

HACIA UN NUEVO MARCO PARA LAS RELACIONES ENTRE EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA Y EL PROCESO PENAL POR DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

José Ramón Ruiz García

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Facultad de Derecho. Universidad de La Coruña*

EXTRACTO

La reforma del Código Penal aprobada por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, ha iniciado la modificación de las relaciones entre el procedimiento tributario y el proceso penal por delito fiscal. El presente trabajo tiene por objeto analizar la nueva regulación de las relaciones entre ambos procedimientos y destaca las contradicciones entre el artículo 305.5 de la nueva ley penal y el artículo 180.1 de la Ley General Tributaria. En particular, se estudian las relaciones entre la liquidación tributaria y el comienzo del proceso penal, así como el régimen jurídico de las liquidaciones administrativas durante la tramitación del proceso penal.

Palabras claves: paralización del procedimiento tributario, liquidación tributaria, remisión de un caso a la jurisdicción penal e inicio del proceso penal.

Fecha de entrada: 23-05-2013 / Fecha de aceptación: 14-06-2013

TOWARDS A NEW FRAMEWORK FOR THE RELATIONSHIP BETWEEN THE TAX INSPECTION PROCEEDING AND THE CRIMINAL PROCEEDING FOR TAX CRIMES

José Ramón Ruiz García

ABSTRACT

The reform of the Criminal Code passed by Organic Law 7/2012, of 27 December, has modified the relationship between the tax procedure and criminal proceedings for tax crimes. This paper aims to examine the new regulation of the relationship between both procedures and focuses on the contradictions between the new Criminal Code and the Fiscal Code. In particular we study the relation between the tax assessment and the starting of criminal proceedings as well as the regulation of the assessment of tax during the criminal proceedings.

Keywords: halting of the tax procedure, assessment of tax, referral of a case to the criminal jurisdiction and start of criminal proceedings.

Sumario

- I. Introducción
- II. Las liquidaciones tributarias y la formulación de la denuncia o querrela. Posibles soluciones
- III. Régimen jurídico de las liquidaciones tributarias durante la tramitación del proceso penal
- IV. Otras cuestiones. Las liquidaciones tributarias y la responsabilidad civil
- V. Consideraciones finales

I. INTRODUCCIÓN

La regulación de las relaciones entre el procedimiento inspector y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública ha sufrido en nuestro ordenamiento una evolución pendular¹. La Ley 50/1977, de 14 de noviembre, que introdujo el delito fiscal, estableció en su artículo 37.2 una notable vinculación del proceso penal al procedimiento tributario, condicionando la presentación de la denuncia por el Delegado de Hacienda ante el Ministerio Fiscal a que hubieran adquirido firmeza las actuaciones administrativas o hubiera recaído resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central; se incorporaba, por lo tanto, una condición objetiva de procedibilidad, o un presupuesto de procedibilidad de carácter administrativo-tributario.

La situación experimentó una sustancial transformación por el efecto combinado de la Ley Orgánica 27/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal (CP), que eliminó la necesidad de agotar la vía administrativa, y la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación de la Ley General Tributaria (LGT), que redactó el artículo 77.6 de la LGT en unos términos idénticos a los del vigente artículo 180.1. El efecto combinado de ambas leyes consagró una articulación entre ambos procedimientos basada en el principio de subordinación del procedimiento tributario al proceso penal y la correspondiente primacía de la Jurisdicción sobre la Administración. La preeminencia del proceso penal sobre el procedimiento tributario se ponía de manifiesto en que el pase del tanto de culpa al órgano judicial determinaba la paralización del procedimiento tributario y en la posterior vinculación de la Administración tributaria a la resolución que hubiera puesto fin al proceso penal. Como es fácilmente comprensible, la preeminencia del proceso penal sobre el procedimiento tributario, establecida como principio inspirador, se veía matizada por un conjunto de factores que no es posible exponer aquí con detalle.

La LGT de 2003 mantuvo en su artículo 180.1 el sistema introducido en 1985, pero incorporó algunas normas encaminadas a fortalecer la posición de la Administración tributaria; el artículo 81.7 permitió la adopción de medidas cautelares cuando se hubiera presentado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública y añadió una disposición adicional, la décima, no prevista originariamente en el Proyecto, para facilitar la ejecución de la responsabilidad civil derivada del delito.

La solución adoptada en 1985 y mantenida en 2003 tiene varios inconvenientes. La Administración tributaria ha destacado que la paralización del procedimiento inspector hasta la conclu-

¹ De la conexión entre ambos procedimientos me he ocupado en «La relación entre el procedimiento de inspección y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública», Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 151, págs. 725 y ss.

sión del proceso penal produce un efecto negativo sobre la recaudación. La ausencia de un acto de liquidación en el momento de iniciar el proceso penal, unido a la excesiva duración de este último, demora considerablemente el momento en que la Administración puede recaudar la deuda tributaria e impide que la Administración pueda derivar la acción al responsable².

No han faltado por ello los intentos de modificar el sistema establecido en el artículo 180.1 de la LGT. El Proyecto de reforma del CP, publicado en el Boletín Oficial del Congreso de 15 de enero de 2007, declaraba en su Exposición de Motivos que «el objetivo de la reforma es 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 y como parece ser la tendencia general en derecho comparado. Tras la reforma del CP deberá llevarse a cabo la necesaria adecuación del artículo 180, disposición adicional décima y demás normas concordantes de la LGT». Pero el articulado del Proyecto no contenía ningún precepto que materializara esta idea y se limitaba a incorporar al artículo 305 del CP un nuevo apartado 5 con una redacción similar al actual apartado 7. Cabe suponer que los autores del Proyecto pensaban que el lugar adecuado para llevar a cabo la reforma anunciada no era el CP, sino la LGT.

Con posterioridad, la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, añadió al artículo 305 del CP un apartado 5 con el contenido ya previsto en el Proyecto de 2007. Sin embargo, de su Exposición de Motivos desapareció toda referencia al objetivo de la reforma anunciado en la del Proyecto de 2007. Por lo tanto, la aprobación de la ley no originó modificación alguna en el artículo 180 de la LGT, que ha permanecido inalterado; más difícil resulta explicar que la incorporación del apartado 5 al artículo 305 del CP no originara la modificación de la disposición adicional décima de la LGT, dado que ambos preceptos afectan a un mismo tema cual es la ejecución de la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública.

Pero ha sido a lo largo del año 2012 cuando se ha dictado un conjunto de normas que afectan directamente a las relaciones entre el procedimiento de inspección y el proceso penal; merecen citarse especialmente:

- a) La nueva redacción del artículo 180.2 de la LGT efectuada por la disposición final primera del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, que permite a la Administración tributaria, en caso de regularización, continuar el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial, «aunque la infracción en su día cometida pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública».

² Para una exposición más detallada de las críticas, *vid.* MESTRE, E.: «Lucha contra el fraude: algunas novedades del Anteproyecto de Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal», *L Semana de Estudios de Derecho Financiero*, págs. 148 y ss.; HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M.: «Prejudicialidad penal y delito fiscal», *XXXII Jornadas de la Abogacía General del Estado*, págs. 4 y ss.; LINARES GIL, M.: «El nuevo apartado 5 del artículo 305 del Código Penal y su incidencia en la prejudicialidad en el delito fiscal», *XXXII Jornadas de la Abogacía General del Estado*, págs. 2 y ss.

- b) La Ley 7/2012, de 29 de octubre, modifica el artículo 81.8 de la LGT, permitiendo que la Administración tributaria pueda adoptar medidas cautelares cuando se haya formalizado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública, e introduce una nueva disposición adicional, la decimonovena, en la ley últimamente citada ampliando las competencias de los órganos de recaudación de la Agencia Tributaria en los procesos por delito contra la Hacienda Pública.
- c) Pero la norma más importante es, sin lugar a dudas, el artículo 305.5 del CP según la redacción establecida por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre. De dicho precepto interesa destacar dos aspectos. Por una parte, los párrafos 1 y 2 disponen que «Cuando la Administración tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública. La liquidación indicada en primer lugar en el párrafo anterior seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria. Y la liquidación que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal». Por otra, el párrafo tercero establece que «La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el Juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación».

