

LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS EN LOS CASOS DE DELITO
CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

*TAX ENFORCEMENT STANDARDS ON CRIMES AGAINST THE PUBLIC
TREASURY*

Rev. Boliv. de Derecho N° 32, julio 2021, ISSN: 2070-8157, pp. 900-933



Paloma
ALONSO
DROMANT

ARTÍCULO RECIBIDO: 11 de enero de 2021

ARTÍCULO APROBADO: 30 de abril de 2021

RESUMEN: El objeto del presente trabajo es analizar los procedimientos tributarios que deben desarrollar los distintos órganos de la Administración Tributaria, inspección, gestión, recaudación y sanción, en caso de que se aprecie la existencia de un presunto delito contra la Hacienda Pública. Para ello, se lleva a cabo un estudio de la nueva configuración jurídica del delito fiscal tras la reforma penal de 2012, así como de la Ley 34/2015.

PALABRAS CLAVE: Código Penal; reforma de 2012; delito fiscal; delito contra la Hacienda Pública; Ley 34/2015; Título VI; Ley General Tributaria; regularización; Administración Tributaria; procedimientos tributarios; principio de seguridad jurídica; tributo; prejudicialidad penal; liquidación tributaria; obligado tributario; responsabilidad tributaria.

ABSTRACT: *The paper analyses the multiple tax procedures to be developed by the different bodies of the Spanish Tax Authorities (tax management procedures, tax inspection procedures, tax collection and tax penalty procedures) in the case of appreciation of an alleged crime against the Public Treasury. To attain this goal, a study of the new Tax crime configuration after 2012' criminal reform is carried out, as well as a study of Act 34/2015.*

KEY WORDS: *Criminal Code; 2012's criminal reform; crime against the Public Treasury; Law 34/2015; Title VI; General Taxation Law; regularisation; tax authorities; Tax procedures; Legal certainty principle; Levy; Criminal judgement; Tax settlement; Tax obligor; Tax Responsibility.*

SUMARIO.- I. CONTEXTO.- 1. Introducción.- 2. Antecedentes de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre.- 3. Coherencias y discrepancias de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, como desarrollo de la reforma del art. del 305 CP.- 4. Reformas de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, que se refieren a esta materia y están al margen de la propia LGT.- 5. Desarrollo reglamentario.- II. ÁMBITO TEMPORAL DE APLICACIÓN DEL RÉGIMEN JURÍDICO RESULTANTE DE LA REFORMA DE LA LEY 34/2015.- III. OBJETIVOS Y PRINCIPIOS DEL RÉGIMEN VIGENTE.- 1. Objetivos de la reforma del CP de 2012 en relación con el art. 305 CP y objetivos de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre.- 2. Principios presentes en el nuevo régimen legal.- IV. CONTENIDO ESENCIAL DEL RÉGIMEN LEGAL.- 1. Piezas fundamentales de la reforma del art. 305 CP (2012).- 2. Piezas fundamentales de la reforma de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, en los casos de indicios de delito contra la Hacienda Pública.- 3. Cuadro de equivalencias entre el art. 305 CP y los preceptos de la LGT que se ocupan de desarrollarlo.- V. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN LEGAL.- VI. PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS EN EL CASO DE INDICIOS DE DELITO FISCAL.- 1. Notas del procedimiento desarrollado por el Título VI LGT.- 2. Procedimientos de aplicación de los tributos a los que queda circunscrito este régimen legal.- 3. Resultado de la aplicación de este régimen legal.- 4. Supuestos en los que no se aplica el régimen especial del Título VI y diferencias procedimentales.- 5. Incidencia del procedimiento del Título VI en el procedimiento sancionador.- 6. Particularidades de la liquidación tributaria vinculada a delito respecto a las demás liquidaciones definidas en la LGT.- 7. Particularidades de las liquidaciones vinculadas a delito en cuanto a la presunción de legalidad y ejecutividad inmediata de cualquier acto administrativo.- 8. Particularidad en el régimen legal de recaudación de las liquidaciones vinculadas al delito.- VII. CONCLUSIONES.

I. INTRODUCCIÓN.

El objeto del presente artículo es el análisis de los procedimientos tributarios que deben desarrollar los órganos de la Administración Tributaria en caso de que se aprecie la existencia de un delito contra la Hacienda Pública. Se considera una cuestión de relevancia, ya que existe una regulación novedosa al respecto tras la reforma del Código Penal operada a través de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social (en adelante, LO 7/2012) y la consiguiente reforma de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, Ley 34/2015). En definitiva, nos

• Paloma Alonso Dromant

Licenciada en el doble grado de ADE y Derecho por la Universitat de València. Investigadora en el Departamento de Derecho Internacional "Adolfo Mijangos de la Muela" de dicha entidad, trabajando además en una de las Cátedras Jean Monnet. Ha participado en numerosas actividades complementarias durante mis estudios académicos y he disfrutado de dos becas por excelencia en el rendimiento académico otorgadas por el Ministerio de Educación del Gobierno de España. También ha sido becaria en los departamentos de Derecho Tributario de las firmas de abogados Uría Menéndez y Price Waterhouse Coopers (PwC). Correo electrónico: palomadromant@gmail.com.

encontramos ante una materia cambiante y compleja, cuyas modificaciones hacen preciso un análisis como éste.

Las modificaciones que ha experimentado la Ley General Tributaria a través de la Ley 34/2015 tienen, sin duda, gran repercusión y alcance. Cabe destacar aquí el nuevo Título VI, que regula las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública.

Antes de comenzar el estudio exhaustivo de la cuestión jurídica, considero relevante hacer mención del contexto temporal desencadenante de la reforma objeto de estudio. Así pues, el año en que se aprobó la reforma del Código Penal de 2012, supuso para España lo más cruento de la crisis. Esta situación se refleja en el Preámbulo de la LO 7/2012 como causa de la reforma. No obstante, a pesar de la reforma penal de 2012, no fue hasta el año 2015 cuando se aprobó la Ley 34/2015 que implantó numerosas reformas en la Ley General Tributaria y, sobre todo, cumplió con el mandato que el Código Penal había dejado en manos del legislador de dotar de una regulación en sede tributaria a la nueva configuración del delito fiscal establecida por el apartado 5 del art. 305 del Código Penal (en adelante, CP).

2. Antecedentes de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre.

Como ya he indicado, la Ley 34/2015 se aprobó, entre otros motivos, para dar cumplimiento a la obligación impuesta al legislador en materia tributaria de desarrollar la reforma penal operada por la LO 7/2012. Concretamente, la actual redacción del art. 305 CP, permite a la Administración tributaria proceder a la liquidación y cobro de las deudas tributarias vinculadas al posible delito fiscal. En estos casos, la liquidación que se derive seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria. Es este “seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria” la clave que hace necesaria y relevante una posterior reforma de la LGT¹.

Además de la reforma penal de 2012, deben igualmente destacarse como antecedentes de la misma otras dos leyes cuyo principal objetivo fue la prevención y lucha contra el fraude fiscal: la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, y la más reciente Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. Así, queda indicado en el Preámbulo de la Ley 34/2015 que “la presente Ley sigue las pautas marcadas” por ambas leyes.

¹ CALVO VERGEZ, J.: “El nuevo delito fiscal tras la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 3, 2013, pp. 49-73.

3. Coherencias y discrepancias de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, como desarrollo de la reforma del art. del 305 CP.

Antes del 1 de enero de 2013, fecha de entrada en vigor de la reforma del CP operada por la LO 7/2012, la paralización de las actuaciones administrativas de liquidación y recaudación de la deuda tributaria relacionada con el delito era obligatoria cuando se apreciaban indicios de un posible delito fiscal. Ahora bien, con la introducción del Título VI en la LGT, por obra de la Ley 34/2015, y en armonía con lo dispuesto en el art. 305.5 CP se abre camino para que la Administración Tributaria pueda llevar a cabo actuaciones de liquidación y cobro de la deuda tributaria aun en los casos en que se aprecie vinculación con un posible delito contra la Hacienda Pública. Concretamente, el apartado 5° del art. 305 CP habilita a la Administración Tributaria a liquidar de forma separada los conceptos y cuantías según se encuentren o no vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública. Por su parte, el art. 255 LGT desarrolla el procedimiento a seguir por los órganos de recaudación de la Administración Tributaria en caso de delito fiscal, en coherencia con lo establecido en el art. 305.4, párrafo tercero del CP. Como éstos, existen más paralelismos entre lo dispuesto en el art. 305 CP y el articulado introducido en la LGT por la Ley 34/2015².

