaria delictiva se considera jurídicamente inexistente, la citación de inicio de actuaciones notificada con posterioridad a la denuncia administrativa de un delito contra la Hacienda Pública no producirá ninguno de los efectos jurídicos establecidos en el artículo 87 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGAT), ni podrá atribuirse valor probatorio alguno al contenido del expediente administrativo instruido por la Inspección de los tributos. Al propio tiempo, desde la fecha en la que el Delegado especial comunique la *notitia criminis*, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 68.1 b) de la LGT, se entenderá interrumpido el cómputo del plazo de prescripción para comprobar y, en su caso, liquidar el impuesto y periodo impositivo que constituyen el presupuesto objetivo de la defraudación tributaria denunciada por la Administración.

Una vez concluido el proceso penal, cesará también el periodo de suspensión y la Administración tributaria recuperará sus facultades comprobadoras, en cuyo caso, si lo considera oportuno, podrá iniciar el procedimiento inspector para comprobar la situación tributaria del contribuyente respetando en todo caso los hechos considerados probados por el juez de lo penal. A tal efecto, el artículo 68.6 de la LGT dispone que el nuevo plazo de prescripción se computará desde la fecha de la recepción de la notificación de la resolución judicial firme o desde la notificación de la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

No obstante lo anterior, desde la fecha en que adquiera firmeza la resolución judicial por la que se pone fin al proceso penal y la fecha en la que se le notifica el inicio de las actuaciones inspectoras, el contribuyente absuelto (o no imputado en caso de sobreseimiento libre) podría regularizar su situación tributaria al amparo de lo dispuesto en los artículos 27.4 y 179.3 de la LGT. Más aún, con arreglo a la literalidad de lo dispuesto en el artículo 180.1 de la LGT, incluso habría que atribuir efectos jurídicos a los actos realizados durante el desarrollo del proceso penal pero que, por su naturaleza y contenido, también tengan efectos tributarios, tales como pagar total o parcialmente la deuda tributaria devengada o reconocer el hecho imponible realizado.

La secuencia de efectos jurídicos que acabamos de exponer resulta coherente siempre que efectivamente se inicie el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, pues el efecto interruptivo de la prescripción del derecho de la Administración tributaria a comprobar el impuesto y periodo impositivo objeto de investigación judicial es una consecuencia lógica de la litispendencia penal. Sin embargo, en aquellos casos en los que, pese a la comunicación administrativa de la *notitia criminis*, no llegue a iniciarse el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, el fundamento jurídico de la interrupción del cómputo de la prescripción suscita algunas dudas.

Es decir, en aquellos casos en los que las sospechas de la Administración no se vean corroboradas por el Ministerio Fiscal y, en consecuencia, no se llegue a ejercer la acción penal, el análisis de la trascendencia delictiva del comportamiento de un determinado contribuyente se habrá desarrollado en un ámbito «interno» totalmente desconocido para la persona o entidad afectada. Luego, atribuir a dichas actuaciones el carácter interruptivo de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar un determinado impuesto y periodo impositivo nos parece excesivo y, en todo caso, podría resultar contrario al principio de seguridad jurídica.

## 1.2. LA INICIACIÓN DE OFICIO DE DILIGENCIAS DE INVESTIGACIÓN POR EL MINISTERIO FISCAL

El segundo supuesto en el que puede iniciarse un proceso por delito contra la Hacienda Pública al margen de un procedimiento inspector se produce cuando la iniciativa investigadora la lleva el Ministerio Fiscal, ya sea porque ha recibido la denuncia procedente de un particular, ya sea porque ha tenido conocimiento directo de la *notitia criminis* en otro procedimiento penal (o civil) en el que interviene, ya sea porque así le ha sido comunicada por un órgano judicial (no penal) mediante el correspondiente testimonio.

En cualquier caso, para comprobar la posible trascendencia penal del incumplimiento tributario, el Ministerio Fiscal iniciará las correspondientes diligencias de investigación pudiendo reclamar el auxilio de los funcionarios de la Inspección de los tributos, en cuyo caso será la Administración tributaria la que tendrá conocimiento de la *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública como consecuencia de la información que, a tal efecto, le remita la fiscalía.

En principio, cabe entender que si la Administración tributaria no ha iniciado el procedimiento inspector cuando el Ministerio Fiscal le informa de que está investigando un posible delito contra la Hacienda Pública, el Jefe de la Dependencia de Inspección no ordenará el inicio de un procedimiento inspector respecto del mismo contribuyente y por el mismo impuesto y periodo impositivo. Sin embargo, esta inactividad administrativa no dispone de cobertura legal expresa pues no se ajusta al supuesto de hecho descrito ni en el artículo 180.1 de la LGT, ni menos aún en el artículo 68.1 b) de la LGT, ya que en ambos casos el legislador da por supuesto que la iniciativa de la denuncia siempre parte del órgano administrativo. Además, en este caso, tampoco puede aplicarse la regla de la litispendencia por cuanto, si no se ha iniciado el proceso penal, no rige lo dispuesto en el artículo 114 de la LECrim.

Mayores problemas interpretativos se suscitan cuando el Ministerio Fiscal no informa a la Administración del desarrollo o del resultado de diligencias de investigación que tienen por objeto una defraudación tributaria presuntamente delictiva y, por la Inspección de los tributos, se inicia un procedimiento para comprobar la situación tributaria del mismo contribuyente investigado por la fiscalía. En estas circunstancias, lo más probable es que la persona o entidad afectada no tenga conocimiento de que está siendo objeto de una investigación criminal sino, en todo caso, de que está siendo objeto de una comprobación administrativa.

Planteadas una situación como la descrita, los efectos jurídicos de la concurrencia entre la actividad de la Administración y la de la fiscalía dependen del resultado de las diligencias de investigación desarrolladas por el Ministerio Fiscal. Por consiguiente, debemos distinguir dos posibilidades: a) Que se interponga querrela por delito contra la Hacienda Pública; b) O que se archiven las diligencias de investigación por entender que los hechos no revisten trascendencia penal.

En el primer caso, la Administración tributaria, como consecuencia del ofrecimiento de acciones al perjudicado por el delito (art. 109 LECrim.), tendrá conocimiento oficial de que está desarrollando una actuación concurrente con una investigación criminal, de modo que, en principio, cabe entender que ordenará la suspensión inmediata del procedimiento inspector en curso, en aplicación (aunque no literal) de lo dispuesto en el artículo 180.1 de la LGT. Sin embargo, el problema técnico se plantea en el momento de decidir la validez y efectos jurídicos de las actuaciones administrativas desarrolladas simultáneamente con la investigación del Ministerio Fiscal previa a la presentación de la querrela.

En principio, el periodo de suspensión al que se refiere el apartado tercero del artículo 180.1 de la LGT toma como referencia temporal una actuación de la propia Administración tributaria. Luego, en este contexto, es comprensible que la norma sancione con la inexistencia los actos resolutorios o de trámite realizados contraviniendo el efecto suspensivo establecido en la ley. Pero si la comprobación administrativa se ha desarrollado sin conocer que por parte del Ministerio Fiscal se dispone de indicios de que puede haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, y habida cuenta de que en esta fase no se ha iniciado propiamente un proceso penal, no sería razonable invalidar los efectos que en el procedimiento inspector puedan producir los actos de la Inspección de los tributos (o del propio contribuyente) cuya realización no ha supuesto un quebrantamiento del principio de preferencia jurisdiccional, ni tampoco una duplicidad de procedimientos contraria al principio de *non bis in idem* en su expresión formal.

En este sentido, y con arreglo a lo dispuesto en el artículo 410 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (de aplicación supletoria), cabe entender que el momento a partir del cual se produce el efecto suspensivo sobre los actos de la Administración tributaria será el de presentación de la denuncia ante el juez de instrucción o de interposición de la querrela por delito contra la Hacienda Pública; *dies a quo* que también servirá de referencia para fijar: a) O bien la fecha en la que debe entenderse interrumpido el cómputo del plazo de prescripción para iniciar el procedimiento inspector, si en dicha fecha no se hubiere iniciado todavía; b) O bien la fecha en la que debe entenderse interrumpido el cómputo del plazo de resolución del procedimiento inspector correctamente iniciado antes de la presentación de la querrela (art. 150.4 LGT).

Es decir, a diferencia de lo expuesto en el apartado anterior, cuando la Administración tributaria no tenga conocimiento de la investigación desarrollada por el Ministerio Fiscal, la comunicación de inicio del procedimiento inspector producirá los efectos que le son propios si se notifica antes de que se inicie el proceso penal, en cuyo caso la situación jurídica del procedimiento no será la de inexistencia sino, en todo caso, la de interrupción justificada en los términos que analizaremos con mayor detenimiento en los apartados siguientes.

Por el contrario, si el Ministerio Fiscal ordena el archivo de las diligencias de investigación iniciadas ante la sospecha de una defraudación tributaria delictiva (art. 773.2 LECrim.), no parece que su actuación haya provocado ningún efecto jurídico respecto al procedimiento inspector iniciado posteriormente para comprobar la situación tributaria de un determinado contribuyente. Luego, si la Administración, al tener conocimiento de la investigación del Ministerio Fiscal, suspendió unilateralmente sus actuaciones cabe interrogarse acerca de si resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 150.4 a) de la LGT, pues se trata de una situación que no viene específicamente contemplada en la norma. En este sentido, siguiendo el razonamiento desarrollado en el apartado anterior, pensamos que no existe fundamento alguno para prolongar la duración legal del procedimiento cuando la inactividad administrativa ni es obligatoria, ni ha sido oportunamente comunicada al obligado tributario.

Finalmente, si la Administración inició y tramitó sin solución de continuidad un procedimiento inspector sin tener conocimiento oficial de la existencia de la investigación desarrollada por el Ministerio Fiscal, el archivo de las diligencias tampoco producirá ningún efecto jurídico, de modo que, en este caso, la concurrencia de actuaciones será jurídicamente irrelevante.

En definitiva, cuando se invierte la secuencia lógica de la denuncia de un delito contra la Hacienda Pública se advierten algunas de las deficiencias técnicas de las normas que regulan el efecto de la litispendencia penal sobre los procedimientos tributarios, pues ninguna de ellas nos ofrece una solución para los supuestos que acabamos de describir que, si bien no serán habituales, no por ello debe excluirse la posibilidad de que se produzcan.

### 1.3. LA INICIACIÓN DE DILIGENCIAS POR EL ÓRGANO JUDICIAL

Cuando las diligencias judiciales encaminadas a averiguar la efectiva realización de un delito contra la Hacienda Pública se inician sin que la Administración haya descubierto el incumplimiento de las obligaciones tributarias de un determinado contribuyente, el efecto suspensivo derivado de la litispendencia penal impide la iniciación de un procedimiento inspector para comprobar el mismo impuesto y periodo impositivo que está siendo objeto de conocimiento por parte del juez instructor. Luego, en este caso, no se trata tanto de identificar el efecto jurídico derivado del inicio del proceso penal, como de establecer el momento en que la Administración tendrá conocimiento de la actuación del órgano judicial.

Una primera posibilidad es que sea el propio juez instructor el que se dirija a la Administración tributaria para reclamar el auxilio de funcionarios especializados en la investigación de hechos con trascendencia tributaria. En este caso, habida cuenta de que será el propio órgano judicial quien proporcionará a un órgano administrativo la noticia de que una determinada persona o entidad puede haber cometido un delito contra la Hacienda Pública, cabe entender que, a partir del momento en que se reciba dicha información, la Administración deberá evitar concurrir con la actuación jurisdiccional. Luego, si todavía no ha iniciado el procedimiento inspector, no lo iniciará; mientras que si ya lo hubiera iniciado, suspenderá la comprobación.

Una segunda posibilidad es que el juez no reclame la participación de los funcionarios de la Administración tributaria y no le informe de que está investigando una posible defraudación tributaria con trascendencia penal. En este caso, si se llegara a iniciar un procedimiento inspector por el mismo impuesto y periodo impositivo es razonable entender que será el propio contribuyente afectado quien pondrá en conocimiento de la Inspección de los tributos que está siendo objeto de una investigación judicial por los mismos hechos y, al propio tiempo, se dirigirá al juez penal para que ordene a la Administración que se abstenga de actuar.

Si no lo hiciera el contribuyente, y salvo que sea el Ministerio Fiscal quien, al recibir el expediente remitido por el órgano judicial (art. 306 y ss. LECrim.), informe a los órganos de la Inspección de la existencia de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, no será hasta que el juez ofrezca las acciones al Estado (art. 109 LECrim.) cuando la Administración tributaria tendrá conocimiento oficial de la existencia de un proceso penal concurrente con el procedimiento inspector.

Cualquiera de las tres posibilidades conduce a la situación descrita en el artículo 32.1 del RST donde se establece que, a partir del momento en que se tenga conocimiento de la existencia de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública se ordenará la suspensión del procedimiento administrativo en curso pero, considerando que se trata de la norma reglamentaria por la que se desarrolla el procedimiento sancionador tributario, resulta dudosa su aplicación al procedimiento inspector, entre otras razones porque esta situación no viene expresamente contemplada en la ley que le proporciona la correspondiente cobertura.