Las normas citadas se encaminan en una misma dirección, a saber, ampliar las facultades de la Administración tributaria mientras se tramita, o debiera tramitarse, el proceso penal. En apariencia al menos, aumenta el protagonismo de la Administración tributaria; cuestión distinta es que la ampliación de facultades de la Administración conlleve la restricción de las reconocidas al juez penal.

Pero las normas mencionadas no constituyen un auténtico sistema normativo. Las desconexiones, y aún contradicciones, entre ellas son evidentes. Pese a su proximidad en el tiempo, la disposición adicional decimonovena de la LGT y el artículo 305.5 del CP responden a concepciones diferentes; la primera constituye, en rigor, un complemento de la disposición adicional décima de la misma ley y presupone la transformación de la deuda tributaria en responsabilidad civil que debe ser fijada en la sentencia penal; por el contrario, el artículo 305.5 del CP habilita a la Administración tributaria a iniciar el procedimiento de recaudación para hacer efectiva la

deuda tributaria determinada en el acto de liquidación, lo que implica el abandono de la tesis que sostenía la mutación de la deuda tributaria en responsabilidad civil.

Sin embargo la principal desconexión, cuando no abierta contradicción, se advierte al analizar la relación del citado artículo 305.5 del CP con el 180.1 de la LGT. Ambos preceptos comparten el mismo presupuesto de hecho, que la infracción pudiera ser constitutiva de delito, en un caso, y que la Administración apreciara indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, en otro. Pero las consecuencias jurídicas o mandatos son distintos. El artículo 180.1 de la LGT obliga a pasar el tanto de culpa al órgano judicial, con la correspondiente remisión del expediente, y a paralizar el procedimiento administrativo. Por su parte, el artículo 305.5 del CP se limita a facultar a la Administración tributaria a practicar la liquidación que proceda.

Las dificultades para interpretarlos surgen porque el artículo 305.5 del CP no se ha preocupado de establecer la necesaria conexión entre los mandatos de ambos preceptos. En concreto, no se ha aclarado si la práctica de la liquidación puede ser posterior o debe ser anterior al pase del tanto de culpa al órgano judicial. Si se entiende que puede ser posterior, se produce una modificación del artículo 180.1 de la LGT, porque en tal caso la presentación de la denuncia ya no supone la paralización del procedimiento tributario. Si por el contrario se entiende que la liquidación debe ser necesariamente anterior, será preciso efectuar algunas adaptaciones porque el sistema instaurado por el artículo 180.1 de la LGT suponía que en el momento de presentar la denuncia no existía acto de liquidación, como atestigua entre otros extremos el mecanismo habilitado para la declaración y exacción de la responsabilidad civil. Pese a lo evidente de la contradicción, es lo cierto que la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, de reforma del Código Penal, no ha derogado expresamente ni modificado el contenido del artículo 180.1 de la LGT, lo que plantea dudas sobre su subsistencia y su compatibilidad con el artículo 305.5 del CP.

La ausencia de toda mención a la situación jurídica en que queda el artículo 180.1 de la LGT puede explicarse, aunque no justificarse, porque la finalidad de la Ley Orgánica 7/2012 en este punto, según reconoce la Exposición de Motivos, ha sido «incrementar las posibilidades de cobro de la deuda tributaria impagada evitando la paralización del procedimiento administrativo por el proceso penal», y «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». La liquidación administrativa aparece así concebida como un mero instrumento para posibilitar el ejercicio de la acción de cobro de la deuda tributaria durante la tramitación del proceso penal. Pero al actuar de esta manera los redactores de la Ley Orgánica 7/2012 parecen haber desconocido las implicaciones que la práctica de la liquidación tributaria tiene para la ordenación de las relaciones entre el procedimiento inspector y el proceso penal. En concreto, se ha desconocido que la liquidación es el acto con el cual concluye el procedimiento tributario, y que su existencia presupone que la Administración ha llevado a cabo las correspondientes actuaciones de comprobación para obtener los necesarios medios de prueba con los que motivar aquella. Serán las actuaciones de comprobación necesarias para practicar la liquidación, y no la liquidación en sí misma considerada, las que pueden causar problemas en el ámbito del proceso penal, sobre todo cuando los medios de prueba hayan sido obtenidos

en el procedimiento inspector por medios incompatibles con la naturaleza del proceso penal. Sin embargo, el artículo 305.5 del CP se limita a autorizar en esos casos a la Administración tributaria a dictar las liquidaciones correspondientes, pero nada dispone sobre el régimen jurídico-procedimental de esas liquidaciones y, en particular, sobre el momento en que deben ser dictadas y su relación con la presentación de la denuncia.

II. LAS LIQUIDACIONES TRIBUTARIAS Y LA FORMULACIÓN DE LA DENUNCIA O QUERRELA. POSIBLES SOLUCIONES

Atendiendo al tenor literal del artículo 305.5 del CP y a su conexión con el artículo 180.1 de la LGT, el precepto citado en primer lugar puede ser interpretado en varios sentidos:

A) Cabe entender, en una primera interpretación, que la Administración tributaria debe esperar a la práctica de la liquidación para presentar la denuncia por delito contra la Hacienda Pública; el efecto fundamental de la reforma llevada a cabo por la Ley Orgánica 7/2012 habría consistido en retrasar el momento de la presentación de la denuncia hasta que se haya dictado la liquidación.

Una solución sustancialmente idéntica a la descrita aparecía formulada en el Informe para la reforma de la LGT, de 2001, si bien la Comisión se limitaba a recoger la propuesta formulada en su seno. Se proponía «permitir que la comprobación e inspección continúe hasta la determinación de la cuota tributaria. Una vez iniciado el procedimiento sancionador, será en el mismo donde, estimada, en su caso, la culpabilidad y apreciando que puede existir un delito contra la Hacienda Pública, se suspenda el procedimiento y se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente» (págs. 206-207).

No son necesarios razonamientos excesivamente complejos para poner de manifiesto la endeblez de esta interpretación. La práctica de la liquidación por la Administración tributaria bajo ningún concepto puede implicar un retraso en la presentación de la denuncia. El ordenamiento positivo, y de manera especial la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LECrim.), conciben la formulación de la denuncia no como una facultad discrecional del sujeto que tenga conocimiento de los hechos, sino como un deber; la configuración como deber implica que su cumplimiento debe efectuarse en un determinado momento y, por lo tanto, no puede retrasarse. En el caso concreto del delito contra la Hacienda Pública, la complejidad de la figura delictiva, la organización jerárquica de la Administración tributaria y el respeto a los derechos del particular justifican que la Administración realice las actuaciones necesarias para evitar la presentación de denuncias infundadas; pero estas actuaciones solo pueden estar justificadas para cumplir la finalidad que le es propia, y no pueden estar subordinadas a las estrictamente recaudatorias.

El ordenamiento y la doctrina alemana han destacado este aspecto al indicar que la iniciación del proceso penal es obligada cuando concurre la llamada sospecha inicial (*Anfangsverdacht*), es

decir, cuando existen los suficientes puntos de apoyo fácticos de los que puede deducirse con un cierto grado de probabilidad la presencia del hecho delictivo. No basta, por lo tanto, la mera suposición o conjetura (*blosse Vermutung*); pero tampoco se requiere la sospecha altamente fundada (*dringender Verdacht*), que concurre cuando de las actuaciones de investigación desarrolladas se deduce con un elevado grado de probabilidad que el acusado ha cometido el hecho delictivo y que opera como presupuesto para adoptar determinadas decisiones en el marco del proceso tales como la práctica de la detención.

B) Según otra interpretación, la presentación de la denuncia no impedirá que la Administración tributaria continúe el procedimiento de inspección hasta dictar el correspondiente acto de liquidación. Esta es la opinión que parece prevalecer y vendría a confirmar la tesis, sostenida previamente por algunos autores, según la cual la paralización del procedimiento ordenada por el artículo 180.1 de la LGT no afectaría al procedimiento de inspección, sino únicamente al procedimiento sancionador³. La modificación con respecto a la situación anterior no incidiría sobre el momento de presentación de la denuncia, sino sobre la posibilidad de continuar la tramitación del procedimiento inspector una vez formulada la denuncia.