Ahora bien, podría realizarse una reflexión sobre la verdadera necesidad de la modificación operada por el Título VI, ya que desde que entró en vigor la LO 7/2012 hasta la entrada en vigor de la Ley 34/2015 y, por tanto, del Título VI, se dieron situaciones en las que la Administración Tributaria, a pesar de no tener una guía para ello, pudo liquidar y cobrar las deudas tributarias vinculadas a delito ya que el CP le habilitaba para ello. No obstante, para preservar la seguridad jurídica era necesario dotar de una regulación detallada y exhaustiva a todas las fases y aspectos de los nuevos procedimientos tributarios, algo que no se produjo hasta la entrada en vigor de la Ley 34/2015 e incluso, su posterior desarrollo reglamentario. Por tanto, la reforma tributaria sí era necesaria debido a que en la LGT seguía reflejándose el anterior sistema de prejudicialidad penal. No debemos olvidar que el apartado 5 del art. 305 CP es una norma penal que no debe entrar a regular en profundidad materias correspondientes al orden administrativo, más en concreto al tributario. En caso contrario, podría verse gravemente comprometida la debida compartimentación de nuestro ordenamiento jurídico.

Por lo que respecta a posibles discrepancias, si bien la referida reforma penal introdujo la posibilidad de tramitar un procedimiento de comprobación e investigación tributaria de forma paralela a la tramitación del proceso penal, el Título VI introducido por la Ley 34/2015, tan sólo prevé la posibilidad de que dicha

2 *Vide infra* el cuadro de equivalencias entre los distintos apartados del art. 305 CP y los preceptos de la LGT que se ocupan de desarrollarlo (apartado 4.3 de este trabajo).

tramitación simultánea se dé entre el procedimiento penal y el administrativo de recaudación. Esto es así debido a que el art. 253 LGT establece que, cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública en el seno de un procedimiento inspector, debe continuar el procedimiento hasta dictar una liquidación vinculada a delito y es, una vez dictada dicha liquidación, cuando la Administración Tributaria pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal. Como es obvio, hasta que dicha denuncia o traslado de expediente no tenga lugar, no podrá incoarse el procedimiento penal de manera que para todos los supuestos del Título VI cuando el procedimiento penal comience, el procedimiento inspector ya habrá finalizado. Este aspecto se destaca también por la STS 3400/2017, de 25 de septiembre, en la que el Tribunal Supremo establece que: "Mientras en el CP se prevé la posibilidad de que se liquide y recaude cuando se haya remitido el expediente al Ministerio Fiscal o al Juez competente, la reforma de la LGT convierte en imperativo, como regla general, la referida liquidación, previéndose sólo la posibilidad de que el juez paralice el procedimiento de recaudación y no el de liquidación".

4. Reformas de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, que se refieren a esta materia y están al margen de la propia LGT.

La Ley 34/2015 no sólo modifica la Ley General Tributaria para adaptarla, entre otros objetivos, a la nueva regulación del delito fiscal operada por la reforma del CP de 2012, sino que también, y como es lógico, lleva a cabo una serie de reformas en otras *leyes procesales*, para adaptar la jurisdicción penal y contenciosa a las nuevas particularidades del delito fiscal. Así, la Ley 34/2015 modifica tanto la Ley de Enjuiciamiento Criminal, aprobada por el Real Decreto de 14 de septiembre de 1882 (en adelante, LECRIM) como la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (en adelante, LJCA)³.

En cuanto a las reformas operadas por la Ley 34/2015 en la LECRIM, introduce un nuevo art. 614 *bis* que designa como competente para decidir sobre las medidas cautelares adoptadas por la Administración tributaria al Juez de lo Penal, una vez se haya iniciado el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. También añade un nuevo Título X *bis*, formado por los arts. 621 *bis* y 621 *ter*, que pasa a regular las especialidades del proceso penal cuando se enjuicia un delito contra la Hacienda Pública. Respecto a las modificaciones establecidas por la LJCA, introduce una nueva Disposición adicional décima cuyo objetivo es delimitar que no es competencia del orden contencioso-administrativo el conocimiento de las controversias que puedan surgir en los procedimientos tributarios especiales del Título VI que se desarrollen cuando existan indicios de delito contra la Hacienda Pública, salvo los casos de los arts. 256 y 258.3 LGT. Además, también establece

³ Véanse Disposición final primera y Disposición final tercera de la Ley 34/2015.

que no compete a este orden jurisdiccional el conocimiento de las pretensiones relacionadas con las medidas cautelares que se tomen en estos procedimientos una vez se haya iniciado el correspondiente proceso penal.

5. Desarrollo reglamentario.

Existen varios reglamentos que desarrollan y complementan nuestra Ley General Tributaria. Los principales son: Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGIT); Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante, RGR); Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del régimen sancionador tributario (en adelante, RST); y Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (en adelante, RRVA).

Todos ellos se vieron afectados tras la reforma del CP de 2012 y, más concretamente, tras la entrada en vigor de la Ley 34/2015. En este sentido, es la propia Ley 34/2015 la que habilita al Gobierno a desarrollar la tramitación del delito fiscal por vía reglamentaria en su Disposición final undécima. Para cumplir con esta misión, el 30 de diciembre de 2017 el Gobierno aprobó “un paquete” de cuatro Reales Decretos, desarrollando así el procedimiento especial del Título VI de la LGT en vía reglamentaria:

- Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente (en adelante, RD 1070/2017).

- Real Decreto 1071/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (en adelante, RD 1071/2017).

- Real Decreto 1072/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre (en adelante, RD 1072/2017).

- Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General

Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (en adelante, RD 1073/2017). Si bien es cierto que el RRVA fue objeto de diversas modificaciones para adaptarlo a las nuevas disposiciones introducidas por la Ley 34/2015 en la LGT, ninguna de ellas está directamente relacionada con la nueva regulación tributaria para casos de delito contra la Hacienda Pública. Por tanto, simplemente se menciona aquí porque se considera interesante que el lector pueda tener una visión completa del “paquete reglamentario” que el ejecutivo aprobó para desarrollar la Ley 34/2015, pero, las modificaciones que por él se introdujeron no van a ser objeto de estudio en el presente trabajo.

II. ÁMBITO TEMPORAL DE APLICACIÓN DEL RÉGIMEN JURÍDICO RESULTANTE DE LA REFORMA DE LA LEY 34/2015.

La entrada en vigor de la Ley 34/2015 se produjo el día 12/10/2015, transcurridos 20 días desde su publicación en el BOE. En cuanto a la aplicación temporal, hay que estar a lo dispuesto en la Disposición transitoria única de dicha Ley. Concretamente, nos interesa analizar sus apartados 8 y 9 por afectar al procedimiento especial del Título VI. En primer lugar, el nuevo régimen jurídico será de aplicación para aquellos procedimientos inspectores iniciados con anterioridad al 12/10/2015 en los que los órganos inspectores que los estén tramitando hayan apreciado indicios de delito fiscal, pero todavía no hayan pasado el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitido el expediente al Ministerio Fiscal. Así, se habilita a la inspección a seguir tramitando procedimientos que se iniciaron antes de la vigencia de la reforma, de manera que éstos puedan concluir en una liquidación vinculada a delito y puedan iniciarse así, por los órganos recaudadores, las funciones dirigidas al cobro de la deuda tributaria presuntamente delictiva.

Por otra parte, lo dispuesto en el nuevo art. 258 LGT se aplicará a todas aquellas personas que hayan sido causantes o colaboradoras de las infracciones tributarias constitutivas de delito, a pesar de que la comisión de dicha infracción no hubiese podido declararse con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 34/2015. Por lo tanto, estos causantes o colaboradores del delito pasarán a responder solidariamente de las deudas vinculadas al mismo que la inspección tributaria liquide, y ello a pesar de que a fecha de 20/10/2015 no hubiese podido declararse todavía la comisión de la infracción por estar pendiente la tramitación del proceso penal.