Planteadas la cuestión en estos términos, a nuestro modo de ver, si en el momento de conocer la existencia de la causa penal el procedimiento inspector no se ha iniciado, por aplicación analógica de lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 180.1 de la LGT, cualquier actuación administrativa realizada con posterioridad a la fecha en la que se tenga conocimiento de la investigación judicial será jurídicamente inexistente y no producirá efecto alguno. Luego, a partir del momento en que la Administración conozca la *notitia criminis* de una defraudación tributaria, pierde temporalmente la facultad de ordenar el inicio de una comprobación tributaria referida al mismo impuesto y periodo impositivo. Sin embargo, cuando el procedimiento inspector se hubiere iniciado antes de conocerse formalmente la existencia de diligencias judiciales referidas a la misma persona o entidad, cabe interrogarse acerca de si lo que procede es suspender el procedimiento inspector o anular todo lo actuado.

En este sentido, pensamos que, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 114 de la LECrim., aunque la Administración no hubiere tenido conocimiento del inicio de la investigación judicial, habida cuenta de que el efecto suspensivo derivado de la litispendencia se proyecta sobre la potestad de comprobar los mismos hechos que están siendo objeto de conocimiento por parte del juez instructor, el principio de preferencia jurisdiccional determina que la citación de inicio de actuaciones notificada después de iniciarse el proceso penal no produzca efecto alguno. Por consiguiente, si concluidas las diligencias previas, el juez instructor decreta el sobreseimiento libre, la Administración tributaria, en lugar de continuar con el procedimiento inspector iniciado, debería emitir una nueva citación de inicio de actuaciones.

En cuanto a la aplicación del artículo 68.1 b) de la LGT, aunque no es la Administración la que ha remitido el expediente al Ministerio Fiscal ni ha pasado en tanto de culpa al juez penal, cabe entender que la interrupción de la prescripción del derecho a practicar la liquidación del impuesto y periodo que constituyen el objeto de la investigación judicial se produce como consecuencia de la litispendencia penal y, en todo caso, con base en la comunicación del juez instructor en la que, de oficio o a instancia del contribuyente, se ordenará a la Administración la paralización de cualquier actuación administrativa concurrente con las diligencias judiciales.

## 2. LA SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR INICIADO ANTES DE LA PRESENTACIÓN DE LA DENUNCIA ADMINISTRATIVA

Cuando la *notitia criminis* de una defraudación tributaria delictiva surge en el curso de la comprobación de la situación tributaria de una determinada persona o entidad, es la Administración tributaria la que advierte la posible trascendencia penal del incumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente. Luego, en este caso, puesto que el inicio del procedimiento inspector no se habrá visto afectado por la litispendencia penal, la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras ya ha producido los efectos señalados en el artículo 87 del RGAT. Idéntico tratamiento se aplicará a la iniciación de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública sin que la denuncia provenga de la Administración tributaria, cuando el procedimiento inspector se hubiere iniciado antes de que den comienzo las diligencias judiciales de investigación del hecho delictivo.

Desde la perspectiva procedimental, el inicio del procedimiento inspector constituye a la Administración en la obligación de resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen (art. 103.1 LGT) y a notificar al interesado tanto el correspondiente acuerdo resolutorio, como cualquier circunstancia que determine la suspensión de las actuaciones inspectoras (art. 103.3 LGT). Por otra parte, la fecha en la que se entiende iniciado el procedimiento fija el término inicial del plazo de que disponen los órganos de la Inspección para concluir la comprobación y, en su caso, para regularizar la situación tributaria del contribuyente (art. 150.1 LGT).

Luego, si esto es así, es razonable entender que la regla contenida en el artículo 180.1 de la LGT contiene una excepción al régimen general de finalización del procedimiento inspector, pues obliga a la Administración a detener las actuaciones que estuviera desarrollando hasta que por parte del juez se dicte resolución acerca de la trascendencia penal de la defraudación tributaria descubierta como consecuencia de la investigación administrativa.

Sin embargo, la *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública puede manifestarse en cualquiera de las fases del procedimiento inspector (o incluso una vez concluidas las actuaciones de la Inspección), de modo que el efecto jurídico derivado del inicio de un proceso penal concurrente con la actuación administrativa no siempre se corresponde con la figura de la suspensión de un procedimiento en trámite. Además, el efecto jurídico definitivo que producirá el ejercicio jurisdiccional de la potestad para sancionar los incumplimientos tributarios de mayor

entidad sobre la potestad administrativa para liquidar la deuda tributaria, cuya elusión constituye el presupuesto objetivo de la defraudación, dependerá del sentido de la resolución que se dicte una vez practicadas las diligencias previas y, en su caso, después de sustanciarse el correspondiente juicio oral.

Por ello, a continuación examinaremos los efectos que el inicio y la conclusión del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública producen sobre un procedimiento inspector iniciado antes de la presentación de la correspondiente denuncia administrativa, diferenciando la situación jurídica de cada una de las fases por las que, de ordinario, atraviesa la comprobación administrativa de la situación tributaria de un contribuyente.

## 2.1. LA DENUNCIA ADMINISTRATIVA PRESENTADA ANTES DE FORMALIZAR EL ACTA DE INSPECCIÓN

Cuando la *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública surge en el curso de la instrucción de un procedimiento inspector y, en particular, antes de formalizar el acta mediante la que terminan las actuaciones investigadoras desarrolladas por la Inspección, se cumple el paradigma de todas las normas legales y reglamentarias que tratan de ordenar la relación de preferencia que se establece entre la actuación de la Administración y del juez penal cuando se descubre una defraudación tributaria que, por sus características, puede subsumirse en el comportamiento tipificado en el artículo 305.1 del Código Penal.

Por ello, el artículo 180.1 de la LGT indica que la decisión de remitir el expediente al Ministerio Fiscal o de pasar el tanto de culpa al juez penal, inhabilita a la Administración para continuar las actuaciones que hasta ese momento había desarrollado y produce la suspensión *ex lege* del procedimiento administrativo en el curso del cual se hubieren manifestado los hechos presuntamente constitutivos de delito, sancionando con la inexistencia cualquier actuación realizada con posterioridad.

En correspondencia con lo indicado en la ley, el artículo 32.2 del RST, en su apartado primero, ordena a la unidad o equipo de inspección responsable de la instrucción del procedimiento que cese en la actividad de comprobación de la situación tributaria del contribuyente y que eleve el expediente (acompañado del correspondiente informe) al Jefe de la Dependencia de Inspección.

No obstante lo anterior, cuando trasladamos nuestro análisis a las normas reguladoras del procedimiento inspector advertimos que no existe una correspondencia absoluta entre lo dispuesto en el artículo 180.1 de la LGT y lo establecido en el artículo 150.4 de la LGT que, lejos de regular un supuesto de suspensión del procedimiento, considera que la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente constituye una causa de interrupción justificada de las actuaciones inspectoras y, en su caso, un supuesto que permite ampliar el plazo máximo de duración del procedimiento en caso de que la Administración recupere sus facultades de comprobación y liquidación de la cuota tributaria devengada.

### 2.1.1. La interrupción de las actuaciones inspectoras

Con arreglo a lo dispuesto en el apartado a) del artículo 150.4 de la LGT, cuando el Delegado especial, el Delegado central o el Director del Departamento de Inspección, toman la decisión de promover el ejercicio de la acción penal respecto a un contribuyente por los indicios de delito puestos de manifiesto en ocasión de la comprobación de su situación tributaria, independientemente de si optan por remitir las actuaciones al Ministerio Fiscal o por pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial, quedan interrumpidas las actuaciones inspectoras, sin que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 104.2 de la LGT, el tiempo que transcurra hasta que la Administración recupere sus facultades de comprobación y liquidación, afecte al cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento inspector previamente iniciado.

No obstante lo anterior, una cosa es que el inicio del proceso penal impida el desarrollo de actuaciones inspectoras y otra muy distinta la incidencia de este efecto jurídico en el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a practicar la liquidación de la deuda tributaria, y del plazo máximo de duración del procedimiento inspector suspendido<sup>14</sup>.

El primer efecto es una consecuencia del principio de preferencia jurisdiccional y afecta a cualquier procedimiento concurrente con la investigación judicial de una defraudación tributaria presuntamente delictiva, mientras que el segundo es un efecto propiamente tributario que únicamente se produce en aquellos casos en los que, pese a la denuncia administrativa de un delito contra la Hacienda Pública, no prospera la acción penal: i) ya sea porque el Ministerio Fiscal decide que los hechos no revisten relevancia penal y devuelve el expediente que le ha remitido el Delegado especial, ii) ya sea porque el juez instructor inadmite la denuncia (art. 269 LECrim.), desestima la querrela (art. 313 LECrim.), o decreta el sobreseimiento libre del imputado (art. 779.1.1.º LECrim.), iii) ya sea porque el juez sentenciador dicta una sentencia absolutoria (art. 742 LECrim.).

En todos estos casos, con arreglo a lo dispuesto en el apartado tercero del artículo 180.1 de la LGT, la Administración tributaria podrá (y deberá) continuar con la comprobación de la situación tributaria del contribuyente otrora imputado por delito contra la Hacienda Pública, de modo que se reanudarán las actuaciones interrumpidas, en cuyo caso será necesario valorar la incidencia del periodo durante el cual la Administración no ha podido desarrollar las funciones que le son propias. Por el contrario, en el artículo 180.1 de la LGT no se contempla la posibilidad de que el procedimiento tributario continúe después de que se dicte una sentencia condenatoria, lo

<sup>14</sup> Como explica MARTÍNEZ GINER: «En la práctica estas circunstancias operan descontando el tiempo final de duración del procedimiento los días naturales durante los cuales se produjera alguna de estas incidencias. Es por ello que entendemos que puede hablarse de suspensión del plazo procedimental en lugar de interrupción del mismo. [...] Por ello, el efecto suspensivo que tales incidencias provocan se proyecta únicamente sobre el cómputo del plazo del procedimiento sin que pueda hablarse de suspensión del procedimiento de inspección puesto que la Administración podría, si fuera oportuno, realizar otras actuaciones investigadoras.» MARTÍNEZ GINER, L. A.: «La suspensión del plazo de los procedimientos tributarios», en RCyT. CEF, núm. 343, pág. 9.

cual vendría a ratificar una práctica administrativa y jurisprudencial que, con fundamento en la doctrina jurisprudencial de la mutación del título<sup>15</sup>, entiende que en caso de delito contra la Hacienda Pública consumado el órgano judicial no solo ejerce el *ius puniendi* del Estado sino también la potestad de reclamar el pago de la deuda tributaria defraudada<sup>16</sup>.

No obstante lo anterior, desde la perspectiva procesal, no es lo mismo presentar la denuncia administrativa ante el Ministerio Fiscal que hacerlo directamente ante el juez penal, pues únicamente en el segundo caso cabe entender que con dicha acción se inician las actuaciones judiciales y, en consecuencia, se produce el efecto suspensivo asociado a la litispendencia. Luego, desde esta perspectiva, a nuestro modo de ver, si la denuncia se dirige al Ministerio Fiscal, a partir de la fecha en que se reciba el expediente procedente de la Administración, el procedimiento inspector queda interrumpido pero no suspendido, pues dicha situación jurídica únicamente se producirá en el momento en que se interponga la correspondiente querrela o, en su caso, cuando la denuncia se hubiere presentado directamente ante el juez de instrucción.

Las consecuencias jurídicas de una u otra situación aunque resultan muy semejantes no son totalmente equiparables, pues una cosa es que la actividad de los órganos de la inspección quede provisionalmente detenida y otra muy distinta que el procedimiento tributario quede suspendido. En el primer caso, interpretando a contrario sensu lo dispuesto en el último inciso del apartado tercero del artículo 180.1 de la LGT, en el periodo de tiempo comprendido desde que la Administración advierte los indicios de delito hasta la fecha que por el juez de instrucción se inician las diligencias correspondientes, el obligado tributario podría realizar actuaciones con efectos jurídicos en el procedimiento inspector. Por el contrario, una vez iniciado el proceso penal, el efecto suspensivo asociado a la litispendencia, impide no solo la actividad administrativa sino también la del propio contribuyente que, en todo caso, deberá dirigir al juez cualquier actuación que considere oportuna para la defensa de sus derechos e intereses legítimos.

En uno y otro caso, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 103.3 de la LGT y 102.6 del RGAT, entendemos que la Administración debe poner en conocimiento del obligado tributario tanto la interrupción de las actuaciones inspectoras como, en su caso, la suspensión definitiva del procedimiento inspector, pues solo de este modo quedará formalmente establecida la fecha a partir de la cual la Administración tributaria ha cesado en la investigación de los hechos presun-

<sup>15</sup> La doctrina jurisprudencial sobre la mutación del título puede verse entre otras en la STS de 30 de mayo de 2003 que reitera y completa la posición fijada en la STS de 30 de enero de 1991. También pueden verse: STS 1940/2000, de 18 de diciembre; STS 1336/2002, de 15 de julio; STS 2069/2002, de 5 de diciembre; STS de 15 de julio de 2004, y STS de 19 de mayo de 2005.

<sup>16</sup> Así lo entiende también PONT CLEMENTE cuando pone de manifiesto que: «[...] cuando hay sentencia condenatoria, la potestad administrativa decae al ser asumida por el Juez. Es completamente cierto: [...] en nuestro ordenamiento jurídico la potestad de liquidación tributaria cuando existe delito se atribuye exclusivamente al juez penal, lo que no deja de plantear numerosos interrogantes [...]», PONT CLEMENTE J. F.: «El problema fundamental de la liquidación en el proceso penal tributario», en *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 11, 2001, pág. 3.

tamente delictivos y, lo que es más importante, el momento a partir del cual cualquier actuación administrativa concurrente con la actividad jurisdiccional deviene inexistente<sup>17</sup>.