En apoyo de esta solución se han invocado algunas orientaciones en Derecho comparado. Aunque la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 7/2012 no cita ningún país en concreto, parece que los redactores de la ley han tenido especialmente en cuenta la regulación del ordenamiento alemán; en concreto, el párrafo 208.3 de la Ordenanza tributaria dispone que las funciones y facultades de las Oficinas de Hacienda no se verán afectadas por las funciones de investigación de los delitos tributarios atribuidas a los órganos de investigación tributaria (*Steuerfahndung*); a su vez, el párrafo 393.1 establece que los derechos y deberes de los obligados tributarios y de la autoridad financiera en el procedimiento de imposición y en el procedimiento penal se ajustarán a las disposiciones vigentes para el respectivo procedimiento.

Pero la aplicación a un ordenamiento positivo de una solución normativa originaria de otro es una operación que debe realizarse con sumo cuidado. En el caso concreto, los redactores de la Ley Orgánica 7/2012 parece que no han tomado en consideración un conjunto de factores determinantes.

En primer lugar, el diferente contexto normativo e institucional de ambos ordenamientos. Baste indicar como ejemplo que el citado párrafo 393.1 de la Ordenanza tributaria ha sido considerado por la doctrina alemana como la plasmación del principio de la igualdad de rango del procedimiento tributario y el proceso penal⁴. No parece, sin embargo, que la intención de la Ley Orgánica 7/2012 sea la de dar un giro tan radical a las relaciones entre ambos procedimientos.

³ Vid. IGLESIAS, J.: «Efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública sobre el procedimiento de inspección tributaria», *RCyT*. CEF, n.º 359, febrero 2013, págs. 136 y ss.

⁴ KOHLMANN, G.: «Steuerstrafrecht» párrafo 393, *passim*.

En segundo lugar, no parece que se hayan tomado suficientemente en consideración los inconvenientes que esa solución provoca, que han originado una extensa literatura en aquel país y que son también conocidos en la doctrina española⁵. La tramitación en paralelo de dos procedimientos tan distintos, como son el proceso penal y el procedimiento tributario, pero que sin embargo tienen por objeto unos mismos hechos, es un semillero de problemas.

Y en tercer lugar, parece que se ignora que en el ordenamiento alemán la solución normativa que ahora se importa va acompañada de una serie de disposiciones complementarias, que matizan aquella solución y que en nuestro Derecho no están previstas. Ya hemos expuesto que la regla primera del párrafo 393.1 consagra el principio de la independencia e igualdad de rango de ambos procedimientos. Pero esta regla es inmediatamente matizada por otras disposiciones contenidas en el mismo apartado. En concreto, el citado párrafo distingue según se trate de actuaciones del procedimiento tributario anteriores o posteriores al inicio del proceso penal. Si se trata de actuaciones anteriores, la prohibición de utilizar medios coactivos contra el sujeto pasivo está condicionada a la concurrencia de un determinado presupuesto, que el sujeto pasivo se vea constreñido a acusarse a sí mismo de un delito tributario o de una infracción administrativa tributaria por él cometidos; la doctrina entiende que en estos casos el sujeto pasivo debe suministrar la prueba del peligro de autoincriminación. Por el contrario, si las actuaciones del procedimiento tributario son posteriores a la iniciación del proceso penal rige sin excepciones la prohibición de la utilización de los medios coactivos; existe una presunción legal de que la aportación de datos puede contribuir a la autoincriminación y que opera desde el momento de la iniciación del proceso penal; en consecuencia, no se exige al sujeto pasivo que aporte la prueba del peligro de autoincriminación. El párrafo comentado pone de manifiesto que la iniciación del proceso penal produce una modificación sustancial en los derechos del particular y las correlativas facultades de la Administración en el procedimiento tributario.

A su vez, el último inciso del párrafo 393.1 completa las normas anteriores y establece el deber a cargo de la Administración tributaria de informar al obligado tributario de estos preceptos siempre que exista motivo para ello. El contenido de la información que debe suministrar la Administración tributaria no se limita a poner de manifiesto la iniciación del proceso penal, sino que debe versar también, y esto es lo decisivo, sobre la relevancia de la iniciación del proceso penal sobre la posición jurídica de la Administración tributaria y el sujeto pasivo en el procedimiento tributario.

La interpretación ahora analizada, al permitir que la Administración tributaria dicte el acto de liquidación después de pasar el tanto de culpa al órgano judicial, guarda coherencia con

⁵ Por todos, ZORNOZA, J. J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias. (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Madrid, Civitas. Una versión actualizada y sintética de la regulación del proceso penal por delito de defraudación tributaria en el ordenamiento alemán puede consultarse en SEER, R., en TIPKE/LANG, *Steuerrecht* 20.^a edición, 2010, párrafo 24, págs. 1.179 ss.

otros preceptos de la LGT modificados por la Ley 7/2012. En concreto, la nueva disposición adicional decimonovena de la LGT permite que, en los procesos por delito contra la Hacienda Pública, los órganos de recaudación de la Agencia Tributaria puedan llevar a cabo determinadas actuaciones, tales como ejercer las facultades previstas en los artículos 93, 94 y 162 y adoptar las medidas cautelares contempladas en el apartado 8 del artículo 81 de la ley. A su vez, la nueva regulación de las medidas cautelares incorporada en el citado artículo 81.8 ha añadido un inciso aclarando que, cuando la investigación del presunto delito no tuviese origen en un procedimiento inspector, las medidas cautelares podrán ser adoptadas por la Administración tributaria «con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias de investigación desarrolladas por el Ministerio Fiscal o, en su caso, con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias penales». Todas las normas citadas, el artículo 305.5 del CP por una parte y el artículo 81.8 y la disposición adicional decimonovena de la LGT por otra, ponen de manifiesto que, tras la iniciación del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, la Administración tributaria puede realizar determinadas actuaciones propias de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Pero el alcance del argumento expuesto debe ser oportunamente matizado. De una parte, la disposición adicional decimonovena de la LGT es también compatible con una interpretación del artículo 305.5 del CP que postule, según expondremos en un epígrafe posterior, que el acto de liquidación debe ser dictado antes de que se pase el tanto de culpa al órgano judicial; de hecho, las actuaciones contempladas en la citada disposición adicional están encaminadas no tanto a la comprobación e investigación de los elementos relevantes para la liquidación, que serían las conflictivas desde la perspectiva del proceso penal, sino a la investigación patrimonial necesaria para proceder a la ejecución de la deuda tributaria, que solo en supuestos especiales entrarán en colisión con las normas y principios del proceso penal. De otra, tanto la disposición adicional decimonovena como el artículo 81.8 de la LGT someten las actuaciones que puede realizar la Administración tributaria durante la tramitación del proceso penal a un régimen especial; la disposición adicional citada establece que la Administración tributaria ejercerá las facultades allí reconocidas «bajo la supervisión de la autoridad judicial», y que de tales actuaciones se dará cuenta inmediata al juez penal, que resolverá sobre la confirmación, modificación o levantamiento de las medidas adoptadas; en esta misma dirección, el último párrafo del artículo 81.8 dispone que una vez adoptada la medida cautelar por la Administración tributaria, se notificará al interesado, al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente y se mantendrá hasta que este último adopte la decisión procedente sobre su conversión en medida jurisdiccional o levantamiento. Ambos preceptos ponen de relieve el control inmediato y directo del órgano judicial sobre las actuaciones administrativas, lo que en última instancia no es sino consecuencia del carácter excepcional que revisten las posibles actuaciones administrativas encaminadas a la aplicación de los tributos una vez iniciado el proceso penal.

Sin embargo, la interpretación aquí comentada, que permite practicar la liquidación tributaria después de pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal o remitir el expediente al Ministerio Fiscal, entra en abierta contradicción con otros preceptos de la LGT.

Al regular los efectos de la interrupción de la prescripción, el artículo 68.7 de la LGT dispone que «cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido... por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal... el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución firme que ponga fin al proceso judicial o que levante la paralización, o cuando se reciba la notificación del Ministerio Fiscal devolviendo el expediente». El precepto transcrito presupone que entre la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente y la finalización del proceso penal no existe acto administrativo alguno susceptible de interrumpir la prescripción, lo que solo puede entenderse si durante el lapso indicado el procedimiento administrativo queda paralizado. Dado que la liquidación tributaria interrumpe la prescripción ex artículo 68.1 a) de la LGT, si se admite que la Administración tributaria puede dictar la liquidación después de remitir el tanto de culpa a la jurisdicción penal, esta posibilidad debería ser necesariamente tomada en consideración por el artículo 68.7 a efectos de determinar el periodo de tiempo durante el cual la prescripción permanece interrumpida.