Si pensásemos que el único régimen que los obligados tributarios y sus asesores fiscales conocían en el momento de cometer los hechos constitutivos de delito era el anterior a la reforma operada por el art. 305.5 CP, nos encontraríamos probablemente ante un supuesto en el que se estaría atentando gravemente no sólo contra la irretroactividad de las normas sancionadoras no favorables, sino

también contra la seguridad jurídica, pues tanto los contribuyentes como sus colaboradores pudieron pensar que, de darse el caso de ser perseguidos por delito fiscal, les sería de aplicación un régimen legislativo distinto a aquel que ahora se les aplica. Ahora bien, es importante tener en cuenta que, a pesar de ésto, como ya sabemos la Ley 34/2015 no hace sino desarrollar un procedimiento tributario cuyas líneas generales ya anunció el legislador en 2012 con la debida reforma penal. Pues bien, por lo que pasó a establecerse en el apartado 5 del art. 305 CP tras la reforma operada por la LO 7/2012, era ya conocido el hecho de que la apreciación de indicios de delito contra la Hacienda Pública por parte de la Administración Tributaria no implicaría la paralización del procedimiento inspector, ni la de la acción de cobro de la deuda tributaria. Por lo tanto, a pesar de ser totalmente achacable al legislador español el hecho de que tardase casi tres años en dar un desarrollo en sede tributaria a este nuevo régimen no parece del todo posible mencionar que para los procedimientos inspectores iniciados tras la entrada en vigor de la LO 7/2012, se esté llevando a cabo una irretroactividad desproporcionada que atenta contra la seguridad jurídica de los obligados tributarios y operadores jurídicos. Así, desde la entrada en vigor de la reforma penal de 2012, era conocida la posibilidad que pasaba a tener la Administración de liquidar y cobrar los elementos de la deuda tributaria vinculados a delito. Discusión diferente merece en esta sede el régimen de responsabilidad solidaria del art. 258 LGT que se aplica retroactivamente a casos anteriores a la entrada en vigor de la Ley 34/2015, puesto que éste no se anunciaba en la reforma del CP y por lo tanto, no era previsible para aquellos que ahora pasan a responder solidariamente de las deudas vinculadas a delito.

Por lo que respecta al desarrollo reglamentario de este nuevo Título VI, el RD 1070/2017 entró en vigor el día 1 de enero de 2018, de acuerdo con su Disposición final única. Ahora bien, por lo que se refiere a la incidencia en los procedimientos que a dicha fecha estuviesen en curso, la Disposición transitoria única olvidó dotar de un régimen transitorio concreto al Capítulo IV, titulado "Actuaciones en supuestos de delito contra la Hacienda Pública". Pues bien, a diferencia de lo que sucede con la Ley 34/2015 en la que, como ya hemos visto, se regula un régimen transitorio para las actuaciones y procedimientos a seguir en supuestos de delito contra la Hacienda Pública, el Gobierno olvidó establecer la posibilidad de que este reglamento fuese aplicable a aquellos procedimientos inspectores que estuviesen en tramitación antes de su entrada en vigor. Nos encontramos pues ante una paradoja jurídica en la que el legislador se ocupa de hacer aplicable el régimen del Título VI establecido por la Ley 34/2015 a procedimientos iniciados con anterioridad a la entrada en vigor de la misma. Sin embargo, el reglamento que se ocupa de completar este régimen, además de tardar casi 3 años más en entrar en vigor, da a entender que, en virtud de lo dispuesto, o mejor, de lo no dispuesto, por su Disposición transitoria única, sólo podrá aplicarse a los procedimientos

tributarios iniciados a partir de la fecha de entrada en vigor del mismo, esto es, a partir del 1 de enero de 2018. Lo mismo sucede con el RD 1071/2017 y con el RD 1072/2017.

III. OBJETIVOS Y PRINCIPIOS DEL RÉGIMEN VIGENTE.

I. Objetivos de la reforma del CP de 2012 en relación con el art. 305 CP y objetivos de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre.

El Preámbulo de la LO 7/2012 establece como objetivo de la reforma en relación con los delitos contra la Hacienda Pública la mejora de la eficacia de los instrumentos de control de los ingresos y del gasto público, algo que resulta fundamental para luchar contra la crisis económica y el fraude fiscal. Concretamente, para la consecución de este gran objetivo, las modificaciones introducidas en el art. 305 CP persiguen⁴:

- Incrementar las posibilidades de cobro de la deuda tributaria impagada evitando la paralización del procedimiento administrativo por el proceso penal, algo que sucedía hasta el momento.

- Introducir mejoras técnicas en la regulación de las defraudaciones a la Hacienda Pública y a los Presupuestos de la Unión Europea.

- Evitar la denuncia ante los Juzgados de aquellos obligados tributarios que han regularizado, de forma completa y voluntaria, su situación tributaria.

- Establecer mecanismos que rebajen la pena para aquellos imputados que, iniciado el proceso penal, satisfagan la deuda tributaria o colaboren en la investigación judicial.

Por lo que respecta a la Ley 34/2015, su Preámbulo establece que la reforma del Título VI y demás preceptos relacionados con la materia delictiva, es consecuencia de la reforma de la regulación del delito contra la Hacienda Pública. De esta manera, los objetivos perseguidos por la Ley 34/2015 son:

- Establecer un procedimiento administrativo que permita practicar liquidaciones tributarias y efectuar el cobro de las mismas aún en los supuestos en los que se inicie la tramitación de un procedimiento penal. Esto permitirá la superación de dos situaciones hasta ahora existentes: La conversión de la deuda en responsabilidad civil derivada de delito, como fórmula de resarcimiento a la Hacienda Pública y el trato de favor existente que se dispensaba a un presunto autor

⁴ BELTRÁN GIRÓN, F.: "El proyecto de ley de reforma del art. 305 del Código Penal: principales novedades", *Carta Tributaria*, Monografías, núm. 20, 2012.

de un delito contra la Hacienda Pública frente a un mero infractor administrativo (este último, a diferencia del presunto delincuente, tenía siempre la obligación de pagar o garantizar la suspensión de la ejecutividad del acto administrativo).

- Resolver las situaciones singulares derivadas de la coexistencia de las actuaciones administrativas de liquidación y cobro con el enjuiciamiento penal de la defraudación.

- Configurar la regularización de la deuda tributaria como el verdadero reverso del delito, retornando completamente a la legalidad la situación de quienes la llevan a cabo.

- Permitir la práctica de una liquidación administrativa vinculada al delito.

- Establecer un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria basado en la condición de causante o colaborador en la defraudación.

- Regular las medidas cautelares que pueden adoptar los órganos administrativos durante la tramitación de este nuevo procedimiento.

Se puede concluir que los objetivos perseguidos por las reformas operadas por ambas leyes son coincidentes. Observamos como el legislador de ambas disposiciones busca luchar contra el fraude fiscal coordinando para ello a dos de los poderes del Estado, el judicial (jueces y tribunales de lo penal) y el ejecutivo (Administración Tributaria) con el objetivo último de conseguir el cobro de las cuantías defraudadas sin necesidad de esperar a que la jurisdicción penal se pronuncie en firme.

2. Principios presentes en el nuevo régimen legal.

El Preámbulo de la Ley 34/2015 establece que con esta norma se sigue el principio de adaptación continua de la norma tributaria a la evolución de la sociedad. Me gustaría incidir aquí en mayor profundidad ya que, como indiqué al principio de este trabajo, la sociedad española de los años 2012 y 2015 -años en que se aprobaron la reforma penal y tributaria correspondientes- estaba atravesando una cruda realidad económica. Como sucede en todos los períodos de crisis, el gasto público aumenta a la vez que los ingresos disminuyen debido al menor poder adquisitivo de los ciudadanos, por lo que el déficit público se dispara. Algo que, sin excepción, sucedió durante estos años. Por tanto, si bien el legislador no lo estableció con estas palabras, considero que el principio más esencial sobre el que gira la articulación de este nuevo sistema de represión de los delitos fiscales no es otro que intentar contrarrestar los devastadores efectos que la crisis económica y financiera tuvieron en las arcas públicas. Es por ello por lo

que se articula todo un nuevo sistema que otorga más poderes a la Administración tributaria, en detrimento del poder judicial, pues se intenta agilizar la liquidación y el cobro de las deudas más cuantiosas, como son las constitutivas de posibles delitos contra la Hacienda Pública⁵.