Planteadas la cuestión en estos términos, un aspecto que merece destacarse respecto a la interrupción de actuaciones inspectoras provocada por la denuncia administrativa de un delito contra la Hacienda Pública es su carácter indisponible y, sobre todo, su efecto de cierre. Es decir, a diferencia de los otros supuestos de interrupción justificada enumerados en el artículo 103 del RGAT, la que se produce por la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o por el traslado del tanto de culpa a la autoridad judicial tiene carácter *ex lege* y, además, contrariamente a lo establecido en el artículo 102.7 del RGAT, no admite que se desarrolle ninguna actividad administrativa durante el periodo de interrupción. Tanto es así que el propio artículo 180.1 de la LGT declara inexistentes las actuaciones administrativas realizadas con posterioridad a la evacuación de la denuncia por delito contra la Hacienda Pública.

Por otra parte, considerando que la propia ley califica la situación que se produce como una interrupción justificada y no como una dilación, cabe interrogarse acerca de si, a efectos del cómputo de intereses de demora, cabe incluir o no el periodo de tiempo durante el cual el procedimiento inspector ha quedado interrumpido. En este sentido, es evidente que la demora en la notificación de la liquidación tributaria que pueda dictarse una vez reanudadas las actuaciones no es imputable a una inactividad de los órganos de la Administración en los términos en que viene descrita en el artículo 26.4 de la LGT, pero también es cierto que no se trata de una demora imputable al contribuyente<sup>18</sup>, sino que se trata de una consecuencia del modelo de preferencia penal absoluta establecido por el legislador tributario.

Si esto es así, a nuestro modo de ver, para determinar cuál es el periodo de tiempo a computar para calcular los intereses de demora a liquidar conjuntamente con la cuota tributaria en aquellos casos en los que se ha producido la situación descrita en el artículo 150.4 a) de la LGT, resulta indispensable acudir a la norma procesal. Es decir, si como hemos concluido en apartados ante-

<sup>17</sup> En este sentido RUIZ GARCÍA advierte que: «Además de suspender el procedimiento inspector, el acuerdo de pasar el tanto de culpa al órgano judicial o de remitir el expediente al Ministerio Fiscal pone fin a la fase previa o subprocedimiento que se inició con la diligencia extendida conforme a los artículos 32.2 del RST y 98.3 b) del Reglamento General. Si la citada diligencia fue oportunamente comunicada al particular, la lógica más elemental y la seguridad jurídica exigen que también sea notificado el acto con el que se pone fin a dicha fase previa o subprocedimiento.» RUIZ GARCÍA, J. R.: «La relación entre procedimiento inspector y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública», en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 151, 2011.

<sup>18</sup> Como explica DE LA PEÑA VELASCO las normas tributarias en las que se establece el cese del devengo de intereses de demora: «[...] protegen la posición del obligado tributario en tanto que teniendo los intereses de demora carácter compensatorio o resarcitorio del daño derivado del pago tardío, cuando este pago tardío es consecuencia del incumplimiento de los plazos por parte de la Administración que dilata más allá del plazo normativamente previsto la resolución de un recurso o la práctica de una liquidación tributaria y, en consecuencia, resulta coherente que su devengo cese a partir del momento en que dicha situación se produzca.» DE LA PEÑA VELASCO, G.: «Inactividad e incumplimiento de plazos por la Administración tributaria y la posición jurídica del obligado tributario», en *Justicia y Derecho Tributario. Libro homenaje al profesor Julio Banacloche*, Madrid, 2008, pág. 428.

riores, hasta el momento en que se inicia el proceso penal, el contribuyente puede realizar actos con efectos en su situación tributaria, uno de dichos actos puede ser precisamente satisfacer total o parcialmente la deuda tributaria nacida de la realización del hecho imponible. Luego, considerando que el fundamento jurídico de la exigencia de intereses de demora es el retraso en el pago de la deuda tributaria (art. 26.1 LGT), los días comprendidos desde la fecha en la que se toma la decisión de presentar la denuncia hasta la fecha en que se inicia el proceso penal deben incluirse en el periodo de cómputo de la liquidación que se dicte una vez reanudadas las actuaciones inspectoras (art. 26.3 LGT), pues durante dicho periodo nada impide al obligado tributario ingresar el importe correspondiente a la cuota tributaria devengada<sup>19</sup>.

Por el contrario, mayores problemas interpretativos se suscitan para decidir si cabe exigir intereses de demora por los días durante los cuales se han desarrollado unas actuaciones judiciales que han concluido sin imponer al contribuyente la sanción correspondiente al delito contra la Hacienda Pública. Si consideramos que, como consecuencia de la litispendencia penal, no solo ha quedado suspendido el procedimiento inspector sino también el procedimiento de recaudación, no cabría exigir al obligado tributario intereses de demora por no haber realizado un pago que la ley le impide realizar. Sin embargo, aunque el contribuyente imputado en un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública no pudiera efectuar el pago ante la Administración tributaria, no por ello ve limitadas las posibilidades de liberarse de su deuda, pues el ingreso de la posible responsabilidad civil derivada del delito que se le imputa podría realizarlo cautelarmente ante el órgano judicial (art. 589 LECrim.).

En definitiva, pese a las evidentes dificultades interpretativas, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 150.3 de la LGT y en el artículo 191 del RGAT, y habida cuenta de que la existencia de un interrupción justificada determina que no se haya producido un incumplimiento en el plazo de duración del procedimiento inspector, nos inclináramos a considerar que, para calcular los intereses de demora a exigir al contribuyente una vez reanudadas las actuaciones inspectoras, deberían incluirse los días durante los cuales se han desarrollado las diligencias judiciales. Por consiguiente, resulta plausible concluir que, pese a la suspensión del procedimiento inspector decretada por el artículo 180.1 de la LGT, no cesa el cómputo de los intereses de demora a exigir al obligado tributario en caso de que el proceso penal finalice sin condena.

<sup>19</sup> El principio general en el que fundamentamos esta conclusión lo expresa DE LA PEÑA VELASCO cuando advierte que en el procedimiento de recaudación no existe una norma en virtud de la cual en un momento determinado cesa el devengo de intereses de demora, lo cual cabe considerar lógico habida cuenta de que se trata de un procedimiento sin plazo de terminación, de modo que: «[...] ante la ausencia de todo incumplimiento por parte del acreedor no sea procedente el cese en el devengo de intereses hasta tanto la obligación no se satisfaga [...]», aunque seguidamente sostiene que: «[...] el hecho de que la normativa no contemple un plazo para la terminación del procedimiento por las causas antes señaladas no debería implicar necesariamente que la inactividad de la Administración o la paralización por causas no imputables al obligado tributario lo obligue a indemnizar el retraso en el cobro por la Administración cuando ello es consecuencia de la propia incuria de la Administración que tiene medios para actuar compulsivamente sobre el patrimonio del deudor y no lo hace.» Por ello, concluye señalando que: «[...] hubiera podido establecerse este mismo efecto cuando el procedimiento de recaudación hubiera estado paralizado durante determinado tiempo por causa no imputable al obligado, sin perjuicio, de que reiniciadas las actuaciones el interés vuelva a devengarse.» DE LA PEÑA VELASCO, G., *op. cit.*, pág. 429.

Para completar el análisis de la interrupción de la fase de instrucción del procedimiento inspector producida por la denuncia administrativa de un delito contra la Hacienda Pública, debemos significar que se trata de un supuesto que paradójicamente no se ajusta a lo dispuesto en el artículo 68.1 b) de la LGT pues, en puridad, la interrupción del cómputo de la prescripción del derecho de la Administración tributaria a practicar la correspondiente liquidación del impuesto y periodo impositivo incluido en la denuncia no se produce en el momento en que se remite el expediente al Ministerio Fiscal o se pasa el tanto de culpa al Ministerio Fiscal, sino que, conforme lo dispuesto en el artículo 150.2 de la LGT, interpretado a contrario sensu, se ha producido al iniciar el procedimiento inspector y, mientras las actuaciones se encuentren interrumpidas, su efecto se mantiene hasta la conclusión del proceso penal<sup>20</sup>.

Ante la evidente indeterminación del artículo 180.1 de la LGT y el silencio del artículo 150.4 de la LGT, las normas a considerar para establecer la fecha en la que debe retomarse el cómputo de la prescripción del derecho de la Administración a practicar la liquidación de la cuota tributaria una vez descartado el carácter delictivo de la defraudación son, de una parte, el artículo 68.6 de la LGT y, de otra, el artículo 150.5 de la LGT.

La elección de una u otra norma no resulta irrelevante pues, aunque parezcan semejantes existe entre ellas una diferencia determinante para calcular el *dies a quo* del nuevo plazo de prescripción. Según lo dispuesto en el artículo 68.6 de la LGT, el momento a considerar para fijar el término inicial del cómputo del plazo de prescripción es aquel en que la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución firme que ponga fin al proceso judicial (o que levante la paralización ordenada en su día), o la notificación del Ministerio Fiscal mediante la que procede a la devolución del expediente. Por el contrario, el artículo 150.5 de la LGT parece que sitúa el momento en que entiende recuperadas las facultades de comprobación y, por consiguiente, el inicio del cómputo del plazo para dictar la correspondiente liquidación tributaria en la fecha en que la resolución judicial o el expediente son recibidos por el órgano competente para continuar el procedimiento suspendido, que no es otro que la Inspección de los tributos<sup>21</sup>.

Una posibilidad sería disociar el término inicial según la naturaleza del plazo cuyo cómputo delimita, de modo que, para determinar el *dies a quo* del nuevo plazo de prescripción, tomáramos la fecha indicada en el artículo 68.6 de la LGT, mientras que, para fijar el *dies a quo* del cómputo

<sup>20</sup> Respecto a esta cuestión MARTÍNEZ GINER considera que «[...] la figura de la suspensión de la prescripción tributaria resulta algo forzada a la luz del artículo 68 de la LGT que configura como interrupción de la prescripción la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal. En este sentido queremos señalar que la literalidad del artículo 180.1 de la LGT refiere que si la jurisdicción penal no aprecia la existencia de delito, la Administración continuará sus actuaciones y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción. La interpretación que sugerimos es que la desaparición de la causa de interrupción justificada supone reanudar el cómputo del plazo del procedimiento suspendido, lo cual a la luz del artículo 180.1 de la LGT supondría reanudar el cómputo del plazo de prescripción suspendido igualmente.» MARTÍNEZ GINER, *op. cit.*, pág. 27.

<sup>21</sup> Según lo dispuesto en el artículo 102.1 del RGAT, la referencia temporal será la fecha de entrada en el registro de la Dependencia Regional de Inspección que inició el procedimiento inspector interrumpido.

del nuevo plazo de duración del procedimiento inspector, tomáramos la fecha indicada en el artículo 150.5 de la LGT. En el primer caso, con arreglo a las normas del proceso penal, la notificación de la resolución judicial de firmeza la recibirá el Abogado del Estado que ostenta la representación procesal de la Administración tributaria. Por el contrario, en el segundo, con arreglo a las normas de los procedimientos tributarios, el cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras a realizar una vez finalizado el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública no se iniciará hasta la fecha en que dicha circunstancia sea conocida por la Dependencia de Inspección de la que partió el informe que en su día motivó la suspensión del procedimiento inspector.

Sin embargo, puesto que ni el artículo 180.1 de la LGT, ni el artículo 150.5 de la LGT establecen con precisión el momento en que la Administración tributaria debe reanudar el procedimiento tributario suspendido al remitir el expediente al Ministerio Fiscal o al pasar el tanto de culpa al juez penal, la aplicación combinada de lo dispuesto en el artículo 68.6 de la LGT y en el artículo 150.5 de la LGT puede conducir a la conclusión de que las actuaciones inspectoras podrán realizarse mientras no se hubiere consumado la prescripción del derecho de la Administración a practicar la correspondiente liquidación, circunstancia que no se producirá hasta que transcurran cuatro años desde la recepción de la notificación de la resolución judicial de sobreseimiento o de absolución, o de la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. Durante dicho periodo de tiempo, la inactividad administrativa no tendría consecuencia alguna lo cual constituye una situación difícilmente conciliable con el principio de seguridad jurídica.

Por todo ello, a nuestro modo de ver, la norma aplicable en este caso no puede ser ni el artículo 68.6 de la LGT ni el artículo 150.5 de la LGT, sino el artículo 150.2 de la LGT, en virtud del cual la interrupción injustificada de actuaciones inspectoras por un periodo superior a seis meses determina que no se entiendan producidos los efectos jurídicos de la citación de inicio de actuaciones inspectoras. Es decir, a partir del momento en que concluye el proceso penal desaparece el efecto suspensivo derivado de la litispendencia y la Administración recupera sus potestades de liquidación y recaudación de la deuda tributaria. Por consiguiente, nada le impide continuar con el procedimiento inspector que ya había iniciado antes de denunciar la existencia de indicios de una defraudación tributaria delictiva.