La discordancia entre el artículo 305.5 del CP, interpretado en la forma ahora considerada, y el artículo 68.7 de la LGT, resulta especialmente significativa si se tiene en cuenta que el precepto de la LGT fue modificado por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria, publicada en el BOE del día 30; en tanto que el Proyecto de Ley Orgánica de modificación del CP apareció publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales de 7 de septiembre de 2012, en el que ya figuraba el actual apartado 5 del artículo 305; de la proximidad temporal entre ambas normas se deduce que si la intención del artículo 305.5 del CP fuera la aquí expuesta se hubiera procedido a la correspondiente adaptación del artículo 68.7 a la nueva situación.

Pero la principal contradicción es la que se pone de relieve al comparar el artículo 305.5 del CP con el 180.1 de la LGT, que obliga a la Administración, al pasar el tanto de culpa al órgano judicial, a paralizar el procedimiento administrativo y a remitir el expediente. Por lo que se refiere a la paralización del procedimiento administrativo, ya hemos expuesto *supra* que un sector doctrinal entendía que el precepto últimamente citado no obligaba a la paralización del procedimiento inspector, sino únicamente a la del procedimiento sancionador. Sin embargo, la opinión mayoritaria y la práctica administrativa entendían que, según el mencionado artículo 180.1, la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal obligaba a paralizar también el procedimiento inspector. Por lo tanto, el artículo 305.5 del CP, según la interpretación aquí expuesta, habría alterado sustancialmente la regulación del 180.1 de la LGT; en lo sucesivo, la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal ya no comportaría la paralización del procedimiento inspector, porque la Administración podría continuar realizando las actuaciones oportunas hasta dictar el correspondiente acto de liquidación.

La interpretación expuesta entraría también en contradicción con la orden de remitir el expediente. Es cierto que el artículo 180.1 de la LGT solo menciona la remisión del expediente al Ministerio Fiscal, pero el artículo 32.5 del Reglamento Sancionador Tributario aclara que la Administración debe remitir también el expediente administrativo cuando pasa el tanto de

culpa al órgano judicial. Puede ser ilustrativo a este respecto comparar la fórmula utilizada por el citado precepto reglamentario, remisión del expediente, con la empleada por el artículo 95.3 de la LGT para los restantes delitos no perseguibles únicamente a instancia de persona agraviada, que alude a la remisión de una mera «relación circunstanciada de los hechos» que se estimen constitutivos de delito. La paralización del procedimiento tributario y la remisión del expediente no son por lo tanto actuaciones separadas e independientes, sino que están condicionadas, de tal manera que una, la paralización del procedimiento, desencadena la otra, en este caso la remisión del expediente. Pero la remisión del expediente comporta que a partir de ese momento la Administración no puede llevar a cabo actuaciones que deberían quedar documentadas en el citado expediente. La disyuntiva es clara. Si la Administración puede practicar liquidación después de pasar el tanto de culpa será porque no ha remitido el expediente; pero en tal caso el órgano judicial solo recibirá la denuncia de la Administración y la remisión del expediente quedará pospuesta a un momento ulterior que la ley no especifica; no es necesario subrayar los inconvenientes que plantea esta situación. Si por el contrario la Administración debe remitir el expediente en el momento de pasar el tanto de culpa no será posible practicar un acto de liquidación posterior.

Una contradicción tan patente entre ambos preceptos debería haber sido advertida por la Ley Orgánica 7/2012, que hubiera debido derogar o modificar el contenido del artículo 180.1 de la LGT. La ausencia en la Ley Orgánica 7/2012 de toda previsión sobre la vigencia y contenido del artículo 180.1 solo puede ser comprendida si se entiende que el artículo 305.5 del CP no ha modificado el 180.1 de la LGT. Lo que obliga a rechazar la interpretación de aquel que sea incompatible con el contenido de este.

Si se admite que la Administración puede continuar la tramitación del procedimiento de inspección después de iniciado el proceso penal, surgirán inevitablemente algunas cuestiones. Cabe plantear, por ejemplo, si el juez penal podrá ordenar de oficio o a instancia de parte la paralización del procedimiento inspector. La cuestión puede suscitarse cuando las actuaciones que se lleven a cabo en el procedimiento inspector pudieran tener alguna relevancia en el proceso penal. El artículo 305.5 párrafo 3 del CP contempla expresamente la posibilidad de que el juez penal acuerde la suspensión de las actuaciones de ejecución de la liquidación; nada se dice, sin embargo, sobre la posibilidad de acordar la paralización de actuaciones de inspección tendentes a la liquidación. Esta situación puede dar lugar a dos interpretaciones contrapuestas. Cabe entender, a contrario sensu, que no se puede paralizar la inspección. Pero cabe considerar también a fortiori que la posibilidad de paralizar la ejecución implica y presupone la de paralizar la inspección.

La posibilidad de que el juez penal acuerde la paralización del procedimiento inspector se ve reforzada porque, cuando el proceso penal no se ha iniciado a instancia de la Administración tributaria, la tramitación del proceso penal puede determinar la paralización del procedimiento inspector; así se desprende de los artículos 32.1 párrafo 2 del Reglamento Sancionador Tributario y 68.1 b) y 7 de la LGT, redactados según la Ley 7/2012, que atribuyen el efecto de interrumpir

la prescripción a la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso. Pero si el juez penal puede ordenar la paralización del procedimiento inspector cuando el proceso penal no se ha iniciado a instancia de la Administración tributaria, parece lógico concluir que también puede paralizarlo cuando el proceso penal se inicia por denuncia de la Administración.

C) El tenor literal del artículo 305.5 del CP permite mantener otra interpretación que, a mi juicio, es más adecuada a las relaciones entre el procedimiento inspector y el proceso penal. Cuando concurra el supuesto de hecho allí descrito, la Administración tributaria deberá pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente y paralizar la tramitación del procedimiento inspector; pero con carácter previo o simultáneo a la remisión del expediente podrá dictar la correspondiente liquidación si dispone de los medios de prueba por haber realizado las oportunas actuaciones de comprobación; si por el contrario no dispone de los adecuados medios de prueba, no podrá practicar la liquidación.

Las diferencias con las otras interpretaciones son claras. Con la tesis aquí propugnada, no se retrasa la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente, que deberá producirse tan pronto como la Administración tributaria haya apreciado los indicios de haberse cometido el delito contra la Hacienda Pública. A su vez, la remisión del tanto de culpa no permitirá que la Administración tributaria continúe la tramitación del procedimiento inspector; si la Administración ha podido dictar la liquidación, el procedimiento habrá concluido y la paralización afectará al procedimiento sancionador; si no es posible dictar la liquidación con los medios de prueba de que dispone en ese momento la Administración, el procedimiento inspector deberá quedar paralizado a la espera de la finalización del proceso penal.

Como ya se ha apuntado, la interpretación expuesta se apoya en el tenor literal del artículo 305.5 del CP, que vincula la liquidación únicamente a la existencia de indicios de haberse cometido el delito, pero que guarda silencio sobre la relación con el pase del tanto de culpa a la jurisdicción y la paralización del procedimiento. La literalidad del citado precepto, según el cual la Administración «podrá» liquidar, alude a una facultad de la que la Administración hará uso según las circunstancias del caso, pero no a un deber u obligación de la Administración.

La interpretación propugnada implica una modificación del régimen vigente con anterioridad. Es cierto que la redacción literal del artículo 180.1 de la LGT permite que el pase del tanto de culpa al órgano judicial se produzca durante la tramitación del procedimiento sancionador, cuando ya se ha dictado la correspondiente liquidación; esta interpretación queda corroborada por el artículo 32.2 del Reglamento Sancionador Tributario. Pero en la generalidad de los casos el pase del tanto de culpa se producirá antes de que finalice el procedimiento inspector. Tanto el artículo 66.2 del Reglamento de Inspección de 1986 como el 32.2 del Reglamento Sancionador Tributario actual disponen que los hechos y circunstancias que determinan la posible responsabilidad penal deben quedar documentados en una diligencia; de esta manera se excluía la formalización del acta, porque estos últimos documentos incorporan una propuesta de liquidación, y en el supuesto de apreciarse la existencia de indicios de un delito contra la Hacienda Pú-

blica la Administración tributaria debía remitir las actuaciones al órgano judicial y abstenerse de practicar la liquidación⁶.