La Ley 34/2015 también establece que los principios esenciales perseguidos por las modificaciones introducidas por ella son el reforzamiento de la seguridad jurídica tanto de los obligados tributarios como de la Administración Tributaria y reducir la litigiosidad en esta materia; la prevención del fraude fiscal, incentivando el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, para lo que se da una nueva regulación a la figura de la regularización tributaria; y el incremento de la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de los tributos.

IV. CONTENIDO ESENCIAL DEL RÉGIMEN LEGAL.

I. Piezas fundamentales de la reforma del art. 305 CP (2012).

La LO 7/2012 introdujo toda una serie de reformas en el CP, siendo clave la reforma introducida en el art. 305 CP. En primer lugar, se refleja en el tipo delictivo una nueva configuración legal de la regularización tributaria. Así, establece para aquellos defraudadores en cuantías superiores a 120 mil euros que pasen a regularizar voluntariamente su deuda, el efecto de pleno retorno a la legalidad, poniéndose fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido producida por la defraudación consumada con el inicial incumplimiento de las obligaciones tributarias, y desapareciendo de esta manera el reproche penal. Así lo establecen los apartados 1 y 4 del art. 305 CP.

Otra novedad importante es la introducida por el apartado 5 del art. 305, que posibilita a la Administración Tributaria a continuar con el procedimiento inspector de aplicación de los tributos en el que se aprecien los indicios de delito fiscal, liquidando la deuda vinculada al delito y procediendo a su posterior cobro por los órganos de recaudación. Es ésta la novedad más destacable del nuevo régimen, ya que sienta las bases del posterior Título VI. No hace falta repetir que se trata de una novedad importantísima que constituye un antes y un después en cuanto a la prejudicialidad penal en este ámbito.

Otra novedad muy relacionada con la anterior es la posibilidad que el apartado 5 del art. 305 otorga a la Administración tributaria de liquidar por separado elementos pertenecientes a una misma obligación tributaria. Mientras que la liquidación de los elementos no vinculados a delito seguirá la tramitación y revisión ordinarias; las liquidaciones vinculadas al posible delito contra la Hacienda Pública

5 ALONSO GALLO, J.: "El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012", *Actualidad jurídica Uria Menéndez*, núm. 34, 2013.

seguirán la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria. Se genera desde este momento la necesidad de reformar la legislación tributaria para dichos supuestos.

Como cuarta modificación, se introduce un nuevo apartado 6 que introduce un tipo atenuado del delito contra la Hacienda Pública, permitiendo a los órganos jurisdiccionales imponer la pena inferior en uno o dos grados, a quienes antes de que transcurran dos meses desde la citación como imputados satisfagan la deuda tributaria y reconozcan judicialmente los hechos, así como a aquéllos que colaboren activamente para la obtención de pruebas, el esclarecimiento de los hechos o la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito.

También introduce un nuevo art. 305 *bis*, en el que se establece el subtipo agravado del delito contra la Hacienda Pública. Se consideran como nuevos supuestos agravados de delito fiscal aquéllos en los que la cuantía de la cuota defraudada supera los 600 mil euros; la defraudación se comete en el seno de una organización criminal; o la utilización de personas, negocios, instrumentos o territorios dificulta la determinación de la identidad o patrimonio del verdadero obligado tributario o responsable del delito o la cuantía defraudada.

2. Piezas fundamentales de la reforma de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, en los casos de indicios de delito contra la Hacienda Pública.

Como vengo exponiendo a lo largo de este trabajo, la Ley 34/2015 implicó un antes y un después en la regulación del delito fiscal en sede tributaria. Así, esta Ley introdujo toda una serie de modificaciones en la LGT, encaminadas a desarrollar lo previamente dispuesto por el legislador tras la reforma del delito fiscal en sede penal⁶. Para ello, se introdujo un nuevo *Título VI en la LGT (arts. 250 a 259)*, que regula las "Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública". Estos artículos detallan las actuaciones a seguir por los órganos inspectores y recaudadores de la Administración tributaria en caso de existir indicios de delito fiscal. Básicamente, estos artículos desarrollan un nuevo procedimiento inspector al que se permite continuar su tramitación, aún tras la apreciación de la posible comisión de un ilícito penal y un procedimiento recaudador como consecuencia del mismo que no se paraliza, como regla general, por el enjuiciamiento de la defraudación en sede penal. Clave en este sentido resulta el art. 253 LGT que regula el procedimiento a seguir en el caso de que la Administración tributaria deba hacer uso del mecanismo de división que le permite liquidar por separado los elementos de la obligación tributaria vinculados

6 SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: "La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015", *Sumario de Fiscal e Impuestos CEF*, núm. 10, 2015.

al delito y los no vinculados al delito. Ahora bien, procede realizar aquí una crítica a la defectuosa técnica normativa con la que el legislador elaboró este Título VI y su posterior desarrollo reglamentario, lo que complica enormemente su interpretación y hace necesario que se consolide jurisprudencia al efecto que sirva para sentar las bases de este nuevo régimen, cuanto menos, confuso. En este sentido se pronuncia la reciente STS 3146/2019, de 25 de septiembre, así como los magistrados Don Nicolás Maurandi Guillén y Don Rafael Toledano Cantero en el voto particular que formulan: “Coincidimos con la sentencia mayoritaria en los defectos de técnica normativa que atribuye al texto de ese artículo 197 bis (...). Añadimos que el Título VI de la LGT también es técnicamente perfectible (...)”.

Respecto al régimen anterior, la situación existente en sede tributaria era muy diferente ya que la LGT imponía la obligada paralización y suspensión de la actividad administrativa de liquidación y cobro respecto de los elementos vinculados con el presunto delito. A continuación, se presenta una tabla clarificadora con las piezas fundamentales de la reforma de la Ley 34/2015 respecto al régimen anterior:

	ANTES LO 7/2012 Y LEY 34/2015	DESPUÉS LO 7/2012 Y LEY 34/2015
Elementos de la obligación tributaria no vinculados al delito	Liquidación y recaudación.	Liquidación y recaudación.
Elementos de la obligación tributaria vinculados al delito	Obligada paralización de las actuaciones administrativas de liquidación y cobro.	Continuación de las actuaciones administrativas de liquidación y cobro (a través del procedimiento especial del Título VI y su normativa de desarrollo).
Momento pertinente para trasladar el expediente a sede penal	Pase del tanto de culpa o remisión del expediente al Ministerio Fiscal de manera <i>inmediata</i> a la constatación de los indicios.	Pase del tanto de culpa o remisión del expediente al Ministerio Fiscal <i>una vez tramitado el procedimiento y dictada la liquidación provisional vinculada a delito</i> , salvo los casos excepcionales del art. 251 LGT.
Responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública	Debido a la imposibilidad de recaudación de la deuda tributaria vinculada a delito, conversión de la <i>totalidad de la deuda tributaria no ingresada</i> , incluidos sus intereses de demora, en parte de la responsabilidad civil derivada del delito.	La responsabilidad civil pasa a estar constituida sólo por la <i>parte de la deuda tributaria que la Administración no haya liquidado</i> por prescripción u otra causa legal más sus intereses de demora.

	ANTES LO 7/2012 Y LEY 34/2015	DESPUÉS LO 7/2012 Y LEY 34/2015
Obligación del presunto autor de un delito fiscal de pagar o garantizar la suspensión de la ejecutividad de la liquidación administrativa	No existía ya que no se liquidaba ni se abría el procedimiento de recaudación respecto al mismo. Por el contrario, quienes defraudaban en cuantías menores a 120 mil euros, sí debían pagar o garantizar la suspensión de la ejecutividad.	Trato idéntico para el presunto autor de un delito fiscal y para el mero infractor administrativo, ya que ambos están obligados a pagar la totalidad de la deuda o garantizar la suspensión de la ejecutividad de la liquidación administrativa porque las actuaciones administrativas de liquidación y recaudación continúan frente a ambos.
Autoridades que intervienen ante una defraudación tributaria de naturaleza delictiva	La judicial.	La administrativa y la judicial, actuando cada una de ellas en el ámbito que les es propio.
Comportamiento de la Administración tributaria respecto a la deuda tributaria vinculada a delito	Comportamiento pasivo, debiendo paralizar el procedimiento administrativo.	Comportamiento activo, pudiendo liquidar y recaudar.
Sujetos obligados al pago de la deuda tributaria vinculada a delito	El obligado tributario.	El obligado tributario y responsabilidad solidaria de los colaboradores o causantes de la deuda.