Luego, del mismo modo que el inicio de la interrupción «justificada» se produce *ex lege*, también el cese de dicho estado se produce por ministerio de la ley, de modo que, al día siguiente de la firmeza de la resolución judicial, o de la devolución del expediente por parte del Ministerio Fiscal, el procedimiento inspector puede reanudarse sin impedimento legal alguno y sin necesidad de autorización judicial expresa, de modo que si así no se hiciera la inactividad administrativa dejará de estar justificada. Si esta situación se prolonga más de seis meses, se producirá una interrupción injustificada de actuaciones que dejará sin efecto interruptivo de la prescripción a la notificación de la comunicación de inicio de actuaciones, en cuyo caso, habida cuenta de la duración habitual de las causas penales, indirectamente provocará la prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar la cuota devengada por el impuesto y periodo impositivo que, en su momento, constituyó el presupuesto objetivo de la denuncia administrativa por delito contra la Hacienda Pública.

### 2.1.2. La duración del procedimiento inspector interrumpido

Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 150.4 b) de la LGT, la denuncia administrativa de un delito contra la Hacienda Pública constituye una circunstancia que justifica la ampliación del plazo ordinario de duración del procedimiento inspector. Al propio tiempo, en el artículo 150.5 de la LGT *in fine* se fija el plazo máximo en el que debe dictarse la liquidación administrativa en caso de que se reanude un procedimiento inspector cuya duración había sido ampliada antes de quedar interrumpido por el inicio de un proceso penal.

Considerando que una y otra norma despliegan sus efectos una vez reanudadas las actuaciones inspectoras suspendidas, es evidente que su fundamento jurídico no puede ser ni lo dispuesto en el artículo 180.1 de la LGT, ni menos aún en las normas reguladoras de la litispendencia penal. Por consiguiente, se trata de un efecto jurídico «colateral» en virtud del cual el legislador presume que todo expediente en el que surge la *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública reviste una especial complejidad que justifica que, en caso de que se reanuden las actuaciones inspectoras, la Administración disponga de un plazo extraordinario para ultimar la comprobación de la situación tributaria del contribuyente que ha sido exculpado de la acusación de cometer una defraudación tributaria constitutiva de delito.

A nuestro modo de ver, considerando que el parámetro principal para determinar la relevancia penal del incumplimiento de las obligaciones tributarias es la cuantía de la cuota defraudada, lo dispuesto en el artículo 150.4 b) de la LGT carece de justificación, pues la complejidad de una actuación inspectora no depende tanto del resultado económico de la liquidación que pueda dictarse como de las características de la actividad desarrollada por el contribuyente o de las circunstancias en las que se produce la ocultación del hecho imponible realizado.

Más aún, si consideramos que, por regla general, la denuncia administrativa se presentará una vez ultimada la fase de instrucción del procedimiento inspector, la complejidad habilitante de un mayor plazo de comprobación debiera haberse advertido por la unidad o equipo responsable de la investigación antes de elevar su informe al Inspector jefe. Si no se solicitó la ampliación del plazo mientras se instruía el procedimiento pero se pudo cuantificar la cuota tributaria a efectos de determinar si excedía o no del límite cuantitativo establecido en el artículo 305.1 del Código Penal, no tiene sentido que por el mero hecho de haberse cursado una denuncia por delito contra la Hacienda Pública, los mismos hechos revistan una especial complejidad en el momento en que la Administración recupera su potestad liquidatoria.

En cuando a la norma recogida en el artículo 150.5 de la LGT, contempla precisamente la situación contraria a lo indicado en el artículo 150.4 b) de la LGT, pues, en este caso, habiéndose ejercido la facultad de ampliar el plazo máximo de duración de las actuaciones con fundamento en alguna de las situaciones descritas en el artículo 184 del RGAT, el hecho de que posteriormente se presente una denuncia por delito contra la Hacienda Pública no permite una nueva ampliación, sino que a dicho procedimiento una vez reanudado se le aplica la regla general de terminación de

los procedimientos tributarios que deban ultimarse en ejecución de una resolución administrativa o jurisdiccional que ordene la retroacción de actuaciones.

El resultado combinado de ambos preceptos conduce a la conclusión de que si la denuncia administrativa se presentó antes de solicitar la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector en el que surge la *notitia criminis*, al reanudarse las actuaciones, la Administración dispone del plazo que restaba para completar los doce meses antes de presentar la denuncia, más otros doce meses por el mero hecho de haber remitido el expediente al Ministerio Fiscal o pasado el tanto de culpa al Ministerio Fiscal. Por el contrario, si la denuncia se presentó después de acordada la ampliación del plazo, una vez concluida la interrupción justificada por el inicio del proceso penal, la Administración debe notificar la correspondiente liquidación dentro del plazo que reste hasta concluir los veinticuatro meses, salvo si este fuera inferior a seis meses, en cuyo caso dispone de dicho periodo extraordinario o «de gracia».

La asimetría que generan estas normas no puede compartirse, ni responde a necesidad jurídica alguna. El procedimiento inspector suspendido por el inicio del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública debería reanudarse en la misma situación en que se encontraba en el momento de comunicar la *notitia criminis*. Por consiguiente, la Administración debería concluirlo en el plazo que quedaba antes de la suspensión, salvo que por las circunstancias objetivas de la comprobación se justifique la correspondiente ampliación. Si esta ya se hubiere obtenido, el procedimiento deberá concluir en el plazo que reste hasta concluir los veinticuatro meses, sin posibilidad de extenderlo hasta los seis meses si fuere inferior.

Una cosa distinta a la anterior es determinar la fecha a partir de la cual la Administración debe reanudar las actuaciones inspectoras suspendidas, pues constituirá la referencia temporal necesaria para calcular el plazo del que dispone la Inspección de los tributos para ultimar la comprobación de la situación tributaria del contribuyente. En este sentido, ya hemos visto que los artículos 180.1 y 150.4 de la LGT guardan silencio respecto a esta cuestión, lo cual una vez más nos conduce a la aplicación analógica o bien de lo dispuesto en el artículo 68.6 de la LGT, o bien de lo dispuesto en el artículo 150.5 de la LGT *in fine*, cuya principal diferencia se advierte en la identificación del destinatario de la resolución judicial de la que se desprende la inexistencia de responsabilidad penal. El primero se refiere genéricamente a la «Administración», mientras el segundo indirectamente alude a los órganos de la Inspección de los tributos<sup>22</sup>.

<sup>22</sup> A una conclusión semejante llega DE JUAN CASADEVALL cuando advierte que: «[...] lo cierto es que ni el art. 68.1 LGT, ni el art. 180.1 LGT aclaran nada al respecto, aunque el tenor literal de este último, y de las reglas generales de la postulación procesal, parece colegirse que el término final de la interrupción justificada puede producirse con la notificación a la representación procesal de la Administración tributaria de cualquiera de las circunstancias que se contemplan con carácter alternativo en el art. 180.1 LGT. Desde esta perspectiva existiría una restricción reglamentaria al acotar temporalmente la suspensión de actuaciones hasta la recepción por el órgano administrativo competente para la continuación del procedimiento del expediente devuelto o de la correspondiente resolución judicial, cuya única cobertura legal habría que buscar en el artículo 150.5 *in fine* de la LGT», DE JUAN CASADEVALL, J.: «El nuevo reglamento de Gestión e Inspección: normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios», en *Gaceta Fiscal*, núm. 272, febrero 2008, pág. 140.

Planteada la cuestión en estos términos, considerando que los supuestos en los cuales no prospera la acción penal contra el contribuyente denunciado por la Administración tributaria son diversos, a efectos de establecer el *dies a quo* del cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento inspector una vez desaparecida la litispendencia penal que impedía el desarrollo de las actuaciones inspectoras, es necesario analizar separadamente la devolución del expediente decidida por el Ministerio Fiscal, de la notificación de la resolución judicial por la que se pone fin al procedimiento judicial en cualquiera de sus fases.

La devolución del expediente por el Ministerio Fiscal puede producirse en dos situaciones: a) De una parte, si examinada la documentación remitida por la Administración considera que los hechos denunciados no revisten trascendencia penal y decide archivar las diligencias de investigación (art. 773.2 LECrim.); b) Y, de otra, en caso de que sea el juez penal quien desestime la querrela interpuesta por el Ministerio Fiscal por entender que no existen indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública (art. 313 LECrim.). En uno y otro caso, puesto que no se habrá iniciado el proceso penal, tampoco se habrá suspendido el procedimiento inspector por efecto de la litispendencia, sino que en todo caso el tiempo transcurrido se considerará una interrupción justificada de las actuaciones inspectoras<sup>23</sup>.

Luego, si con arreglo a lo dispuesto en el artículo 32 del RST, el órgano competente para remitir el expediente al Ministerio Fiscal es el Delegado especial, lo razonable es entender que también será el órgano competente para recibir la devolución, en cuyo caso la fecha en que se produce dicha recepción es la que desactiva el efecto interruptivo de las actuaciones inspectoras establecido en el artículo 150.4 a) de la LGT y, en consecuencia, la que determina la reanudación del cómputo del plazo para dictar la correspondiente liquidación.

Si en lugar de remitir el expediente al Ministerio Fiscal, el Delegado especial optó por pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial, en aquellos casos en que el juez de instrucción que recibe la *notitia criminis* entienda que los hechos no revisten carácter delictivo, se abstendrá de iniciar diligencia alguna (art. 269 LECrim.), sin que dicha decisión judicial deba ser objeto de una resolución expresa, ni menos aún de notificación al denunciante.

Es decir, con arreglo a la norma procesal, la Administración tributaria tendrá conocimiento de que el tanto de culpa de un delito contra la Hacienda Pública ha producido el inicio del proceso penal, cuando en su condición de perjudicada reciba del juez instructor el ofrecimiento de acciones (art. 109 LECrim.). Sin embargo, en su condición de denunciante, no está previsto que deba ser informada de la inadmisión a trámite de la denuncia. Luego, salvo que, invocando los efectos de la denuncia sobre los procedimientos tributarios, y pese a no ser parte del proceso, el Delegado especial solicite expresamente ser informado de la decisión judicial de iniciar o

<sup>23</sup> Como acertadamente advierte DE JUAN CASADEVALL: «La devolución del expediente no constituye una forma de terminación del procedimiento penal, sino una actuación administrativa puramente interna en el marco de las relaciones entre el Ministerio Fiscal y la AEAT [...]», DE JUAN CASADEVALL, J., *op. cit.*, pág. 141.

no las diligencias (y su solicitud sea efectivamente atendida), ni la norma procesal ni la norma tributaria permiten determinar el momento en que deben reanudarse las actuaciones inspectoras suspendidas. Por consiguiente, se trata de un supuesto no previsto por el legislador tributario cuya solución exigirá analizar en cada caso las circunstancias en virtud de las cuales establecer el momento en que la Administración tiene conocimiento de que su denuncia no ha sido admitida a trámite<sup>24</sup>.

Cuando el juez instructor admita a trámite una querrela por delito contra la Hacienda Pública pero, una vez desarrolladas las correspondientes diligencias previas, decreta el sobreseimiento libre del imputado, adoptará el correspondiente auto de archivo que notificará a las partes del proceso, es decir: al contribuyente, al Ministerio Fiscal y, en su caso, a la Administración tributaria que hubiere comparecido en condición de parte perjudicada u ofendida por el delito. En este caso, la fecha en la que desaparece la causa que impide la continuación del procedimiento inspector será la de recepción por el Abogado del Estado de la notificación de firmeza del auto de archivo<sup>25</sup>.

Sin embargo, en aquellos casos en los que la Administración tributaria no hubiere comparecido en la fase de instrucción, al no ser parte del proceso, no recibirá notificación alguna, en cuyo caso el cómputo del plazo del periodo del que la Inspección dispone para finalizar el procedimiento inspector suspendido no podrá iniciarse hasta que el Ministerio Fiscal ponga en conocimiento del Delegado especial la conclusión del proceso penal y la inexistencia de responsabilidad penal por la defraudación tributaria denunciada.

Por último, cuando, acordado el inicio del juicio oral, el juez sentenciador absuelva al acusado de un delito contra la Hacienda Pública y dicha resolución devenga firme, la notificará a todas las partes del proceso. Luego, salvo que la Administración tributaria no hubiere comparecido, el momento en que tiene conocimiento oficial de que su actuación ya no concurre con la de un órgano jurisdiccional y que, por consiguiente, ha recuperado sus potestades de comprobación y liquidación, es la fecha en la que se le notifica al Abogado del Estado la firmeza de la sentencia

<sup>24</sup> Así lo advierte también RUIZ GARCÍA al poner de manifiesto que: «La posición de la Administración tributaria como simple denunciante, desvinculada por lo tanto de la tramitación del proceso penal, resulta difícilmente compatible con las normas del artículo 180.1 de la LGT sobre reanudación del procedimiento inspector que quedó suspendido con la formulación de la denuncia; si la Administración tributaria no es parte en el proceso penal, será preciso establecer el deber a cargo del órgano judicial de notificar la expresada resolución, para que de esta manera prosiga la tramitación del procedimiento inspector». RUIZ GARCÍA, J. R.: *La relación...*, cit., pág. 15.