La modificación introducida obligará a efectuar algunas alteraciones en las normas que regulan la documentación de los hechos en el procedimiento de inspección cuando tengan relevancia en el proceso penal. Dado que según el artículo 99.7 de la LGT las diligencias no podrán contener propuestas de liquidación tributaria, la práctica de la liquidación obligará en estos casos a la Inspección a extender previamente la correspondiente acta en la que conste la propuesta de liquidación que proceda, según se desprende del artículo 153 d) de la LGT:

La interpretación ahora comentada permite aplicar conjunta y sistemáticamente los artículos 305.5 del CP y 180.1 de la LGT, que según se ha expuesto no ha sido formalmente derogado ni modificado y, por lo tanto, debe considerarse vigente. En rigor, el artículo 305.5 del CP respeta el marco general establecido previamente por el artículo 180.1 de la LGT, y se limita a permitir que la Administración tributaria, con carácter previo o simultáneo a la remisión del expediente a la jurisdicción, pueda dictar la liquidación si en ese momento cuenta con los medios de prueba adecuados.

En definitiva, el artículo 305.5 del CP deja intacto el mandato establecido por el 180.1 de la LGT de paralizar el procedimiento inspector cuando la Administración tributaria no está en condiciones de practicar la liquidación en el momento de remitir el tanto de culpa a la jurisdicción penal. Esta conclusión se justifica, más allá de la regulación positiva, por los principios que inspiran las relaciones del procedimiento inspector con el procedimiento sancionador y el proceso penal.

Es cierto que la iniciación del proceso penal solo obliga a paralizar, en principio, el procedimiento sancionador; ello no es sino una consecuencia de la vertiente procedimental del non bis in ídem y de la preferencia de la autoridad judicial penal sobre la Administración en materia sancionadora [SSTC 77/1983 (NFJ000032), FJ 3 y 2/2003 (NCJ041689) FJ 3 c)]; es asimismo cierto que el procedimiento de inspección no es un procedimiento sancionador, máxime tras la separación de procedimientos introducida por la Ley 1/1998 y consolidada por el artículo 208.1 de la LGT de 2003. Podría entenderse, por lo tanto, que al procedimiento de inspección no le resulta aplicable la obligación de paralizar el procedimiento, que solo regirá para el procedimiento sancionador tributario.

Pero no pueden desconocerse las relaciones que, en materia tributaria, existen entre el procedimiento de inspección y el sancionador. Cuando el sujeto pasivo haya renunciado a la tramitación separada del procedimiento sancionador será aplicable al procedimiento inspector la paralización del procedimiento inicialmente pensada para el procedimiento sancionador. En los casos de tramitación separada, no cabe desconocer las conexiones existentes entre ambos proce-

⁶ MERINO, L.: «La inspección de los tributos ante el Delito Fiscal», en *El Delito Fiscal*, pág. 23.

dimientos y que operan en las dos direcciones. Por una parte, los artículos 95.1 y 210.2 de la LGT permiten que los datos y pruebas obtenidos en el procedimiento inspector puedan ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador. Por otra, y a la inversa, los derechos reconocidos en el procedimiento sancionador pueden producir también alguna eficacia en el seno del procedimiento inspector⁷. Todo lo cual puede explicar que la orden de paralizar el procedimiento sancionador tributario resulte también aplicable al procedimiento inspector.

La paralización del procedimiento inspector por la iniciación del proceso penal se justifica también por las especiales relaciones entre ambos procedimientos. Los mencionados procedimientos pueden tener por objeto unos mismos hechos, de tal forma que un hecho puede ser relevante tanto a efectos tributarios como a los penales. Pero la posición jurídica del particular varía profundamente según el procedimiento de que se trate; mientras en el procedimiento inspector el sujeto pasivo está sometido a los deberes de colaboración, por el contrario en el proceso penal rige el derecho a no declarar contra sí mismo. A su vez, los principios y criterios sobre valoración de la prueba son diferentes en ambos procedimientos; si se admite la tramitación simultánea de los dos procedimientos, puede ocurrir que un mismo hecho sea objeto de diferentes valoraciones en ambos procedimientos, llegando al extremo de que el mismo hecho se considere probado en un procedimiento y no se considere probado en el otro. La fórmula más adecuada para evitar este efecto consiste en aplicar al procedimiento inspector los criterios que inspiran la vertiente procedimental del non bis in ídem, es decir, paralizar el procedimiento inspector mientras se tramita el proceso penal y establecer la vinculación de aquel a los hechos declarados probados en este.

III. RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS LIQUIDACIONES TRIBUTARIAS DURANTE LA TRAMITACIÓN DEL PROCESO PENAL

La posible existencia de dos liquidaciones tributarias, tal y como aparece configurada por el artículo 305.5 del CP, plantea varias cuestiones dogmáticas y prácticas. La norma penal supone una ruptura conceptual del sentido y función que cumple el acto de liquidación. Según el sistema que inspira la LGT, la realización del hecho imponible origina el nacimiento de la obligación tributaria y la deuda correspondiente a esa obligación es determinada por el acto de liquidación (arts. 20 y 101 de la LGT); por cada hecho imponible solo nace una obligación y por cada obligación solo existe una deuda; la posible existencia sucesiva de varias liquidaciones sobre una

⁷ Sobre las cuestiones que plantea la posible aplicación del derecho a no autoinculparse en los procedimientos de aplicación de los tributos, *vid.* PALAO, C.: «El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario», Madrid, Civitas, 2008, págs. 5 y ss. En la doctrina alemana, STRECK, M.: «Das Recht des Verhältnisses von Steuer- und Strafverfahren», págs. 228 y 241 se ha referido a la eficacia jurídica trascendente (*übergreifende Rechtswirkung*) del derecho a no autoinculparse, concebido como derecho originario del proceso penal, y que se justifica en el extraordinariamente elevado rango que le reconoce el ordenamiento jurídico como directamente derivado de la dignidad humana.

misma obligación solo se explica por el diverso alcance de las actividades de comprobación e investigación, pero en rigor todas las liquidaciones, incluidas las provisionales, determinan el importe de la deuda tributaria que tiene carácter de única para toda la obligación. El artículo 305.5 del CP rompe este esquema y establece que sobre una misma obligación tributaria van a recaer simultáneamente dos liquidaciones, una sobre una parte de la obligación y otra sobre el resto.

Es obvio, por otra parte, que las liquidaciones que practique la Administración tributaria únicamente producirán efectos en el marco de los procedimientos administrativos. En el seno del proceso penal será el juez quien, en aplicación de las facultades que le otorga el artículo 3 de la LECrim. sobre la cuestión prejudicial, determinará el importe de la deuda tributaria como paso previo a la apreciación de la comisión del delito contra la Hacienda Pública; las liquidaciones que haya practicado la Administración tributaria carecen de eficacia vinculante y solo podrán ser consideradas como una prueba más a valorar por el juez o tribunal [SSTS 2069/2002, de 5 de diciembre (NFJ013722) y 3 de abril de 2003 (NFJ016242), FJ 15].

La ley pretende deslindar el contenido de ambas liquidaciones, pero no es seguro que lo haya conseguido. No siempre será fácil determinar si una cuantía está o no «vinculada» con el posible delito contra la Hacienda Pública. Puede ocurrir que una determinada partida, en sí misma considerada, sea completamente ajena al hecho o acto que determina la comisión del delito, y sin embargo su diferente apreciación sea decisiva para entender superado el límite cuantitativo establecido por el artículo 305.1 del CP. La cuestión surgirá, por ejemplo, a propósito de la deducibilidad de ciertos gastos, cuando su diferente apreciación pueda condicionar la existencia del delito originado por la ocultación fraudulenta de ciertos ingresos.