3. Cuadro de equivalencias entre el art. 305 CP y los preceptos de la LGT que se ocupan de desarrollarlo.

ART. 305 CP	PRECEPTOS LGT QUE LO DESARROLLAN
305.1 CP	Art. 252 LGT en lo que respecta a la regularización voluntaria y Disposición final 10ª LGT
305.2 CP	
305.3 CP	
305.4 CP	Art. 252 LGT: "Regularización voluntaria" y Disposición final 10ª LGT
305.5 CP PÁRRAFOS 1 Y 2	Art. 250 LGT: "Práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delitos contra la Hacienda Pública"
	Art. 251: Excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública
	Art. 253 LGT: Tramitación del procedimiento inspector en caso de que proceda practicar liquidación
	Art. 254 LGT: Impugnación de las liquidaciones
	Art. 257 LGT: "Efectos de la resolución judicial sobre la liquidación tributaria", en lo que respecta al ajuste de la liquidación administrativa a lo que finalmente se decide en el proceso penal
305.5 CP PÁRRAFO 3	Art. 255 LGT: Recaudación de la deuda tributaria en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública
305.6 CP	
305.7 CP	Disposición adicional 10ª LGT: Exacción de la responsabilidad civil y multa por delito contra la Hacienda Pública

Además, como sabemos, esta materia ha sido objeto de desarrollo en la LECrim y LJCA, así como en diversos reglamentos. Así, existen toda una serie de preceptos al margen de la LGT que desarrollan el articulado del Título VI y, por tanto, también el art. 305 CP. A continuación, se muestran en un cuadro las normas debidas a la reforma de la Ley 34/2015, que están al margen de la LGT y que son esenciales en esta materia:

ART. 305 CP	PRECEPTOS LGT QUE LO DESARROLLAN	NORMAS AL MARGEN DE LA LGT
305.1 CP	Art. 252 LGT en lo que respecta a la regularización voluntaria y Disposición final 10ª LGT	Orden del Ministerio de Hacienda aprobando los modelos para la regularización voluntaria ⁷
305.4 CP	Art. 252 LGT: "Regularización voluntaria" y Disposición final 10ª LGT	Orden del Ministerio de Hacienda aprobando los modelos para la regularización voluntaria
305.5 CP, PÁRRAFOS 1 Y 2	Art. 250 LGT: "Práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delitos contra la Hacienda Pública"	Art. 197 bis RGIT
	Art. 251: Excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública	Art. 197 ter RGIT
	Art. 253 LGT: Tramitación del procedimiento inspector en caso de que proceda practicar liquidación	Art. 197 quater RGIT
	Art. 254 LGT: Impugnación de las liquidaciones	Disposición adicional décima de la LICA
	Art. 257 LGT: "Efectos de la resolución judicial sobre la liquidación tributaria", en lo que respecta al ajuste de la liquidación administrativa a lo que finalmente se decide en el proceso penal	Art. 197 sexies RGIT y art. 999 LECrim
305.5 CP, PÁRRAFO 3	Art. 255 LGT: Recaudación de la deuda tributaria en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública	Art. 73.3 RGR en lo que respecta a la suspensión del procedimiento de apremio asociado al cobro de una liquidación vinculada a delito + Título X bis LECrim (arts. 621 bis y ter LECRIM) en lo que respecta a la suspensión por parte del Juez penal de la ejecución de la liquidación vinculada a delito
305.7 CP	Disposición adicional 10ª LGT: Exacción de la responsabilidad civil y multa por delito contra la Hacienda Pública	Art. 128 RGR

7 Proyecto de Orden HAC por la que se desarrolla la disposición final décima de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

V. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN LEGAL.

Como regla general, el nuevo régimen legal se aplicará a todos aquellos procedimientos que se inicien una vez haya entrado en vigor la Ley 34/2015. Por tanto, cualquier persona que haya defraudado a cualquier Hacienda Pública española en más de 120 mil euros podrá ser comprobada, investigada, cobrada y sancionada por los órganos de aplicación de los tributos, y no única y exclusivamente por los órganos jurisdiccionales penales como ocurría antes. Ahora bien, tras la reforma penal operada por la LO 7/2012, se establece que serán castigados todos aquéllos que defrauden cuantías superiores a 120 mil euros, salvo los obligados tributarios que hayan regularizado su situación tributaria, produciéndose ésta cuando se lleva a cabo el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria de manera espontánea, o lo que es lo mismo, antes de que al contribuyente se le haya notificado el inicio de actuaciones penales o tributarias respecto a su persona.

En el mismo sentido, el art. 252 LGT establece que la Administración tributaria no pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, ni remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, cuando el obligado tributario haya regularizado su situación tributaria.

De estos artículos se desprende el mecanismo legal al que pueden acogerse los obligados tributarios para evitar la aplicación del procedimiento especial del Título VI. En este sentido se pronuncia el Preámbulo de la LO 7/2012, que configura la regularización como “el verdadero reverso del delito”, que neutraliza el desvalor de la conducta defraudatoria y del resultado, poniendo fin a la lesión del bien jurídico protegido producida por la defraudación consumada con el inicial incumplimiento de las obligaciones tributarias⁸.

Para potenciar estas actuaciones, la Disposición final décima de la Ley 34/2015 establece la necesidad de aprobar, mediante Orden del Ministro de Hacienda los modelos para llevar a cabo la regularización voluntaria de la deuda tributaria. Fue el 4 de febrero de 2020 cuando el Ministerio de Hacienda publicó el Proyecto de Orden para la regularización de la deuda tributaria prevista en el art. 252 LGT.

Las facultades de la Administración tributaria en estos supuestos no quedan de ningún modo limitadas. De hecho, el legislador de la Ley 34/2015 se ocupó de otorgar amplias facultades a la Administración tributaria en estos supuestos; así, el último párrafo del art. 252 LGT habilita a la Administración Tributaria a comprobar e investigar el completo reconocimiento y pago de las obligaciones tributarias, aún en el caso de que éstas ya estuvieran administrativamente prescritas, por lo que la

8 SABADELL CARNICERO, C.: “La regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal”, en ARGENTE ÁLVAREZ, J. (coord.): *El Delito Fiscal*, CISS, Valencia, núm. 61, 2009, pp. 203-221.

Administración tributaria podrá iniciar un procedimiento de gestión o inspección encaminado a tales fines. No obstante, si se piensa detenidamente, existe cierta razonabilidad en esta previsión legal debido a la diferencia de plazos existentes para la prescripción tributaria y penal. Así, se intenta paliar la posible existencia de un perjuicio mayor en el caso de que el contribuyente, aparentando haber procedido a regularizar su ya prescrita deuda tributaria, no lo hubiese hecho de manera completa y veraz, de manera que la Administración tributaria no podría iniciar un procedimiento de gestión o inspección dictando la correspondiente liquidación y tampoco sería posible, a tenor de los arts. 304 CP y 252 LGT, incoar un procedimiento penal que persiguiese al defraudador por los mismos hechos. Por lo tanto, interpretando *a sensu contrario* el art. 251 LGT, si de dichas facultades de comprobación respecto al completo pago de la deuda tributaria se deriva la falta de certeza en cuanto a la existencia de dicha regularización, la Administración tributaria deberá proceder a pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal o a remitir el expediente al Ministerio Fiscal, ya que ella misma no habrá sido capaz de dilucidar, haciendo uso de sus facultades de comprobación e investigación, si se ha llevado a cabo de manera correcta el completo pago de la deuda.