<sup>25</sup> En el mismo sentido se pronuncia el Tribunal Supremo en su Sentencia de 16 de diciembre de 2010 (recurso de casación 5264/2007) cuando rechaza que la fecha a considerar para reanudar el cómputo del plazo de prescripción interrumpido por el inicio del proceso penal sea la de recepción del auto de archivo por parte de la Inspección de los Tributos, en lugar de la notificación de la resolución judicial al Abogado del Estado. A tal efecto, el Tribunal indica que: «[...] condicionar la reanudación del cómputo del plazo de prescripción a un acto expreso de la Administración sería tanto como dejar en sus manos la duración de los procedimientos [...] lo que supondría una clara transgresión de las normas que rigen los aspectos temporales de procedimiento inspector y, en definitiva, supondría una quiebra del principio de seguridad jurídica». Dicha doctrina ha sido plenamente acogida por el Tribunal Económico-Administrativo Central en su Resolución de 7 de septiembre de 2011.

absolutoria. Por consiguiente, a partir de dicha fecha, se inicia el cómputo del plazo que le resta a la Inspección de los tributos para liquidar la cuota tributaria devengada por el impuesto y periodo impositivo en el que tuvo lugar la defraudación tributaria denunciada.

En definitiva, si el Delegado especial o el Abogado del Estado son los posibles destinatarios de la decisión judicial o extrajudicial en virtud de la cual unos hechos considerados delictivos por la Administración tributaria no revisten trascendencia penal, para establecer el momento en que deben reanudarse las actuaciones inspectoras y, en consecuencia, el cómputo de los plazos de prescripción y duración del procedimiento suspendido, el criterio contenido en el artículo 68.6 de la LGT resulta más preciso y acorde con el principio de seguridad jurídica que lo dispuesto en el último inciso del artículo 150.5 de la LGT<sup>26</sup>.

## 2.2. LA DENUNCIA ADMINISTRATIVA PRESENTADA DESPUÉS DE FORMALIZADA EL ACTA Y ANTES DE DICTAR EL ACUERDO DE LIQUIDACIÓN

Cuando la *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública surge una vez formalizada el acta de inspección, el segundo apartado del artículo 32.2 del RST se limita a indicar que la competencia para impulsar la denuncia administrativa de la defraudación tributaria delictiva corresponde al órgano competente para dictar la correspondiente liquidación o, lo que es lo mismo, para resolver el procedimiento inspector cuya instrucción ya ha concluido.

Los aspectos específicos de la situación en la que queda un procedimiento inspector cuando la denuncia administrativa de un delito contra la Hacienda Pública se presenta después de concluida la fase de instrucción pero antes de dictarse la correspondiente liquidación son: a) En primer lugar, si pese a la denuncia puede adoptarse el acto resolutorio del procedimiento inspector; b) Y, en segundo lugar, si antes de elevar su informe al Delegado el Inspector jefe puede ordenar una ampliación de las actuaciones inspectoras

Respecto a la primera cuestión, la interpretación literal de lo dispuesto en el último inciso del tercer párrafo del artículo 180.1 de la LGT conduce a la conclusión de que el acto resolutorio del procedimiento inspector dictado con posterioridad a la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o al traslado del tanto de culpa al juez penal es nulo de pleno derecho y se tendrá por inexistente. Sin embargo, una lectura más detenida (y sistemática) de la norma quizás nos lleve a la conclusión contraria, pues lo que se sanciona con la inexistencia son las *actuaciones administrativas* desarrolladas una vez iniciado el proceso penal o, lo que es lo mismo, aquellas que

<sup>26</sup> En este sentido compartimos la posición de DE JUAN CASADEVALL cuando se muestra particularmente crítico con el texto del artículo 103 b) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGAT), por entender que: «Según esta previsión reglamentaria no sirve de nada la notificación judicial a la Abogacía del Estado que asume la representación procesal de la Hacienda Pública». DE JUAN CASADEVALL, J., *op. cit.*, pág. 140.

puedan resultar concurrentes o interferir con la investigación judicial de los hechos denunciados; condición que, a nuestro modo de ver, y con arreglo a lo dispuesto en el artículo 143.2 de la LGT y en el artículo 180.1 del RGAT, se predica de la comprobación o investigación del hecho imponible realizada durante la fase instructora del procedimiento inspector, pero no necesariamente del acuerdo de liquidación que, según lo establecido en el artículo 101.1 de la LGT, es el acto resolutorio mediante el que se realizan las operaciones de cuantificación necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria.

Por otra parte, cuando la instrucción hubiere finalizado mediante acta de conformidad, salvo que en el plazo establecido en el artículo 156.3 de la LGT el Inspector jefe notifique al interesado que deja sin efecto la propuesta de regularización, la liquidación tributaria se entenderá practicada y notificada al contribuyente sin que la denuncia administrativa de un posible delito contra la Hacienda Pública figure entre las causas que, según lo indicado en el artículo 187.3 del RGAT, permiten ordenar que se completen las actuaciones inspectoras. Luego, si lleváramos la regla contenida en el artículo 180.1 de la LGT a sus últimos extremos, tendríamos que concluir que, una vez presentada la denuncia, la Administración tributaria debería iniciar un procedimiento de nulidad de pleno derecho para dejar sin efecto la liquidación tributaria tácitamente practicada.

Por todo ello, habiendo concluido la instrucción del procedimiento inspector, la adopción del acuerdo de liquidación (en caso de actas de disconformidad) o la confirmación tácita de la propuesta de liquidación (en caso de actas de conformidad) no parece que resulten incompatibles con el modelo de preferencia penal que se desprende de la aplicación del principio de no duplicidad de sanciones (*non bis in idem*). Si a ello se añade que, como veremos en el apartado siguiente, cuando la denuncia administrativa del delito contra la Hacienda Pública se presenta una vez dictado el acto resolutorio del procedimiento inspector, los efectos suspensivos se proyectan no sobre la validez sino sobre la eficacia jurídica de la liquidación tributaria, no pensamos que sea nulo el acuerdo liquidatorio de la cuota tributaria (que puede o no coincidir con aquella que figura en el informe que acompaña la denuncia) practicado y notificado al contribuyente con posterioridad a la presentación de la denuncia por delito contra la Hacienda Pública, indicando que su eficacia jurídica queda suspendida hasta que concluya el proceso penal. Naturalmente, si se trata de un acta de conformidad, bastará con la comunicación indicando que se suspenden los efectos de la liquidación tácitamente practicada.

No obstante lo anterior, aunque a nuestro modo de ver la liquidación dictada después de presentada la denuncia no sea nula de pleno derecho, lo cierto es que el artículo 180.1 de la LGT establece que el procedimiento inspector quedará suspendido, y el artículo 150.4 a) de la LGT indica que las actuaciones inspectoras quedarán interrumpidas a partir del momento en que se remita el expediente al Ministerio Fiscal o se pase el tanto de culpa a la autoridad judicial. Por consiguiente, la práctica administrativa será mantener el procedimiento inspector en trámite y pendiente de resolución hasta que desaparezca el efecto suspensivo producido por el inicio del proceso penal.

Planteada la cuestión en estos términos, el único supuesto en el que puede producirse una efectiva interrupción del procedimiento inspector cuya fase de instrucción hubiere concluido

antes de presentar la denuncia por delito contra la Hacienda Pública es la de una comprobación inspectora que concluye mediante un acta de disconformidad y la *notitia criminis* del delito contra la Hacienda Pública no la aprecia la unidad o equipo de inspección responsable de la instrucción, sino el Inspector jefe en el momento de dictar el correspondiente acto resolutorio, todo lo cual nos introduce en el estudio de la segunda cuestión que nos habíamos propuesto resolver.

Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 157.4 de la LGT y en el artículo 188.4 del RGAT, el órgano competente para practicar la liquidación mediante la que termina el procedimiento inspector, después de recibidas las alegaciones del interesado a la propuesta de regularización suscrita en disconformidad (o simplemente no suscrita), podrá ordenar que se complete el expediente en cualquiera de sus extremos. Luego, en aquellos casos en los que la cuota resultante de la liquidación propuesta por la unidad o equipo de inspección resulte superior a 120.000 euros, cabe plantearse si el Inspector jefe puede ordenar que se reanude la instrucción ante la duda de la existencia o no de indicios de delito contra la Hacienda Pública.

En principio, si bien es cierto que nada impide al Inspector jefe ordenar que se complete el expediente, pues el artículo 180.1 de la LGT prohíbe que se desarrollen actuaciones administrativas una vez denunciado un delito contra la Hacienda Pública, también lo es que el artículo 262 de la LECrim. obliga a denunciar la existencia de indicios de una defraudación tributaria delictiva, para que sea el Ministerio Fiscal o el juez penal quien se encargue de la investigación de los hechos punibles proporcionando al contribuyente las garantías procesales constitucionalmente establecidas.

Por consiguiente, la solución al supuesto que nos planteamos vendrá dada por el resultado de las actuaciones complementarias que puedan desarrollarse. Si, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 188.4 a) del RGAT, se considera necesario modificar la propuesta de liquidación y se anula el acta, antes de formalizar una nueva acta que la sustituya, la unidad o equipo de Inspección deberá valorar de nuevo la posible trascendencia penal de los hechos descubiertos y, en su caso, tramitar la denuncia con arreglo a lo dispuesto en el primer apartado del artículo 32.2 del RST. Si, por el contrario, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 188.4 b) del RGAT, la unidad o equipo de inspección mantiene la propuesta de liquidación inicialmente realizada, una vez concluido el nuevo trámite de alegaciones concedido al obligado tributario, el Inspector jefe deberá decidir si advierte o no indicios de delito en los hechos puestos de manifiesto en el procedimiento inspector. En el primer caso, elevará su informe al Delegado, mientras que en el segundo dictará y notificará el correspondiente acto de liquidación.

En todos aquellos casos en los que, después de ordenar que se retome la instrucción, el Inspector jefe decida elevar su informe al Delegado especial proponiendo que los hechos sean puestos en conocimiento del Ministerio Fiscal o del juez instructor, los efectos de la decisión de ampliar las actuaciones una vez surgida la *notitia criminis* del delito contra la Hacienda Pública podría afectar a la eficacia probatoria de los hechos descubiertos como consecuencia de una investigación que debió desarrollarse observando las garantías procesales del contribuyente. Luego, en estas circunstancias, cualquier elemento de prueba obtenido directamente del obligado tributario

a partir del momento en que ya existen indicios de la comisión de una defraudación tributaria con trascendencia penal podría resultar contrario al derecho fundamental a no autoinculparse de un hecho delictivo y, en consecuencia, debería ser rechazado por el órgano judicial<sup>27</sup>.

### 3. LA DENUNCIA ADMINISTRATIVA PRESENTADA DESPUÉS DE DICTADO EL ACUERDO DE LIQUIDACIÓN

Para completar el examen de los posibles estados del procedimiento inspector en el momento en que la Administración comunica la *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública, en el tercer párrafo del artículo 32.2 del RST se contempla el supuesto de que la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o el traslado del tanto de culpa a la autoridad judicial se realice después de que se haya dictado el acto resolutorio del procedimiento inspector.

Salvo supuestos excepcionales en los que la trascendencia penal de una defraudación ya regularizada resulte de datos obtenidos por la Administración en el curso de otros procedimientos o como consecuencia de la denuncia tributaria presentada por un tercero, la situación contemplada en la norma reglamentaria únicamente puede producirse en ocasión de la instrucción de un procedimiento sancionador tributario de carácter ordinario y tramitado separadamente respecto del procedimiento inspector. En este caso, puesto que la liquidación tributaria ya se habrá dictado y notificado al obligado tributario, el artículo 32.2 del RST establece que se suspenderá la ejecución del acto resolutorio, pero sin indicar en qué consiste dicho efecto jurídico.

En principio, considerando que ejecutar un acto administrativo es hacer efectivo el cumplimiento del mandato o la declaración que contiene<sup>28</sup>, se trataría de privar temporalmente a la li-

<sup>27</sup> Los términos del debate constitucional acerca del derecho del contribuyente a no colaborar en la investigación administrativa de una defraudación tributaria con trascendencia penal los expone con gran precisión SANZ DÍAZ-PALACIOS cuando señala que: «No discutimos que en un sistema fiscal como el español, en el que se ha generalizado el régimen de autoliquidaciones es imprescindible la colaboración de los obligados tributarios con los funcionarios de Hacienda. Y, desde luego, la efectividad de dicha colaboración requiere que esta pueda exigirse con carácter coactivo. Ahora bien, al contrario de lo que viene ocurriendo en España con el beneplácito de los tribunales (incluido, en la cúspide del organigrama, el Tribunal Constitucional), el derecho a no autoincriminarse exige un examen riguroso de aquello que, coaccionado, aporte el contribuyente a la Inspección de Hacienda, para determinar su legitimidad o no como elemento de convicción, de cara a la imposición de sanciones o penas por infracciones o delitos de índole tributaria respectivamente». SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A.: «Elementos adicionales de análisis en materia de no autoincriminación tributaria», en *Crónica Fiscal*, núm. 133, 2009, pág. 217.