Respecto de la primera liquidación, la que se gira por los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito, el artículo 305.5 del CP ordena que «seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria». La norma citada presupone que el contenido de la liquidación es ajeno a los hechos objeto del proceso penal; pero ya hemos apuntado que la diferenciación establecida por la ley no está exenta de dificultades. La finalidad del precepto es evidente; se pretende encapsular la liquidación correspondiente a la parte de la obligación tributaria no vinculada con el delito para que su ejecución no se vea afectada por la tramitación del proceso penal; así parece desprenderse del inciso final del párrafo 2 del apartado 5 del artículo 305 del CP, que únicamente contempla el ajuste a lo que se decida en el proceso penal para la liquidación derivada de los conceptos y cuantías vinculados con el delito; de donde se deduce, a contrario sensu, que la liquidación por los conceptos y cuantías no vinculados al delito no se ajustará finalmente a lo que se decida en el proceso penal. Es obvio, sin embargo, que esta conclusión formulada en términos generales resulta inaceptable; por lo tanto, la liquidación por los conceptos y cuantías no vinculados al delito también deberá ajustarse a lo que se decida en el proceso penal si la resolución que pone fin al citado proceso adopta criterios o soluciones distintos a los empleados en la liquidación. Al margen de la vinculación a la resolución del proceso penal, expondremos en un momento posterior, sin embargo, que la ley se ha visto forzada a reconocer que la existencia del proceso penal debe necesariamente influir sobre la ejecución de la liquidación.

Además de la tramitación ordinaria propia de toda liquidación, la girada por los conceptos y cuantías no vinculados al posible delito deberá seguir también la tramitación derivada de la iniciación del proceso penal. Si la liquidación se gira antes de pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal, según hemos sostenido previamente, el expediente que se remita incorporará el acto de liquidación. Pero si la liquidación se practica después de pasar el tanto de culpa al órgano judicial, según entiende una corriente doctrinal, parece claro que la Administración tributaria deberá remitir al órgano judicial el acto de liquidación tan pronto como sea dictado.

Al disponer que la liquidación citada se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria, la ley permite que el sujeto pasivo pueda interponer la reclamación económico-administrativa y, posteriormente, el recurso contencioso-administrativo. La solución adoptada en este punto viene en gran medida condicionada por la facultad reconocida a la Administración tributaria de proceder al cobro de la deuda. Si la Administración puede iniciar y tramitar el procedimiento de recaudación, es lógico que el sujeto pasivo pueda impugnar el acto administrativo que constituye su presupuesto. Pero la posibilidad de interponer los recursos citados se enfrenta a varias dificultades.

En primer lugar, la facultad de interponer la reclamación económico-administrativa puede entrar en contradicción con el mandato de paralizar la tramitación del procedimiento establecido en el artículo 180.1 de la LGT. Es cierto que el citado precepto suele ser interpretado en el sentido de que la paralización allí ordenada afecta al procedimiento de inspección y, en su caso, al sancionador. Pero una interpretación teleológica del mismo debe conducir a entender que la paralización debe afectar también a los restantes procedimientos administrativos que traigan causa o se deriven del procedimiento de inspección o sancionador. En el caso concreto aquí considerado, la paralización ordenada por el artículo 180.1 de la LGT ya no afectará al procedimiento de inspección, que habrá concluido con la notificación del acto de liquidación, pero impedirá la iniciación y posterior tramitación del procedimiento para resolver la reclamación económico-administrativa; la ausencia de resolución en vía económico-administrativa impediría, a su vez, la posibilidad de interponer el recurso contencioso-administrativo.

En segundo lugar, la posibilidad de interponer recurso contencioso-administrativo puede entrar en contradicción con las normas que rigen las relaciones entre la jurisdicción penal y la contencioso-administrativa. En concreto, el artículo 114.1 de la LECrim. dispone que: «Promovido juicio criminal en averiguación de un delito o falta, no podrá seguirse pleito sobre el mismo hecho». Para interpretar el alcance del precepto transcrito conviene recordar que el juez penal debe determinar el importe de la deuda tributaria como paso previo para apreciar la existencia del delito contra la Hacienda Pública; en puridad, el proceso penal no versa únicamente sobre el hecho aisladamente considerado constitutivo del delito, v. gr. la ocultación de ciertos ingresos, sino sobre todos los hechos integrantes de la obligación tributaria a que se refiere la liquidación.

En tercer lugar, si se admite que el sujeto pasivo puede interponer el recurso contencioso-administrativo, no será infrecuente que en el momento de dictar la sentencia penal haya recaído la sentencia en el proceso contencioso-administrativo. La situación revestirá cierta complejidad

cuando la sentencia del contencioso haya abordado y resuelto cuestiones que puedan tener alguna incidencia sobre la resolución de la cuestión prejudicial en el proceso penal; baste citar a título de ejemplo los criterios que puedan adoptarse sobre imputación temporal de rentas, o requisitos para admitir la deducibilidad de ciertas partidas. En principio cabe sostener que el juez penal no está vinculado a la sentencia dictada en el contencioso-administrativo. Pero la existencia de sentencias contradictorias es una situación que, aunque pueda estar amparada en razones de lógica formal, debe ser evitada en la medida de lo posible.

Por lo que concierne a la segunda liquidación, la que derive de los conceptos y cuantías vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, el artículo 305.5 del CP se limita a disponer que «seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal». El CP se limita a efectuar en este punto una remisión en blanco a la normativa tributaria, y se abstiene de fijar los principios o criterios que deben inspirar dicha regulación. Cabe entender, a contrario sensu, que la tramitación que se establezca no será la ordinaria, y que estas liquidaciones no estarán sujetas al régimen de recursos propios de la liquidación tributaria en general. Las liquidaciones que se dicten al amparo de este precepto quedarán en una situación jurídica especial, porque ni serán directamente impugnables por el sujeto pasivo en las vías económico y contencioso-administrativo ni, según expondremos posteriormente, serán ejecutables por la Administración tributaria.

Pero si la regulación que establezca la normativa tributaria coincide con la apuntada, cabrá entender que las liquidaciones citadas no serán auténticos actos administrativos de liquidación. Desde la perspectiva procedimental, el acto de liquidación se caracteriza por poner fin al procedimiento del mismo nombre y por constituir el presupuesto de los procedimientos de recaudación e impugnación. Por lo tanto, una liquidación tributaria que no puede ser ejecutada ni impugnada carece de los rasgos esenciales de todo acto de liquidación.

En todo caso, y dada la naturaleza de norma penal en blanco del artículo 305.5 del CP, es obvio que mientras no se dicte la normativa tributaria que regule su tramitación la Administración no podrá dictar esta modalidad de liquidaciones. Existe en este punto un vacío normativo que no puede ser cubierto mediante la integración analógica, dado que el legislador ha excluido estas liquidaciones de la que denomina tramitación ordinaria.

El último inciso del párrafo 2 del artículo 305.5 del CP dispone que la liquidación por los conceptos y cuantías vinculados con el posible delito «finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal». Pero la vinculación de la liquidación a la resolución del proceso penal no es sino un aspecto de la preeminencia del proceso penal sobre el procedimiento tributario y por lo tanto puede afectar, en su caso, también a la liquidación por los conceptos y cuantías no vinculados con el proceso penal.

La fórmula empleada por el artículo 305.5 párrafo 2 del CP en este punto, «se ajuste a lo que se decida en el proceso penal», se aparta de la redacción del artículo 180.1 de la LGT que, con mayor precisión técnica, dispone en su párrafo tercero que de no haberse apreciado

la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones «de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados». La redacción de la LGT permite que la liquidación tributaria no solo pueda considerar probados hechos que no han sido probados en el proceso penal, sino también que los califique jurídicamente de forma distinta. Por el contrario, la redacción del artículo 305.5 del CP en este punto parece apuntar, pese a su vaguedad, a una mayor vinculación de la liquidación a la resolución con la que concluya el proceso penal.

Una vez concluido el proceso penal, y efectuado en su caso el correspondiente ajuste a lo en él resuelto, la llamada liquidación por los conceptos y cuantías vinculados con el delito contra la Hacienda Pública será un auténtico acto de liquidación. En consecuencia, el sujeto pasivo podrá interponer los recursos pertinentes en las vías económico-administrativa y contenciosa. Puede ocurrir que uno de los motivos de impugnación consista, precisamente, en que la Administración tributaria no ha realizado correctamente el ajuste a lo resuelto en el proceso penal. La posibilidad de interponer un recurso contencioso-administrativo contra la liquidación, cuando ha concluido el proceso penal, puede dar lugar a que la sentencia dictada por el tribunal de lo contencioso-administrativo se aparte de lo establecido en la sentencia penal; cabe, por ejemplo, que el órgano de lo contencioso considere deducible un gasto que no lo ha sido por el órgano penal, o que impute un ingreso a un periodo impositivo diferente.