VI. PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS EN EL CASO DE INDICIOS DE DELITO FISCAL.

I. Notas del procedimiento desarrollado por el Título VI LGT.

Se trata de un *procedimiento especial*, ya que en su virtud se hace posible para la Administración Tributaria la práctica de *dos liquidaciones diferentes* referidas a una misma obligación tributaria: una vinculada al presunto delito; y otra sin vinculación al mismo, situación novedosa y exclusiva para estos supuestos. Además, parece que la intención del legislador al posibilitar la práctica de dos liquidaciones es remarcar las diferencias existentes entre el régimen a seguir por los órganos de inspección a la hora de practicar cada una de ellas, siguiéndose el procedimiento inspector ordinario del Título III o el especial del Título VI en virtud de si se aprecian en el mismo indicios o no de delito. Así, el art. 250.3 LGT establece que la liquidación relacionada con conceptos tributarios no vinculados al presunto delito se ajustará al procedimiento ordinario del Capítulo IV del Título III de la Ley. Mientras que, por su parte, el art. 250.I LGT establece que, la liquidación de aquellos elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados con el posible delito se ajustará a lo establecido en el Título VI. Otro indicio de que nos encontramos ante un procedimiento especial lo dilucidamos en el hecho de que las liquidaciones administrativas vinculadas con el posible delito contra la Hacienda Pública que se dictan siguiendo los trámites establecidos en este Título VI, no pueden ser objeto del procedimiento de revisión ordinario en vía administrativa establecido en el Título V de la LGT. Por tanto, no son susceptibles del previo y facultativo recurso

de reposición, ni de la preceptiva reclamación económico-administrativa, así como tampoco de un posterior recurso contencioso-administrativo.

Además, las liquidaciones vinculadas a un presunto delito contra la Hacienda Pública no son consecuencia de un acta previa del tipo que sea, sino de una propuesta de liquidación vinculada a delito, peculiaridad que no hace sino reforzar la idea de que nos encontramos ante un procedimiento especial.

Por si todos estos argumentos no acabasen de convencernos, encontramos también el Preámbulo de la Ley 34/2015, el cual establece que, como consecuencia de la reforma operada por ésta en la LGT, “se practicará una liquidación administrativa, a cuyo efecto se regula un procedimiento específico que (...) incorpora significativas modificaciones en la fase de terminación del mismo respecto de la liquidación vinculada al delito”.

Otra de las notas del procedimiento inspector del Título VI es la alta complejidad del mismo. Se trata de un régimen verdaderamente complicado de entender por los operadores jurídicos que deben aplicarlo. Tampoco ayuda la poca jurisprudencia existente sobre el tema y, además, las sentencias que existen son más desafortunadas que aclaratorias. Esta complejidad se ve incrementada por el hecho de que estamos ante un régimen enormemente disperso, cuya completa regulación debe buscarse en numerosos textos legales y reglamentarios. Además, el tiempo que el legislador tarda en introducir las modificaciones acordadas en los distintos textos tributarios es elevado.

Además de tardío y disperso, este régimen es “*técnicamente perfectible*”⁹, incorporando preceptos que distan mucho de ser claros y que, además, incurren en defectos de redacción impropios de un instrumento normativo de dicho calado. Todo ello complica enormemente la aplicación del mismo por los operadores jurídicos, así como su dilucidación por los órganos jurisdiccionales que deben interpretarlo.

2. Procedimientos de aplicación de los tributos a los que queda circunscrito este régimen legal.

No cabe ninguna duda de la circunscripción del procedimiento especial del Título VI al procedimiento de recaudación para poder llevar a cabo en sede administrativa el cobro de deudas vinculadas a un posible delito contra la Hacienda Pública. Sin embargo, la cuestión resulta más compleja al intentar vislumbrar el previo procedimiento de comprobación e investigación al que debe quedar circunscrito. La cuestión es confusa, debido a que ni el Título VI de la LGT, ni

⁹ Expresión utilizada en el voto particular de la STS 25 septiembre 2019 (RAJ 2019, 3146) por los magistrados Don Nicolás Maurandi Guillen y Don Rafael Toledano Cantero.

tampoco el RGIT, aclaran de manera rotunda si este régimen legal puede tener lugar tanto en un procedimiento de inspección como en uno de gestión. No obstante, si acudimos a los textos legales, se puede llegar a la conclusión de que este régimen está ideado para encajar dentro de un procedimiento inspector y el consiguiente proceso de recaudación que de éste se deriva. Así, parece que el legislador va dejando pistas de ello en distintos artículos. Algunos ejemplos son la ubicación del Capítulo IV "Actuaciones en supuestos de delito contra la Hacienda Pública", introducido por el RD 1070/2017, dentro del Título V del RGIT "Actuaciones y procedimiento de inspección" y la afirmación del art. 197 bis del RD 1065/2007 en la que se establece que, si la apreciación de indicios de delito contra la Hacienda Pública se produce en el seno de un procedimiento inspector, se seguirá la tramitación prevista en el Título VI de la LGT.

Además, también debe tenerse en cuenta el limitado carácter de los medios de comprobación de los que puede servirse la Administración Tributaria en el seno de un procedimiento de gestión y la importancia de las defraudaciones que constituyen delito contra la Hacienda Pública, pues éstas son de cuantía elevada y suelen esconder una trama fraudulenta compleja detrás. Sin embargo, el legislador no acaba de aclararlo y, además, nada impide que se aprecie un posible delito cuando se está tramitando un procedimiento de gestión si se da el caso de que, de pronto, los órganos de gestión se encuentran con que la cuota defraudada es superior a 120 mil euros.

Se vuelve todavía más compleja la situación cuando parece vislumbrarse una diferencia esencial en la tramitación dependiendo del procedimiento en el que se aprecien los indicios del delito. Así, el art. 250 LGT y el art. 197 bis RGIT establecen que, cuando se aprecien indicios de delito fiscal -de manera generalizada, sin especificar en el seno de qué tipo de procedimiento en concreto deben apreciarse los mismos- se pasará el tanto de culpa o se remitirá el expediente al Ministerio Fiscal. Sin embargo, luego establecen que, cuando dichos indicios se aprecien en el seno de un procedimiento inspector se seguirá lo dispuesto en el Título VI. En este sentido, dentro del Título VI, el art. 253.I LGT, establece que el pase del tanto de culpa a la jurisdicción penal o la remisión del expediente al Ministerio Fiscal se hará una vez ya se haya dictado la liquidación vinculada a delito. De todo ello, pueden extraerse dos conclusiones:

- De apreciarse indicios de delito contra la Hacienda Pública en el seno de un procedimiento de gestión, la ley ordena que se pase de manera *inmediata* el traslado del expediente al Ministerio Fiscal o el pase del tanto de culpa a la jurisdicción penal. Por tanto, no corresponderá aquí la práctica de ninguna liquidación, absteniéndose la Administración tributaria de continuar el procedimiento administrativo, que

quedará suspendido hasta que el órgano penal se pronuncie sobre la existencia o no de delito.

- En el seno de un procedimiento inspector, sin embargo, no se pasará el tanto de culpa ni se remitirá el expediente al Ministerio Fiscal de manera inmediata, sino que habrá que esperar a que se haya dictado la correspondiente liquidación de los elementos vinculados con el posible delito, siempre y cuando no estemos ante uno de los casos del art. 251 LGT.

Parece pues que la intención del legislador con la introducción de este régimen no es otra que la de reducir la presión en las unidades gestoras y aumentar la del gran contribuyente, pasando de manera selectiva las actuaciones constitutivas de un presunto delito fiscal a inspección.

3. Resultado de la aplicación de este régimen legal.

El apartado 5 del art. 305 CP estableció, tras la reforma operada por la LO 7/2012, un novedoso mecanismo de división de las liquidaciones tributarias, de manera que cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y los que sí se encuentren vinculados con él. Ahora bien, el resultado de aplicar este nuevo procedimiento de inspección no será siempre la formalización de dos liquidaciones tributarias, ya que tanto el art. 253.3 LGT, como el art. 197 *quinquies* RGIT, establecen que, sólo procederá la práctica de dos liquidaciones cuando por un mismo concepto impositivo y período existan elementos respecto de los cuales se aprecie una conducta dolosa que pueda constituir delito fiscal, junto con otros respecto de los que no se aprecie dicha conducta. El propio Preámbulo de la Ley 34/2015 en su apartado IV establece esta posibilidad. Por tanto, el resultado de este régimen legal dependerá de la situación en la que nos encontremos. Así:

1ª) Si todos los elementos cuya regularización se pretende están vinculados al posible delito por apreciarse en todos ellos una conducta dolosa de defraudación, procederá dictar una única liquidación vinculada a delito siguiendo el procedimiento especial establecido en el Título VI y cuyas actuaciones recaudatorias dirigidas al cobro no se paralizarán, como regla general, con motivo del inicio del proceso penal, salvo lo establecido en los arts. 621 *bis* y 621 *ter* de la LECrim.