<sup>28</sup> Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 95 de la LPAC: «Las Administraciones Públicas, a través de los órganos competentes en cada caso, podrán proceder, previo apercibimiento, a la ejecución forzosa de los actos administrativos, salvo en los supuestos en que se suspenda su ejecución de acuerdo con la ley, o cuando la Constitución o la ley exijan la intervención de los tribunales». Como explica SANTAMARÍA PASTOR: «Uno de los rasgos característicos de la eficacia de los actos administrativos [...] es el de poder hacerse efectivos a través de la potestad de autotutela ejecutiva de que la Administración está dotada. Dichos actos, primariamente, han de ser cumplidos de modo voluntario por

liquidación tributaria de su eficacia ejecutiva, de forma que su destinatario no estuviera obligado a cumplir con el deber de pagar la deuda que se le exige, ni la Administración habilitada a iniciar el procedimiento de recaudación en vía de apremio. Luego, si esto es así, el efecto suspensivo derivado de la litispendencia penal se proyectaría en el cómputo del plazo de ingreso iniciado con la notificación del acto resolutorio del procedimiento inspector (art. 62.2 LGT).

Sin embargo, el plazo para ingresar la deuda liquidada al regularizar la situación tributaria de un contribuyente no es el único que se inicia en la fecha en la que se entiende notificado pues, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 223.1 y 235.1 de la LGT, al día siguiente de la notificación de una liquidación tributaria se inicia el plazo para impugnarla mediante la interposición de un recurso de reposición o de una reclamación económico-administrativa. Luego, si la interposición de una denuncia por delito contra la Hacienda Pública determina la suspensión de la ejecución del acto resolutorio del procedimiento inspector, cabe interrogarse también si dicho efecto se extiende o no al derecho del contribuyente de solicitar su revisión en vía administrativa como paso previo a la interposición de un recurso contencioso-administrativo.

Sea como fuere, para que cualquiera de dichos efectos se produzca será necesario que por parte de la Administración se notifique al contribuyente que, por haberse remitido el expediente al Ministerio Fiscal o pasado el tanto de culpa al juez penal, la eficacia de la liquidación tributaria que le fue notificada en su día queda temporalmente suspendida hasta que se determine si los hechos denunciados revisten o no trascendencia penal.

### 3.1. LA SUSPENSIÓN DEL PLAZO DE INGRESO DE LA CUOTA TRIBUTARIA RESULTANTE DE LA REGULARIZACIÓN

En el artículo 160.2 a) de la LGT se establece que el periodo voluntario para el pago de una deuda liquidada por la Administración se inicia al día siguiente de su notificación y concluye en la fecha señalada en el artículo 62.2 de la LGT, mientras que el artículo 161.1 a) de la LGT dispone que el periodo ejecutivo se inicia al día siguiente de concluido el periodo voluntario.

Por su parte, el artículo 165 de la LGT, en su apartado primero, indica que el procedimiento de recaudación en vía de apremio se suspende en los supuestos previstos en los artículos 224 de la LGT (recurso de reposición) y 233 de la LGT (reclamación económico-administrativa); al tiempo que, en su apartado segundo, define como causas de suspensión automática del procedimiento recaudatorio: i) El error material, aritmético o de hecho en perjuicio del contribuyente; ii) El ingreso, condonación, aplazamiento o suspensión de la deuda; iii) Y, finalmente, la prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago.

---

sus destinatarios; pero, cuando esto no sucede, la Administración debe hallarse en condiciones de llevar a la práctica su contenido, venciendo la resistencia de sus destinatarios». SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Principios de Derecho Administrativo*, Madrid, 2002, pág. 176.

Por consiguiente, no parece que la ley contemple la denuncia administrativa de un delito contra la Hacienda Pública como un supuesto de suspensión del procedimiento de recaudación. Tampoco lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 180.1 de la LGT proporciona cobertura legal al último apartado del artículo 32.2 del RST pues, una vez dictado el acto resolutorio, el procedimiento inspector ha concluido<sup>29</sup>.

Luego, la única posibilidad de vincular la norma reglamentaria a una disposición con rango de ley es acudir a lo establecido en el último inciso del párrafo tercero que sanciona con la inexistencia las actuaciones *administrativas* realizadas después de remitir el expediente al Ministerio Fiscal o de pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial. Si esto es así, habida cuenta de que las únicas actuaciones a desarrollar por la Administración en ejecución de la liquidación tributaria dictada por el Inspector jefe una vez denunciada la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública son las propias del procedimiento de recaudación en vía de apremio, el efecto suspensivo derivado del principio de no duplicidad podría inhibir también la potestad de la Administración para exigir el pago de la deuda tributaria liquidada que se corresponda total o parcialmente con la cuota defraudada incluida en la denuncia.

Sin embargo, lo que parece seguro es que, una vez notificada la liquidación tributaria, no puede impedirse que el contribuyente se libere de la deuda derivada de la regularización practicada por la Inspección, de modo que el pago realizado en periodo voluntario, no solo produce efectos jurídicos en el ámbito tributario, sino también en el proceso penal que pueda sustanciarse por delito contra la Hacienda Pública, en la medida en que la reparación del daño constituye una causa de atenuación de la pena (art. 21.5.º CP), y la cantidad ingresada extinguirá total o parcialmente la responsabilidad civil derivada del delito.

### 3.2. LA SUSPENSIÓN DEL PLAZO DE IMPUGNACIÓN DE LA LIQUIDACIÓN ADMINISTRATIVA

En cuanto a los efectos de la denuncia sobre el cómputo del plazo para impugnar la liquidación mediante la que termina un procedimiento inspector en el que se ponen de manifiesto hechos susceptibles de constituir un delito contra la Hacienda Pública, a nuestro modo de ver, no parece que exista fundamento legal ni reglamentario para excepcionar lo establecido en los artículos 224.1 y 235.1 de la LGT, pues la decisión de iniciar un procedimiento ordinario de revisión corresponde exclusivamente al obligado tributario, sin que la posterior comunicación de la *notitia criminis* de una posible defraudación tributaria con trascendencia penal figure como una causa que impida la preclusión del plazo de interposición del recurso de reposición o de la reclamación económico-administrativa.

<sup>29</sup> En este sentido compartimos las dudas de RUIZ GARCÍA sobre la cobertura legal de la norma reglamentaria, pues de lo dispuesto en el artículo 180.1 de la LGT no puede concluirse que la presentación de la denuncia impida la eficacia jurídica de un acto administrativo dictado por el órgano competente y según el procedimiento establecido. RUIZ GARCÍA, J. R.: *La relación...*, cit., pág. 20.

Otra cosa distinta será valorar el efecto que el inicio del proceso penal produce sobre los procedimientos de revisión en vía administrativa y, sobre todo, respecto a la posibilidad de iniciar un proceso contencioso-administrativo que tenga por objeto la misma deuda tributaria que constituye el presupuesto objetivo de un delito contra la Hacienda Pública de cuyo conocimiento se encargue un juez del orden penal.

#### 4. ANÁLISIS DE LOS EFECTOS TRIBUTARIOS DE LA REFORMA DEL ARTÍCULO 305 DEL CÓDIGO PENAL

Mediante la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, en virtud de la cual se da nueva redacción a diversos apartados del artículo 305 del Código Penal, se le incorporan otros dos, y se introduce el artículo 305 bis, parece que, por fin, se va a dar un paso decisivo en el sentido de desvincular la tutela penal de los derechos económicos la Hacienda Pública de la autotutela administrativa del crédito tributario.

Aunque recibimos satisfacción que, retomando el planteamiento subyacente en el Anteproyecto de reforma penal de 2007<sup>30</sup>, el legislador español trate de atemperar el rigor del modelo de preferencia penal absoluta vigente durante los últimos veinte años, debemos plantearnos si el Código Penal es el lugar adecuado para ubicar unas normas cuyo destinatario no es el ciudadano ni el juez penal, sino la Administración tributaria. A nuestro modo de ver, regular una situación propia de procedimiento tributario mediante una norma de carácter penal y rango de ley orgánica podría constituir un exceso de jerarquía normativa carente de justificación, que podría provocar un efecto de congelación formal que impidiera la futura adaptación de las normas reguladoras de los procedimientos de gestión, inspección y recaudación.

Sentado lo anterior, cuando entramos a analizar el contenido de la normativa recientemente aprobada, lo primero que advertimos es que, con arreglo a lo dispuesto en el nuevo apartado 5 del

<sup>30</sup> En la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley de reforma del Código Penal presentado en el año 2007 (BOCG de 15 de enero de 2007, Serie A, núm. 119-1, proyecto 121/000191) se proponía como objetivo: «[...] que la denuncia por delito fiscal no paralice el procedimiento de liquidación y recaudación por la Administración tributaria cuando disponga de suficientes elementos para ello, tal como parece ser la tendencia general en derecho comparado». Sin embargo, en la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, desaparece toda mención acerca de la finalidad que se persigue con la introducción del nuevo artículo 305.5 del Código Penal. En la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, se justifica la introducción de una norma que limita los efectos del proceso penal sobre los procedimientos tributarios con el siguiente argumento: «Se introduce un nuevo apartado que permite a la Administración continuar con el procedimiento administrativo de cobro de la deuda tributaria pese a la pendencia del proceso penal. Con esta reforma se trata de eliminar situaciones de privilegio y situar al presunto delincuente en la misma posición que cualquier otro deudor tributario, y al tiempo se incrementa la eficacia de la actuación de control de la administración: la sola pendencia del proceso judicial no paraliza la acción de cobro pero podrá paralizarla el juez siempre que el pago de la deuda se garantice o que el juez considere que podrían producir daños de imposible o difícil reparación. Y también se atiende una exigencia del ordenamiento comunitario, ya que las autoridades comunitarias vienen reclamando a España una reforma de su sistema legal para que la existencia del proceso penal no paralice la acción de cobro de las deudas tributarias que constituyan recursos propios de la Unión Europea».

artículo 305 del Código Penal, la presentación de una denuncia por delito contra la Hacienda Pública ya no impedirá que se ultimen las actuaciones de comprobación del procedimiento inspector en el que surja la *notitia criminis* de una defraudación tributaria delictiva, ni que se dicte el correspondiente acto resolutorio mediante el que se le pone fin. Esto es así por la sencilla razón de que la norma penal autoriza a la Administración a *liquidar* la cuota tributaria defraudada, facultad que, como hemos visto en los apartados anteriores, con el actual texto del artículo 180.1 de la LGT queda en suspenso *ex lege* en el momento en que se remite el expediente al Ministerio Fiscal o se pasa el tanto de culpa al juez penal. Luego, es previsible (y deseable) una pronta modificación de la normativa tributaria reguladora del procedimiento a seguir cuando, en el curso de un procedimiento de inspección, se pongan de manifiesto indicios de la comisión de una defraudación tributaria delictiva.

Sin embargo, a nuestro modo de ver, según cómo se regulen los efectos tributarios de la norma penal, podría producirse una situación de concurrencia de instrucciones (la penal y la tributaria) contraria al principio general de preferencia jurisdiccional contenido entre otros en el artículo 114 de la LECrim. Es decir, si desapareciera completamente la posibilidad de suspender el procedimiento inspector como consecuencia del inicio de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, podría darse el caso de que la Administración tributaria denunciara la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública y simultáneamente iniciara (o continuara) con la investigación del hecho imponible cuya ocultación o inadecuada declaración constituye el presupuesto objetivo de la defraudación tributaria denunciada.

De producirse una situación como la descrita, mientras un juez penal practique las correspondientes diligencias judiciales para averiguar la posible existencia del hecho delictivo denunciado, los órganos de la Inspección podrían desarrollar su actividad investigadora sin restricción de ningún género, con lo cual el obligado tributario debería atender a dos Poderes del Estado que ejercen potestades públicas de las que puede resultar una resolución (judicial y administrativa) contraria a sus intereses económicos, o incluso a su libertad personal.

Por ello, en un momento en que se va a debatir el modelo de relación entre el procedimiento inspector y el proceso penal, consideramos oportuno insistir en que, a nuestro modo de ver, no se trata de suprimir completamente el efecto suspensivo que la litispendencia penal produce sobre los procedimientos administrativos concurrentes con la investigación judicial, como de regular las concretas situaciones en las que la concurrencia de actuaciones judiciales y administrativas puede suponer un quebranto de las garantías constitucionales del contribuyente<sup>31</sup>.

En otras palabras, a nuestro modo de ver, debería mantenerse la preferencia penal respecto a aquellos procedimientos de inspección que no se hubieren iniciado antes de la presentación de

---

<sup>31</sup> Nuestra posición respecto a esta cuestión la expresamos por primera vez en: IGLESIAS CAPELLAS, J.: «La ejecución administrativa de la sentencia en los delitos contra la Hacienda Pública», en *RCyT*. CEF, núm. 326, 2010, pág. 139; y, posteriormente, en: «La recaudación de la responsabilidad civil derivada del delito de defraudación tributaria», en *RCyT*. CEF, núm. 338, 2011, pág. 50.

la denuncia por delito contra la Hacienda Pública, y también respecto a aquellos otros en los que la denuncia se presenta antes de formalizar el acta mediante la que concluye la instrucción administrativa. En estos casos, el principio *non bis in idem* en su expresión procesal, y el respeto al derecho fundamental a no declarar contra uno mismo y a la presunción de inocencia, aconsejan la suspensión de la actividad administrativa hasta que concluya la instrucción judicial. Por el contrario, una vez finalizadas las diligencias previas (art. 779 LECrim.), ya no existe impedimento alguno para que la Administración ultime la regularización administrativa de la situación tributaria del contribuyente y le exija el pago de la cuota tributaria defraudada. Del mismo modo, si la denuncia se presenta una vez finalizada la comprobación de la situación tributaria del contribuyente, no hay razón procesal que impida la práctica de la correspondiente liquidación tributaria ni el inicio del procedimiento de recaudación.