La principal modificación introducida en este punto radica en el reconocimiento a la Administración tributaria de la facultad de recaudar la deuda tributaria previamente liquidada. En rigor, la facultad de liquidar se explica por su carácter instrumental respecto de la facultad de recaudar. Dispone al efecto el párrafo 3 del artículo 305.5 del CP que «La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación».

Bajo la normativa anterior, la cuestión estaba regulada por los artículos 180.1 de la LGT y 32.2 del Reglamento Sancionador Tributario. Si la remisión del tanto de culpa al órgano judicial se producía durante la tramitación del procedimiento inspector, la ausencia de liquidación impedía la recaudación de la deuda. Si por el contrario la remisión se producía durante la tramitación del procedimiento sancionador, cuando el acto de liquidación ya había sido dictado, el precepto reglamentario disponía que «se suspenderá la ejecución de la liquidación hasta que recaiga la correspondiente resolución judicial». En puridad, la norma reglamentaria constituía el desarrollo o concreción de los principios que inspiran la regulación del artículo 180.1 de la LGT. Si bien la paralización ordenada por este último va referida directamente a los procedimientos de inspección y sancionador, parece lógico concluir, como hemos apuntado previamente, que la paralización debe afectar también a los procedimientos administrati-

vos que traen causa o se derivan del procedimiento inspector; en el caso ahora contemplado, la paralización ordenada por el artículo 180.1 de la LGT impediría la iniciación o tramitación del procedimiento de recaudación.

Esta solución estaba respaldada por la jurisprudencia. La STS 2069/2002, de 5 de diciembre (NFJ013722), citada a su vez por la STS de 3 de abril de 2003 (NFJ016242), tras declarar que la eventual existencia de una liquidación ya efectuada formalmente por la Administración tributaria al incorporarse al proceso penal por delito fiscal no era otra cosa que una prueba más, concluía que «la Administración no podrá proceder a exigir el pago del tributo mediante el ejercicio de las facultades de autotutela que le reconoce la ley, debiendo limitarse a efectuar ante el tribunal las peticiones que considere pertinentes a su derecho».

La modificación del régimen normativo establecido para este punto por el artículo 180.1 de la LGT se ha llevado a cabo en dos fases. En la primera, la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria, ha introducido la disposición adicional decimonovena en la LGT, por la que se atribuyen a la Administración tributaria competencias de investigación patrimonial en los procesos por delito contra la Hacienda Pública y se le reconocen las facultades previstas en los artículos 93, 94, 162 y 81.8 de la ley. Pero estas facultades están sometidas a una serie de límites. De una parte, las competencias de investigación se ejercen bajo la supervisión de la autoridad judicial y de las actuaciones que se llevan a cabo se debe dar cuenta inmediata al juez penal. De otra, la nueva disposición adicional de la LGT sigue operando en el marco establecido por el artículo 180 de la misma ley; en consecuencia, la Administración tributaria solo podrá ejercer las competencias taxativamente reconocidas por la citada disposición adicional; pero no puede realizar en plenitud las que el artículo 160.1 de la LGT denomina funciones administrativas conducentes al cobro de la deuda tributaria, es decir, las funciones ejecutivas o de recaudación propiamente dichas, entre otras razones porque no existía propiamente un acto administrativo de liquidación.

En la segunda fase, el párrafo tercero del artículo 305.5 del CP establece que la existencia del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública no paraliza la acción de cobro de la deuda tributaria y, en consecuencia, la Administración tributaria podrá iniciar las actuaciones dirigidas al cobro. La diferencia con la disposición adicional decimonovena de la LGT es evidente y trae causa de la presencia del acto de liquidación; la Administración no se limita a realizar actuaciones de investigación patrimonial, sino que ejerce la acción de cobro a través del procedimiento de recaudación. Pero el ejercicio de la acción de cobro por la Administración está sometido a un importante límite porque, como la norma reconoce expresamente, el juez de oficio o a instancia de parte puede acordar la suspensión de las actuaciones de ejecución. A la postre, los redactores de la ley se han visto forzados a reconocer, como no podía ser de otra manera, que la ejecución de la liquidación no se puede realizar al margen y con independencia de la tramitación del proceso penal. La suspensión de las actuaciones de ejecución, que el juez puede acordar de oficio y en determinados casos con dispensa de garantías, puede colocar en la práctica a la Administración tributaria y a la liquidación girada en una situación muy parecida a la que se encontraban antes de la Ley Orgánica 7/2012.

La redacción del párrafo tercero del artículo 305.5 plantea, además, otras cuestiones. Dada la posible existencia de dos liquidaciones, cabe suscitar si la acción de cobro se refiere solo a la liquidación girada por los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, o si comprende también la liquidación referida a los conceptos y cuantías vinculados con el delito. Es cierto que el precepto comentado alude a la acción de cobro de «la deuda tributaria», por lo que podría entenderse que comprende ambas liquidaciones. Parece sin embargo más acertado entender que solo concierne a la liquidación por los conceptos y cuantías no vinculados con el delito; de alguna manera, la ejecución de la citada liquidación puede entenderse que forma parte de lo que la ley denomina su tramitación ordinaria. Por el contrario, la liquidación por los conceptos y cuantías vinculados al delito fiscal es por entero dependiente de la tramitación del proceso penal y su ejecución debe quedar aplazada a la finalización del citado proceso, una vez se haya efectuado, en su caso, el ajuste a lo decidido en el mismo.

Como ya se ha indicado, según el artículo 305.5 del CP el juez puede acordar, de oficio o a instancia de parte, la suspensión de las actuaciones de ejecución. Sucede, sin embargo, que según el artículo 227.2 en sus letras a) y g) de la LGT, las liquidaciones y los actos dictados en el procedimiento de recaudación son reclamables en vía económico-administrativa; a su vez, el artículo 233 de la LGT regula la suspensión de la ejecución del acto impugnado en la mencionada vía económico-administrativa. De donde resulta que, en principio, el particular podrá instar la suspensión bien sea por el cauce del artículo 305.5 del CP o por el del artículo 233 de la LGT. Entre ambas vías para acordar la suspensión existen algunas diferencias. Por lo que concierne al momento procedimental, la suspensión de la ejecución del artículo 305.5 del CP parece estar prevista con carácter general, y podrá ser acordada antes incluso de que la Administración tributaria haya iniciado la ejecución. Por el contrario, la suspensión acordada por el cauce del artículo 233 de la LGT presupone que el particular ha impugnado el acto de ejecución previamente dictado por la Administración.

Respecto de la naturaleza del acuerdo de suspensión, el artículo 233 de la LGT dispone que la ejecución quedará suspendida automáticamente si se garantizan los importes que allí se mencionan; por el contrario, el artículo 305.5 del CP omite toda referencia al automatismo de la suspensión, lo que parece sugerir que el juez penal gozará de un cierto margen de discrecionalidad para decidir si acuerda o no la suspensión de la ejecución.

La existencia de dos cauces jurídicos para obtener un mismo resultado puede dar lugar a resoluciones contradictorias. Puede ocurrir que la suspensión sea denegada en una vía y concedida en la otra. La cuestión planteada tiene su origen en la tramitación paralela de dos procedimientos, el penal y el tributario de recaudación en este caso, y tiene difícil solución mientras se mantenga la situación creada por el artículo 305.5 del CP.

Para las restantes cuestiones que puedan suscitarse con motivo de la recaudación, los tribunales económico-administrativos serán competentes en virtud del ya citado artículo 227.2 g) de la LGT.

IV. OTRAS CUESTIONES. LAS LIQUIDACIONES TRIBUTARIAS Y LA RESPONSABILIDAD CIVIL

La nueva regulación introducida en el artículo 305.5 del CP por la Ley Orgánica 7/2012 supone un cambio radical en la determinación y exacción de la deuda tributaria no ingresada por la comisión del delito contra la Hacienda Pública. Hasta la citada ley, la determinación de la cuota defraudada se realizaba en la sentencia penal como responsabilidad civil derivada del delito, y su exacción se llevaba a cabo conforme a la disposición adicional décima de la LGT y artículo 305.5 del CP.