2ª) Si sólo algunos elementos constitutivos de la deuda tributaria están vinculados al posible delito por constituir una conducta dolosa, mientras que otros no se encuentran vinculados al mismo por no apreciarse en ellos ninguna intencionalidad de defraudación, procederá efectuar dos liquidaciones separadas:

a) Una liquidación vinculada a delito que seguirá la tramitación que al efecto establecen los arts. 253 y 197 *quater* RGIT y que se sujetará al régimen de revisión especial que al efecto se establece en el Título VI, y;

b) Una liquidación ordinaria que seguirá las reglas generales establecidas en el Capítulo IV del Título III de la LGT y cuya revisión seguirá la vía administrativa ordinaria que al efecto establece el Título V de la LGT.

3ª) De encontrarnos ante algunos de los tres supuestos establecidos en el art. 251 LGT, habrá que diferenciar dos situaciones:

a) Si algunos elementos están vinculados al posible delito y otros no, sólo procederá dictar una liquidación ordinaria respecto a aquellos elementos del concepto y período impositivo que no constituyen una conducta típica de delito fiscal, y deberá esperarse al pronunciamiento judicial para ver si procede dictar, respecto de los elementos vinculados al delito, una liquidación ordinaria -por no apreciarse en vía penal la existencia de delito- o si, por el contrario, no cabe dictar ningún tipo de resolución administrativa por haber recaído sentencia condenatoria firme.

b) De no darse esta separación y estar, por tanto, todos los conceptos impositivos vinculados al presunto delito, no procederá en estos casos la práctica de ninguna liquidación, quedando el procedimiento inspector suspendido hasta que no se dicte sentencia firme o tenga lugar el sobreseimiento, o archivo de actuaciones, o bien el Ministerio Fiscal devuelva el expediente.

4. Supuestos en los que no se aplica el régimen especial del Título VI y diferencias procedimentales.

Tras la reforma de la LGT operada por la Ley 34/2015, hemos visto que siguiendo el procedimiento especial del Título VI, la Administración Tributaria está habilitada para practicar una liquidación vinculada a delito cuando en el seno de un procedimiento inspector aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública o bien, dos liquidaciones, una de los elementos de la deuda tributaria vinculados con el presunto delito y otra de los elementos no vinculados al presunto delito. Pues bien, el art. 251 LGT regula 3 supuestos que constituyen excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública:

- Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el art. 131 CP.

- Cuando de resultados de la investigación o comprobación, no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirle a un obligado tributario concreto.

- Cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación.

No obstante, la lista del art. 251 no es exhaustiva, ya que el art. 197 *ter* RGIT establece que también podrán derivarse excepciones a la práctica de liquidaciones vinculadas a delito de otras disposiciones legales. Por otro lado, tampoco se aplicará este régimen especial en aquellos supuestos en los que los indicios del presunto delito contra la Hacienda Pública se aprecien en el seno de un procedimiento de gestión, ya que el procedimiento especial del Título VI es de aplicación exclusiva por los órganos de inspección.

La diferencia procedimental más importante en los casos del art. 251 LGT será que la Administración Tributaria no estará facultada para la terminación del procedimiento respecto a aquellos elementos de la obligación tributaria vinculados al presunto delito. En lugar de practicarse la correspondiente liquidación vinculada a delito, estos procedimientos se entenderán *suspendidos* desde el mismo momento en que el órgano competente de la Administración Tributaria interponga la denuncia o querrela. A mi entender, éste debe interponer la misma *inmediatamente* después de apreciar los indicios de delito para no demorar más el proceso en vía administrativa y evitar así, posibles perjuicios tanto para los obligados tributarios por la posible inseguridad jurídica que podría suponerles, como para la deuda tributaria en sí misma por la posibilidad de que se dificulten las posibilidades de cobro de la misma. En este sentido, el art. 251.2 LGT establece que se entenderá *suspendido* el procedimiento inspector hasta que en vía judicial penal se dicte sentencia firme, sobreseimiento o archivo de las actuaciones, así como si se produce la devolución del expediente por parte del Ministerio Fiscal. Conviene aclarar que el art. 197 *ter* RGIT establece que estas excepciones afectarán exclusivamente al concepto impositivo y periodo respecto del que concurra la circunstancia por la que no procede dictar la liquidación vinculada a delito, por lo que, respecto al resto de circunstancias, se seguirá la tramitación especial del Título VI establecida por la Ley 34/2015. Se observa como lo que se trata de conseguir a toda costa por el legislador es el cobro de la deuda tributaria, a pesar de que para ello en ocasiones, se llegue a comprometer la seguridad jurídica al establecerse un régimen verdaderamente complejo que no solo prevé la posibilidad de practicar dos liquidaciones sino que, además, también permite que respecto a todos los elementos que deberían acabar regularizándose en una misma liquidación vinculada a delito se suspenda el procedimiento respecto a algunos y se continúe respecto a otros.

La regla es diferente para el caso de que se hubiese iniciado un procedimiento sancionador, ya que éste deberá entenderse *concluido* y no suspendido, desde el mismo momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción penal o se remita el expediente al Ministerio Fiscal en virtud de lo establecido en el apartado 2 del art. 251 LGT. Esto es así por aplicación del principio *ne bis in ídem* que rige en nuestro ordenamiento jurídico. No puede continuarse un procedimiento cuyo fin es sancionar conductas que ya van a ser enjuiciadas en un procedimiento penal. Todo ello, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador si finalmente no se apreciara delito y de acuerdo con los hechos que, en su caso, los tribunales hubieran considerado probados.

Otra gran diferencia procedimental respecto al procedimiento de inspección del Título VI es la que se establece en el apartado 2° del art. 197 *ter* RGIT, pues en estos casos *no se concederá trámite de audiencia o alegaciones al obligado tributario*, sino que se procederá a trasladar inmediatamente el expediente al órgano de la Administración Tributaria competente para interponer la denuncia o querrela, para que proceda a su remisión a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal, previo informe del órgano de la Administración Tributaria con funciones de asesoramiento jurídico. Probablemente la intención del legislador al suprimir este trámite sea agilizar el traslado del expediente a sede penal, prescindiendo de un trámite que se producirá, de una manera u otra, en el seno del proceso penal o bien, en el seno del posterior proceso administrativo que vuelva a tramitarse en caso de que en sede judicial no se aprecie finalmente delito.

5. Incidencia del procedimiento del Título VI en el procedimiento sancionador¹⁰.

El art. 250 LGT establece en su apartado segundo que, en los supuestos en que se inicie un procedimiento inspector del Título VI, la Administración Tributaria se abstendrá de iniciar o de continuar un procedimiento sancionador por los mismos hechos. Además, este procedimiento sancionador se entenderá concluido, en todo caso, con el pase del tanto de culpa a la jurisdicción penal o con la remisión del expediente al Ministerio Fiscal que lleve a cabo el órgano competente de la Administración Tributaria. Ahora bien, el mismo artículo establece que, si tras la correspondiente investigación penal, no se apreciase por el Tribunal la existencia de delito fiscal, la Administración Tributaria podrá iniciar un nuevo procedimiento sancionador teniendo en cuenta los hechos que los tribunales hubiesen considerado probados, disposición que evita que se dejen impunes conductas que, a pesar de no ser constitutivas de una infracción delictiva, sí lo son de una infracción administrativa. También se establece en el art. 250 LGT que una sentencia condenatoria en el orden penal impedirá la imposición

¹⁰ Aunque el régimen sancionador no se incluye en el concepto legal de aplicación de los tributos, según el art. 83.I LGT, esta cuestión se plantea aquí siguiendo en este caso la falta de sistemática del propio legislador en el Título VI de la LGT.

de una sanción administrativa por los mismos hechos, disposición que se apoya en el importantísimo principio *ne bis in idem*, principio general del Derecho que goza de reconocimiento constitucional (art. 25.1 CE) y que tiene la función garantizadora de evitar que recaiga una doble sanción por unos mismos hechos cuando existe idéntico fundamento para el reproche penal y administrativo, y no media una relación de sujeción especial del ciudadano con la Administración (FJ 2º STS 1184/2017, de 15 de marzo). Esta sentencia también se pronuncia sobre los efectos que una sentencia absolutoria en el orden penal puede tener respecto a la posterior incoación de un procedimiento administrativo sancionador, quedando éste vinculado por los hechos que el órgano jurisdiccional penal hubiese considerado probados. Así, se establece que: “En el supuesto de que la sentencia penal sea absolutoria, no cabe sostener, la prohibición genérica de un pronunciamiento administrativo sancionador, porque lo que excluye es la doble sanción y no el doble pronunciamiento. La sentencia penal absolutoria no bloquea las posteriores actuaciones administrativas sancionadoras, pero sus declaraciones sobre los hechos probados inciden necesariamente sobre la resolución administrativa”.