La segunda cuestión que nos suscita la lectura del nuevo artículo 305.5 del Código Penal adquiere una dimensión estrictamente procesal pues, si la Administración tributaria puede dictar un acto de liquidación independientemente del inicio del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, correlativamente el contribuyente podrá decidir si se opone a ella mediante la interposición de los correspondientes recursos en vía económico-administrativa, y posteriormente en la vía contencioso-administrativa. Por consiguiente, a partir de la entrada en vigor de la norma penal que habilita dicha práctica, es razonable aventurar que en algún momento se producirá una situación hasta ahora desconocida en nuestra práctica jurisdiccional como es la de la posible concurrencia entre un procedimiento contencioso-administrativo y un proceso penal, cuando la cuota tributaria defraudada por un contribuyente supere los 120.000 euros y la Administración considere que dicho comportamiento puede merecer una sanción privativa de libertad.

De confirmarse esta proyección a futuro, la reforma del modelo actual de preferencia penal no será efectiva si antes no se han introducido las reglas procesales necesarias para armonizar la actuación simultánea de dos órganos jurisdiccionales. Es decir, si se desbloquea la situación actual —que, en la práctica, impide la tramitación de una cuestión prejudicial tributaria de carácter devolutivo<sup>32</sup>— es posible que se generalicen estrategias procesales de defensa con el único fin de demorar la resolución de la causa penal, con lo cual la sanción penal indirectamente quedaría subordinada a la firmeza del acto de liquidación de la cuota defraudada. Por ello, pensamos que es indispensable que el legislador delimite con precisión en qué supuestos el proceso penal puede verse afectado por el resultado del procedimiento contencioso-administrativo, pues, en caso contrario, dejando que sea cada juez quien decida discrecionalmente si en el caso del que conoce se cumplen o no las condiciones de aplicación del artículo 4 de la LECrim., se introduce

<sup>32</sup> La doctrina que, respecto a esta cuestión, mantiene el Tribunal Supremo viene perfectamente reflejada en la STS de 21 de septiembre de 2002 cuando establece que: «La determinación de la cuota defraudada como elemento del tipo delictivo prevenido en el artículo 305 del CP/1995 (antes 349 del CP/1973) constituye una cuestión prejudicial de naturaleza administrativa tributaria que conforme a la regla general prevenida en el artículo 10.1 de la LOPJ debe resolver el propio órgano jurisdiccional penal. Este criterio se contiene asimismo en las Sentencias de 24 de febrero de 1993, de 25 de febrero de 1998 y de 30 de octubre de 2001».

un elemento de inseguridad jurídica que puede perjudicar la eficacia de la lucha contra el fraude tributario de mayor entidad.

En este caso, y a diferencia de lo indicado respecto a los efectos del proceso penal sobre los procedimientos tributarios, si que pensamos que la regulación de la prejudicialidad tributaria en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública debería ubicarse en el propio Código Penal (aunque no necesariamente con rango de ley orgánica), pues se trata de una normativa dirigida al juez penal, que debe servirle de fundamento jurídico y amparo legal para decidir en qué casos debe reclamar la intervención del juez natural (el contencioso-administrativo) para determinar las consecuencias de las normas extrapenales que debe aplicar para verificar si efectivamente se han cumplido los presupuestos objetivos de una defraudación tributaria delictiva<sup>33</sup>.

La tercera cuestión que nos plantea la lectura del nuevo artículo 305.5 del Código Penal es la razón a la que obedece la habilitación legal expresa para que la Administración tributaria proceda a liquidación *separada* de la cuota tributaria, según se trate de conceptos tributarios vinculados o no con los hechos constitutivos del delito contra la Hacienda Pública que se denuncia.

Desde la perspectiva sustantiva, dicha distinción nos parece francamente difícil de realizar, habida cuenta de que no siempre se producirá una diferenciación conceptual nítida entre el presupuesto fáctico «hecho imponible» y el del «hecho punible», lo cual introduce un concepto jurídico indeterminado en el trámite administrativo previo a la denuncia que, a nuestro modo de ver, requiere un pronunciamiento de los órganos de la Inspección que excede la mera comunicación de la *notitia criminis* de una defraudación tributaria delictiva.

Desde la perspectiva formal, la única explicación lógica que se nos ocurre es que el legislador penal deliberadamente deje la puerta abierta a que, por el legislador tributario, se mantenga el efecto suspensivo sobre la liquidación de la cuota tributaria vinculada con el delito contra la Hacienda Pública que se denuncia. Esto explicaría que respecto a la cuota «no vinculada» se ordene directamente su «tramitación ordinaria», mientras que respecto a la «cuota vinculada» se efectúe una remisión indeterminada a lo que pueda decidir la normativa tributaria. Si a ello se añade la indicación de que, sea cual sea la actuación de la Administración respecto a dicha liqui-

<sup>33</sup> En este sentido, particularmente acertado nos parece el razonamiento de PONT CLEMENTE cuando señala que: «Si se aplicaran las reglas generales al delito contra la Hacienda Pública, el juez decidiría muy corrientemente que la cuestión tributaria fuera devolutiva. Sin embargo, la ley ordena al juez penal que resuelva él mismo y no solo a efectos de su jurisdicción, sino también a los de la contencioso-administrativa, dado que en caso de condena la liquidación deviene firme y en caso de sobreseimiento o absolución queda sujeta a los hechos declarados probados. Contra el principio general de la ley ritual, la decisión extrapenal tomada por el juez en el seno de un proceso penal pasa en autoridad de cosa juzgada. Esta circunstancia es verdaderamente excepcional en nuestro ordenamiento, dado que comporta la preterición del juez natural (contencioso-administrativo) a favor del penal y que ha hecho nacer, consiguientemente, una jurisprudencia tributaria de las salas del penal, sin ningún elemento de unidad con la verdadera jurisprudencia tributaria, con resultados algo pintorescos y preocupantes». PONT CLEMENTE, J. F., *op. cit.*, pág. 4.

dación, se practicara «sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal», tenemos la sospecha de que quizás el cambio de modelo podría ser más aparente que real.

Es decir, si el efecto suspensivo derivado de la litispendencia penal desaparece completamente del modelo de relación entre el procedimiento tributario y el proceso penal no tiene ningún sentido exigir a la Administración que practique dos liquidaciones en función de la naturaleza de los hechos puestos de manifiesto durante la comprobación de la situación tributaria del contribuyente. La liquidación administrativa mediante la que se regulariza la situación tributaria del contribuyente será única, y su eficacia no quedará enervada por la posible denuncia de un delito contra la Hacienda Pública, sin perjuicio de que en el expediente que la Administración remita al Ministerio Fiscal o en la denuncia que presente ante el juez penal únicamente cuantifique la «cuota defraudada», magnitud económica que, como es sabido, no tiene por qué coincidir ni con la «cuota devengada», ni siquiera con la «cuota liquidada».

Por el contrario, si el legislador está pensando en mantener el efecto suspensivo derivado de la litispendencia penal, pero únicamente referido a la liquidación de los conceptos tributarios en los que el incumplimiento del deber de contribuir adquiere relevancia penal (o lo que es lo mismo, en los que se aprecia la concurrencia de dolo), mediante la norma de separación de liquidaciones únicamente se intenta preservar la autotutela administrativa de la parte del crédito tributario que no se integra en el objeto del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.

Sin embargo, esto equivale a dejar prácticamente sin contenido el modelo de concurrencia manteniendo la esencia del modelo de preferencia, e introduciendo una complejidad formal absolutamente innecesaria en la tramitación de los expedientes en los que se adviertan indicios de la comisión de una defraudación tributaria delictiva. Además, por si ello no fuera suficiente, el legislador introduce un nuevo factor de discrecionalidad administrativa cuando indica que la Administración «podrá liquidar de forma separada», pero de ello no se sigue que en todo caso deba seguir dicho esquema liquidatorio, de modo que, del tenor literal de la norma penal, quedarían abiertas todas las posibilidades, a saber: a) No practicar liquidación alguna hasta que se pronuncie el juez penal; b) Liquidar la totalidad de la cuota tributaria; o c) Liquidar separadamente la cuota «delictiva» de la cuota «no delictiva».

El carácter dubitativo de la reforma se manifiesta con mayor rigor si cabe en el tercer párrafo del artículo 305.5 del Código Penal cuando establece, como regla general, que la existencia de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública «no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria», pues parece que el legislador penal intenta desconectar el procedimiento de recaudación de la deuda tributaria de las vicisitudes del proceso penal, lo cual resulta coherente con la norma hasta ahora contenida en el artículo 305.5 del Código Penal que, con la nueva redacción, pasa a ubicarse en el artículo 305.7 del Código Penal. Sin embargo, el resultado efectivo de dicha regla depende de aquella que la precede, pues el procedimiento recaudatorio requiere que la Administración tributaria practique una liquidación (total o parcial) de la deuda tributaria que resulta de los hechos puestos de manifiesto en el procedimiento inspector, lo cual, a nuestro modo de ver, conduciría a tres posibles escenarios:

- a) Si la Administración no dicta la liquidación mediante la que se regulariza la situación tributaria del contribuyente, no cabe ejercer la acción de cobro respecto a un crédito que se mantiene ilíquido. Luego, en este escenario, lo dispuesto en el apartado tercero del artículo 305.5 del Código Penal resultaría irrelevante.
- b) Si la Administración opta por practicar una liquidación por la totalidad de la cuota tributaria devengada, sí que tiene sentido indicar que el procedimiento recaudatorio no se verá afectado por el efecto suspensivo derivado de la litispendencia penal. Luego, en este escenario, la norma introducida por el legislador penal vendría a ratificar que la autotutela ejecutiva del crédito tributario no cesa en caso de denuncia de un delito contra la Hacienda Pública, conclusión a la que, por otra parte, también puede llegarse por vía interpretativa de las normas tributarias vigentes sin necesidad de que así lo indique el Código Penal.
- c) Y, finalmente, si la Administración opta por practicar liquidaciones separadas, respecto a la liquidación de la cuota tributaria «no vinculada», lo dispuesto en el artículo 305.5 del Código Penal resulta innecesario, pues la ejecutividad de la liquidación administrativa resulta de lo dispuesto en el artículo 161 de la LGT. Por el contrario, respecto a la recaudación de la cuota tributaria «vinculada» al hecho delictivo, habida cuenta de que para iniciar la acción de cobro es necesario que se dicte la correspondiente liquidación y que transcurra el periodo voluntario de pago sin que el contribuyente efectúe el correspondiente ingreso, parece que el legislador nos conduce de nuevo a la conclusión de que el proceso penal no impide a la Administración ni liquidar ni recaudar la cuota tributaria defraudada, en cuyo caso, como hemos visto en los apartados anteriores, si no va a mantenerse el efecto suspensivo, carece de sentido la separación de liquidaciones.

Mayores dudas nos suscita la atribución al juez penal de la competencia para suspender el procedimiento de recaudación en vía de apremio, confiriéndole la potestad de paralizar la ejecución de una liquidación administrativa asimilando la iniciación de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública a la presentación de un recurso administrativo o contencioso-administrativo. A nuestro modo de ver, no es el juez penal el que debe decidir si la ejecución forzosa de un crédito de derecho público puede o no causar perjuicios de difícil o imposible reparación, ni tampoco para decidir si la garantía presentada por el contribuyente es o no suficiente para suspender la actividad ejecutiva. Dicha función viene asignada legalmente al juez de lo contencioso-administrativo, al que, por otra parte, ya acudirá el contribuyente si decide impugnar la liquidación tributaria que practique la Administración.

Es decir, si la Administración dicta la liquidación tributaria mediante la que concluye el procedimiento inspector en el que se ha producido (y denunciado) la *notitia criminis* de una defraudación tributaria delictiva, no es necesario que el juez penal se pronuncie sobre la ejecución del crédito tributario, pues el contribuyente tiene abierta la impugnación del acto resolutorio en la vía administrativa y en la vía contencioso-administrativa en cuyo seno ya está previsto un régimen de suspensión con o sin garantía. Luego, en este caso, la norma penal es innecesaria y probablemente contraria a las normas de distribución de la competencia jurisdiccional. Por el contrario, si

se mantiene el efecto suspensivo sobre la liquidación de la cuota tributaria «vinculada» al hecho delictivo, no será necesario que el juez penal ordene la paralización de un procedimiento recaudatorio que no puede iniciarse si antes no se ha dictado la liquidación de la deuda. Luego, también en este caso, la norma introducida en el párrafo tercero del nuevo artículo 305.5 del Código Penal carecería de explicación.

En definitiva, aunque la reciente intervención del legislador penal intenta superar los problemas derivados del actual modelo de preferencia penal absoluta sin caer en los inconvenientes del modelo inicial de preferencia administrativa, para ello ha invadido el ámbito de regulación reservado al legislador ordinario, introduciendo mediante una norma penal determinados efectos jurídicos que, según como se trasladen a la norma tributaria, y sobre todo a la norma procesal, podrían producir situaciones indeseadas y, en algunas circunstancias, colisionar con los derechos fundamentales del contribuyente al que se imputa la comisión de una defraudación tributaria delictiva.