La facultad reconocida por el nuevo artículo 305.5 del CP a la Administración tributaria de practicar sendas liquidaciones tributarias altera radicalmente la situación anterior. Con la nueva normativa, en el momento de dictar la sentencia penal condenatoria ya se habrá girado la liquidación por los conceptos y cuantías vinculados con el delito contra la Hacienda Pública. Carece, por lo tanto, de sentido que la sentencia incorpore un pronunciamiento expreso sobre la responsabilidad civil; bastará que la liquidación previamente dictada se ajuste, en su caso, a lo resuelto en la sentencia penal para proceder a su ejecución por el procedimiento de recaudación.

Sorprende por ello que la ley no haya regulado este punto con la precisión y claridad que hubieran sido deseables. Algunos párrafos se caracterizan por su ambigüedad; la remisión a «la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria» para las liquidaciones por los conceptos y cuantías vinculados con el delito no da idea del alcance de la modificación. En otros casos la norma se presta a confusión; así, el apartado 7 del artículo 305 mantiene una redacción similar a la del anterior apartado 5, lo que parece sugerir que en este punto no se ha producido ninguna modificación; impresión que se verá corroborada porque la nueva normativa no ha contemplado la derogación o modificación de la disposición adicional décima de la LGT.

Sin embargo, la transformación operada encuentra reflejo en otros preceptos: el artículo 305.6 permite una reducción de la pena al obligado tributario o al autor del delito «siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos»; hasta el límite temporal fijado por la norma, dos meses desde la citación judicial como imputado, la cantidad satisfecha lo es en concepto de deuda tributaria. De donde se deduce que la comisión del delito no ha producido la mutación del título que constituía el fundamento de la regulación anterior.

A su vez, el ya citado apartado 7 del artículo 305 puede ser interpretado conforme al nuevo contexto normativo. Bajo la regulación anterior se entendía que la responsabilidad civil fijada en la sentencia incluía «también» el importe de la deuda tributaria que la Administración tributaria no hubiera podido liquidar por prescripción u otra causa legal. Con la nueva normativa debe entenderse que la responsabilidad civil fijada en la sentencia incluirá «únicamente» el ya mencionado importe de la deuda tributaria que la Administración tributaria no haya liquidado

por prescripción u otra causa legal; cuando no concurren las mencionadas circunstancias que impiden la práctica de la liquidación, la prescripción u otra causa legal, la deuda tributaria habrá sido determinada en la previa liquidación y no constituirá objeto de la responsabilidad civil. La redacción del precepto comentado ha permanecido intacta, como ya hemos observado, pero las modificaciones en el contexto normativo han determinado que su significado y alcance sean ahora radicalmente distintos.

Pero la interpretación del artículo 305.7 en los términos aquí propugnados plantea otras cuestiones. La transformación de la deuda tributaria en responsabilidad civil ya no depende de la previa comisión del delito, como ocurría con el sistema anterior, sino de un factor distinto, a saber, que la Administración tributaria no haya podido practicar la liquidación por prescripción u otra causa legal; ya era sumamente discutible que la comisión del delito produjera la mutación del título, transformando una obligación tributaria nacida de la realización del hecho imponible en una responsabilidad civil *ex delicto*: pero bajo ningún concepto resulta admisible que la citada mutación derive de la imposibilidad legal de practicar la liquidación. En consecuencia, la responsabilidad civil solo debe abarcar los conceptos y cuantías que puedan ser calificados como tales, pero no puede comprender el importe de la deuda tributaria, cuya determinación debe quedar reservada siempre y en todo caso al acto de liquidación.

La nueva concepción del alcance de la responsabilidad civil obliga también a replantear si tiene sentido que se atribuya a la Administración tributaria la ejecución de la pena de multa, tal y como establece el repetidamente citado artículo 305.7 del CP. La disposición adicional décima de la LGT únicamente contemplaba la exacción por la Administración tributaria de la responsabilidad civil; la extensión a la ejecución de la pena de multa de la facultad previamente reconocida a la Administración tributaria para ejecutar la responsabilidad civil fue introducida en el artículo 305.5 de la CP por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, de modificación del CP ninguna razón especial se adujo en la Exposición de Motivos, lo que permitió entender que su fundamento debía encontrarse en consideraciones de índole pragmática; como la Administración tributaria ejecutaba la responsabilidad civil, parecía útil que ejecutara también la pena de multa impuesta en la sentencia.

La atribución a la Administración tributaria de la facultad para ejecutar la pena de multa fijada en la sentencia condenatoria ha sido criticada por vulnerar el mandato del artículo 117.3 de la Constitución Española, que atribuye en exclusiva a los Juzgados y Tribunales la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado. A mayor abundamiento, la Administración tributaria puede haber intervenido en el proceso penal como acusador particular; en tal supuesto, la pena de multa fijada en la sentencia penal condenatoria será ejecutada por el acusador particular, situación que se comenta por sí sola.

La desaparición de la responsabilidad civil brinda una oportunidad para corregir la situación descrita y volver a la ortodoxia. En lo sucesivo, ambas magnitudes deberían ejecutarse de forma independiente y separada, sin efectuar acumulación entre ellas; la deuda tributaria fijada en la previa liquidación se ejecutará por el cauce del procedimiento de recaudación. Y la pena

de multa deberá ejecutarse por el cauce establecido por las normas procesales penales para las penas pecuniarias.

La existencia de una liquidación previa, y la consiguiente supresión de la responsabilidad civil, obliga también a replantear la intervención de la Administración tributaria durante la tramitación del proceso penal. Bajo la normativa anterior, la presencia de la Administración tributaria como acusador particular se justificaba fundamentalmente en la necesidad de proteger el interés patrimonial de la Hacienda Pública por medio del pronunciamiento sobre la responsabilidad civil. En la medida en que el citado interés patrimonial resulta ahora protegido al margen del proceso penal, a través de los actos de liquidación previamente dictados, la labor de la Administración tributaria deberá centrarse en las funciones de defensa jurídica en los procesos contencioso-administrativos entablados contra las liquidaciones; pero perderá sentido su presencia como acusador particular en el proceso penal.

V. CONSIDERACIONES FINALES

En las páginas precedentes han quedado expuestas algunas de las principales cuestiones que suscita la redacción del artículo 305.5 del CP efectuada por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre. Como se reconoce en la Exposición de Motivos de la citada ley orgánica, la norma responde a consideraciones de naturaleza recaudatoria; se pretende que la tramitación del proceso penal no retrase en exceso el cobro por la Administración tributaria de la deuda tributaria. Las dificultades pueden surgir porque la consecución de la finalidad perseguida puede en ciertos casos obstaculizar la correcta tramitación del proceso penal; la situación se producirá cuando para la realización de las actuaciones de comprobación e investigación que fundamenten la liquidación la Administración tributaria utilice medios incompatibles con la posición jurídica del particular en el proceso penal. La tramitación simultánea del procedimiento inspector y el proceso penal puede ser una fuente de conflictos si no se adoptan las cautelas oportunas.

Parece por ello oportuno que en la normativa tributaria de desarrollo se tomen en consideración no solo las razones recaudatorias, sino también los que deben constituir los fines principales de la norma, a saber, la eficacia del proceso compaginada con el respeto a los derechos del imputado. Entre otros aspectos, la norma de desarrollo deberá introducir orden en la presencia de la Administración tributaria durante la tramitación del proceso penal; con la regulación actual, la Administración puede intervenir como acusador particular, perito y además ejecuta la responsabilidad civil y la pena de multa impuesta en la sentencia condenatoria; la nueva normativa añade el ejercicio de la potestad de liquidación: todo ello produce un desequilibrio entre las partes que debe ser corregido.

En todo caso, la existencia de un acto de liquidación debería plantear la conveniencia de activar la posibilidad ofrecida por el artículo 4 de la LECrim. para que el Tribunal penal pueda acordar que la cuestión prejudicial tributaria sea resuelta por el Tribunal de lo contencioso-admini-

nistrativo en los términos allí previstos; para ello sería conveniente que el sujeto pasivo pudiera presentar el recurso directamente ante el órgano contencioso-administrativo, sin necesidad de acudir a la vía económico-administrativa previa, y que el recurso gozara de alguna preferencia en su tramitación en la vía contenciosa. De esta manera, en el momento de dictar la sentencia penal el juez de dicho orden dispondría no solo del acto administrativo de liquidación, sino también de la sentencia de lo contencioso-administrativo.