## 5. CONCLUSIÓN

Desde que en el año 1977 el legislador español decide tipificar la defraudación tributaria como un comportamiento constitutivo de delito, intenta articular las relaciones que se producen entre el proceso penal y los procedimientos tributarios o, lo que es lo mismo, trata de conciliar la liquidación administrativa de la cuota defraudada con la imposición judicial de la sanción privativa de libertad.

El modelo actualmente vigente, basado en la preferencia judicial, en la litispendencia penal y en la prejudicialidad no devolutiva, responde al fracaso del modelo inicialmente establecido, en el que la firmeza del acto administrativo de liquidación constituía una condición de acceso al proceso penal<sup>34</sup>. Es decir, si bien en un primer momento el legislador priorizó la liquidación de la cuota defraudada a la imposición de la sanción privativa de libertad, posteriormente rectificó su decisión para dar preferencia absoluta al castigo de la conducta delictiva aunque ello exigiera la suspensión de las potestades administrativas de liquidación y recaudación.

Este modelo de preferencia penal absoluta, a fin de prevenir la posible contradicción entre los distintos Poderes del Estado en el enjuiciamiento de unos hechos de los que nace la obligación tributaria y también la responsabilidad penal por delito contra la Hacienda Pública, desposee a la

---

<sup>34</sup> Con arreglo a lo dispuesto en el derogado artículo 37.2 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal: «Una vez hayan adquirido firmeza las actuaciones administrativas y, en todo caso, cuando haya recaído resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, el Delegado de Hacienda de la provincia respectiva [...] deberá poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en el ámbito de su jurisdicción». Pese a que dicha situación de preferencia se ha asimilado al régimen de la cuestión prejudicial, el Tribunal Supremo, en la Sentencia de 5 de noviembre de 1991, consideró que lo que la ley establecía era un requisito de procedibilidad previo a la acción penal. En un sentido semejante, se pronuncia RAMÍREZ GÓMEZ, S.: *El principio ne bis in idem en el ámbito Tributario*, Madrid, 2000, pág. 73.

Administración tributaria, no solo del *ius puniendi*, sino de todas sus potestades de liquidación y recaudación de la cuota defraudada. Sin embargo, la suspensión preventiva de cualquier actividad administrativa directa o indirectamente relacionada con el objeto del proceso penal, no solo pospone la recaudación de la cuota defraudada a la firmeza de la sentencia condenatoria, sino que, en ocasiones, puede llegar a conculcar el derecho fundamental al juez ordinario predeterminado por la ley, ya que en todos aquellos casos en los que una resolución de condena se dicte aplicando un criterio de cuantificación de la deuda tributaria que no sería compartido por un juez de lo contencioso-administrativo, la ausencia de acto administrativo de liquidación tributaria indirectamente impide que la determinación administrativa de la cuota defraudada pueda ser objeto de impugnación y, en su caso, de enjuiciamiento por parte del orden jurisdiccional competente por razón de la materia<sup>35</sup>.

Por ello, una vez ensayados los dos modelos de preferencia, quizás haya llegado el momento de optar por un modelo de concurrencia entre el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública y el procedimiento tributario de liquidación de la cuota tributaria defraudada, de modo que cada uno de los Poderes del Estado que tienen encomendada una función específica en la lucha contra el fraude fiscal la desarrolle con total independencia y aplicando las normas, criterios y principios que se corresponden con su ámbito de competencia<sup>36</sup>. A tal efecto, a nuestro modo de ver, una posible alternativa al vigente modelo de preferencia penal absoluta, podría ser un modelo de **preferencia penal limitada** al procedimiento sancionador tributario y, en determinadas circunstancias, a la potestad investigadora de los órganos de la Administración tributaria, cuyas características principales podrían ser las siguientes:

- a) Desde la perspectiva tributaria, y como expresión del principio de no duplicidad sancionadora (*non bis in idem*), cuando se inicia un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública decae el derecho de la Administración a imponer una sanción tributaria. Luego, mientras se encuentre pendiente de resolución judicial, no podrá

<sup>35</sup> CHOCLAN MONTALVO lo expresa claramente cuando indica que es necesario: «[...] replantearse el carácter devolutivo de las cuestiones prejudiciales cuando se trata de normas penales que necesitan del complemento de la norma extrapenal, cuando lo que esté en juego sea precisamente la concurrencia del presupuesto de hecho que determina la aplicación de esta norma y, en nuestro ejemplo, la propia existencia de la relación jurídico-tributaria sobre la que gravita el hecho imponible. Pues trasladar al juez penal todo el debate que constituiría el objeto de un pronunciamiento tributario, primero, y un recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa, después, supone no solo privar al contribuyente disconforme con la actuación administrativa de una vía jurisdiccional para la tutela de sus intereses legítimos, sino, lo que es más grave si cabe, obligar a resolver una cuestión de naturaleza tributaria a un juez penal cuyo objetivo es depurar las posibles responsabilidades penales derivadas de una situación jurídica anterior perfectamente establecida». CHOCLAN MONTALVO, J. A.: *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, Barcelona, 2011, pág. 451.

<sup>36</sup> En este sentido compartimos la posición de CASADO OLLERO cuando indica que: «Si bien todos los poderes públicos tienen en la "lucha contra el fraude fiscal (...) un fin y un mandato constitucional", cada uno de ellos habrá de acometerlo de la forma que constitucionalmente y legalmente le sea encomendada, sin que resulte admisible que la Administración tributaria se dedique a la investigación y persecución de la delincuencia fiscal, mientras la Jurisdicción penal acaba desempeñando funciones de liquidación y recaudación tributaria». CASADO OLLERO, G.: «Administración Tributaria, Jurisdicción Penal y Delito Fiscal», en AA.VV., *Estudios en memoria de D. César Albiñana García-Quintana*, IEF, Madrid, 2008, pág. 1.597.

iniciarse un procedimiento sancionador tributario por los mismos hechos que son objeto del enjuiciamiento penal o, de haberse iniciado, más que suspenderse, debería concluir.

Por otra parte, la litispendencia penal determina la suspensión provisional de la potestad investigadora de la Administración en el momento en que dé comienzo la actividad instructora del órgano jurisdiccional. Es decir, para preservar las garantías procesales del contribuyente imputado por un delito contra la Hacienda Pública, una vez iniciado el proceso penal, la Administración debería cesar en toda actividad investigadora concurrente con las diligencias judiciales de averiguación del hecho denunciado. Luego, si la denuncia administrativa se presenta antes de que se ultime la comprobación de la situación tributaria del contribuyente, el procedimiento inspector debería suspenderse hasta que concluya la instrucción judicial. Sin embargo, considerando que la potestad administrativa para liquidar y recaudar la deuda tributaria defraudada no se ve afectada por el inicio de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, cuando la denuncia se presente una vez dictada la liquidación mediante la que se regulariza la situación tributaria del contribuyente nada impide el desarrollo del procedimiento de recaudación, ni tampoco, en su caso, de los procedimientos de revisión que tienen por objeto el control de la legalidad de la resolución por la que se liquida la deuda tributaria.

- b) Desde la perspectiva procesal, iniciado un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, el juez penal aplicará prejudicialmente la normativa tributaria que en cada caso sea necesaria para determinar si se ha verificado el comportamiento típico descrito en el artículo 305.1 del Código Penal.

No obstante lo anterior, si antes de dictar la resolución, tiene conocimiento de que se ha practicado una liquidación tributaria que no ha sido impugnada por el contribuyente (firme y definitiva), o de que ha adquirido firmeza una sentencia del juez de lo contencioso-administrativo mediante la que se confirma total o parcialmente el acto resolutorio del procedimiento inspector en el que surgió la *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública, a efectos de establecer la «cuota defraudada», el juez penal debería aplicar los mismos criterios interpretativos que figuren en dicha liquidación tributaria o en la resolución judicial dictada por el juez natural. Al propio tiempo, y para evitar que, después de ganada la firmeza de una sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública, por un juez de lo contencioso-administrativo se dicte una sentencia por la que se anula total o parcialmente la liquidación practicada por la Administración tributaria, resultando una cuota defraudada inferior a 120.000 euros, quizás sería conveniente considerar la posibilidad de establecer en la Ley de Enjuiciamiento Criminal un supuesto de suspensión de la ejecución de la sentencia penal mientras se encuentre pendiente de resolución un procedimiento contencioso-administrativo.

En definitiva, después de más de veinte años de aplicación de un modelo de preferencia penal absoluta, no cabe duda de que el legislador es consciente de que la eficacia de la lucha contra el fraude de mayor gravedad exige introducir cambios normativos que permitan conciliar la liquidación y la recaudación de la cuota tributaria defraudada con la imposición de una sanción

privativa de libertad. Sin embargo, a nuestro modo de ver, las modificaciones legislativas que realmente lograrían desbloquear la situación actual no tienen carácter sustantivo (penal) sino que inciden en los aspectos procesales de la articulación de los procedimientos tributarios de liquidación y recaudación con el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. Por ello, mientras exista un umbral económico a partir del cual una defraudación tributaria adquiere relevancia penal, para organizar adecuadamente el tránsito entre la fase administrativa y la fase judicial del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, se impone regular con precisión: de una parte, los efectos que la litispendencia penal produce sobre la potestad de autotutela declarativa y ejecutiva de la Administración tributaria; y, de otra, los efectos de la aplicación prejudicial de la norma tributaria por parte del juez penal.

Por su parte, corresponde al legislador tributario regular sistemáticamente los efectos que el inicio y la conclusión de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública produce en los procedimientos tributarios de liquidación y recaudación, unificando la terminología procesal, homologando el tratamiento del factor temporal, y sobre todo preservando el ejercicio de las potestades administrativas que no interfieren en el enjuiciamiento de las conductas delictivas. Por ello, a modo de conclusión final y a la espera de las normas de desarrollo que puedan dictarse, consideramos que ni el artículo 180 de la LGT, ni menos aún su disposición adicional décima, constituyen la ubicación sistemática adecuada para desarrollar un régimen jurídico muy complejo, que merece un tratamiento normativo autónomo y diferenciado, tanto de las normas que regulan el procedimiento sancionador tributario, como de las normas reguladoras de los procedimientos de inspección o recaudación.

---

## Bibliografía

CASADO OLLERO, G. [2008]: «Administración Tributaria, Jurisdicción Penal y Delito Fiscal», en *Estudios en memoria de D. César Albiñana García-Quintana*, IEF, Madrid.

– [2008]: «Ganancias patrimoniales no justificadas y delito fiscal», en *Justicia y Derecho Tributario. Libro homenaje al profesor Banacloche*, Madrid.

DE LA PEÑA VELASCO, G. [2009]: «Inactividad e incumplimiento de plazos por la Administración tributaria y la posición jurídica del obligado tributario», en *Justicia y Derecho Tributario. Libro homenaje al profesor Julio Banacloche*, Madrid.

DE JUAN CASADEVALL, J. [2008]: «El nuevo reglamento de Gestión e Inspección: normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios», en *Gaceta Fiscal*, núm. 272, febrero.

FALCÓN Y TELLA, R. [2011]: «La reforma del Código Penal: la nueva concepción de la responsabilidad civil derivada del delito fiscal y la posible concurrencia de este con el delito de blanqueo», en *Quincena Fiscal*, núm. 1.

IGLESIAS CAPELLAS, J. [2010]: «La ejecución administrativa de la sentencia en los delitos contra la Hacienda Pública», en *RCyT. CEF*, núm. 326, págs. 97 a 142.

- [2011]: «La recaudación de la responsabilidad civil derivada del delito de defraudación tributaria», en *RCyT. CEF*, núm. 338, págs. 5 a 54.
- GIMENO SENDRA, V. [2004]: «Cuestiones prejudiciales devolutivas y *non bis in idem* en el proceso penal», en el prólogo a la obra de PADROS REIG, C. y BALLBE MALLOL, M.: *La prejudicialidad administrativa en el proceso penal*, Barcelona.
- GIMENO SENDRA, V. [2008]: *Manual de Derecho Procesal Penal*, Madrid.
- MARTÍNEZ GINER, L. A. [2011]: «La suspensión del plazo de los procedimientos tributarios», en *RCyT. CEF*, núm. 343.
- MORENO CATENA, V. y CORTÉS DOMÍNGUEZ, V. [2008]: *Derecho Procesal Penal*, Valencia.
- PONT CLEMENTE, J. F. [2001]: «El problema fundamental de la liquidación en el proceso penal tributario», en *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 11.
- RAMÍREZ GÓMEZ, S. [2000]: *El principio ne bis in idem en el ámbito Tributario*, Madrid.
- RIBES RIBES, A. [2007]: *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, Madrid.
- RUIZ GARCIA, J. R. [2011]: «La relación entre el procedimiento inspector y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública», en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 151.
- SÁNCHEZ HUETE, M. A. [2011] «La modificación del Código Penal (LO 5/2010) y sus implicaciones en la legislación tributaria», en *Quincena Fiscal Aranzadi*, 4.
- SANTAMARÍA PASTOR, J. A. [2002]: *Principios de Derecho Administrativo*, Madrid.
- SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A. [2009]: «Elementos adicionales de análisis en materia de no autoincriminación tributaria», en *Crónica Fiscal*, núm. 133.
- TORRES ROSELL, N. [1991]: *La denuncia en el proceso penal*, Madrid.