Por su parte, con las modificaciones introducidas por el RD 1072/2017 en el RST también se reguló esta cuestión. Así, el art. 32 del RST estableció de forma pormenorizada las consecuencias que tendrá para los procedimientos sancionadores el pase del tanto de culpa a la jurisdicción penal o la remisión del expediente al Ministerio Fiscal, diferenciando 3 situaciones:

- Si al tiempo de la remisión del expediente o del pase del tanto de culpa, no se hubiese iniciado todavía un procedimiento tributario sancionador por los mismos hechos, la Administración tributaria deberá abstenerse de iniciarlo.

- Si al tiempo de la remisión del expediente o del pase del tanto de culpa, sí se hubiese iniciado ya un procedimiento sancionador tributario, la Administración tributaria deberá abstenerse de continuar la tramitación del mismo, dándose por concluido.

- Si al tiempo de la remisión del expediente o del pase del tanto de culpa, ya hubiese recaído sanción tributaria por los mismos hechos, deberá suspenderse la ejecución de ésta.

Este mismo artículo establece que las mismas consecuencias tendrán lugar en el seno de cualquier procedimiento sancionador cuando la Administración Tributaria tenga noticias de que existe un procedimiento penal en curso que está investigando los mismos hechos, aunque no se haya producido de su parte el pase del tanto de culpa a la jurisdicción o la remisión del expediente al Ministerio Fiscal.

6. Particularidades de la liquidación tributaria vinculada a delito respecto a las demás liquidaciones definidas en la LGT.

El apartado 4 del art. 101 LGT, modificado por la Ley 34/2015, establece que las liquidaciones vinculadas a delito tendrán siempre y, en todo caso, la consideración de provisionales. Cabe destacar el Preámbulo de la Ley 34/2015, en el que se indica que el procedimiento inspector especial del Título VI incorpora significativas modificaciones en la fase de terminación respecto al procedimiento de inspección ordinario. Concretamente, la liquidación vinculada a delito presenta una serie de particularidades respecto a las liquidaciones en las que no concurren los elementos típicos delictivos.

Por lo que respecta al plano formal o procedimental, la primera gran diferencia entre una liquidación ordinaria y una liquidación vinculada a delito es que esta última no tiene su origen en un acta previa de inspección, por lo que no se da al obligado tributario la posibilidad de firmar la misma en acuerdo, conformidad o disconformidad. Al contrario, el art. 253.I LGT establece que el origen de las liquidaciones vinculadas a delito será una propuesta de liquidación vinculada a delito con la que se otorgará un trámite de audiencia de 15 días naturales para posibles alegaciones del obligado tributario. Otra gran diferencia es la que se establece en virtud del art. 253.I, párrafo cuarto de la LGT ya que, para poder dictar una liquidación vinculada a delito, el órgano competente para liquidar precisa de la previa o simultánea autorización del órgano de la Administración Tributaria competente para interponer la denuncia o querrela. Otra importante diferencia procedimental exclusiva de la tramitación del procedimiento inspector del Título VI es la que se establece para los defectos procedimentales en virtud del art. 253.I, párrafo 3º, LGT, y es que, una vez se haya dictado la correspondiente liquidación vinculada a delito, los posibles defectos procedimentales en que haya incurrido la Administración no supondrán, en ningún caso, la extinción total o parcial de la obligación tributaria vinculada a delito, ni se considerará que no se ha interrumpido la prescripción y tampoco tendrán carácter de espontáneos los ingresos que el obligado tributario pudiera haber realizado durante la tramitación de dicho procedimiento defectuoso. La justificación de este régimen particular respecto a los defectos procedimentales se ofrece por el legislador en el Preámbulo de la Ley 34/2015, cuando establece que: “La imposibilidad de tratamiento de dichas irregularidades se ajusta a los reiterados pronunciamientos de la jurisdicción penal emitidos al amparo de la normativa preexistente rehusando el tratamiento de cuestiones procedimentales administrativas previas que no tienen incidencia en el enjuiciamiento de un hecho de naturaleza delictiva”. Ahora bien, en virtud de lo establecido en dicho art. 253.I LGT, si se produce la devolución del expediente por parte del Ministerio Fiscal o en el proceso penal no se aprecia delito por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria, los órganos

inspectores volverán a tramitar el procedimiento inspector de acuerdo con las normas ordinarias del Capítulo IV del Título III y dichos defectos formales en los que se haya incurrido serán alegables cuando se recurra contra la liquidación por la vía ordinaria, teniendo los efectos que normalmente se aprecien por los tribunales. Otra diferencia procedimental de las liquidaciones tributarias vinculadas a delito es el hecho de que, para poder proceder a su notificación al obligado tributario y, por tanto, poder dar por finalizado el procedimiento inspector especial del Título VI, es necesario que una vez la liquidación ha sido dictada, la Administración Tributaria pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remita el expediente al Ministerio Fiscal. Se exige pues un trámite adicional para dar por concluido el procedimiento inspector que consiste en el posterior pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente o en la remisión del expediente al Ministerio Fiscal (art. 197.4 *quater* RGIT). Por último, el régimen de revisión e impugnación de las liquidaciones vinculadas a delito no es la vía administrativa ordinaria del Título V de la LGT, ni tampoco el posterior recurso contencioso-administrativo. Por el contrario, tal y como se establece en el art. 254 LGT, éstas serán revisables única y exclusivamente por el orden penal.

En cuanto a la perspectiva sustantiva o de contenido, lo primero que debe tenerse en cuenta es que, en las liquidaciones vinculadas a delito, a diferencia de lo que se establece en el art. 101 LGT, siempre resultará una cantidad a ingresar. Además, esta cantidad a ingresar será siempre superior a 120 mil euros pues es esta la cantidad que se establece en el tipo delictivo del art. 305 CP. Además, el contenido de esta liquidación deberá siempre ajustarse a lo que finalmente se determine en el procedimiento penal que enjuicie el presunto delito contra la Hacienda Pública, en virtud de lo dispuesto tanto en el art. 257 LGT, como en el art. 197 *sexies* RGIT.

7. Peculiaridades de las liquidaciones vinculadas a delito en cuanto a la presunción de legalidad y ejecutividad inmediata de cualquier acto administrativo.

Según lo establecido en los arts. 39.1 y 98 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, la regla general es que los actos de las Administraciones Públicas sujetos a Derecho Administrativo se presumen válidos y son ejecutivos desde el momento en que se dictan. Por su parte, el art. 144 LGT establece el valor probatorio de las actas que tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motivan su formalización, salvo que se acredite lo contrario. Es decir, en el procedimiento ordinario de inspección, lo que se consigna en un acta se presume probado y además cierto. Ahora bien, la cosa cambia cuando nos encontramos ante un procedimiento especial del Título VI. Como sabemos, este procedimiento terminará con una liquidación vinculada a delito que regularizará todos aquellos

elementos de la deuda tributaria en los que se aprecie la conducta defraudatoria típica.

En este caso, como bien establece el modificado art. 101.4 letra c) LGT, estas liquidaciones tienen siempre el carácter de provisionales, debido a que su contenido debe ajustarse a lo que posteriormente se establezca en el proceso penal que enjuicie el presunto delito (art. 257 LGT y art. 197 *sexies* RGIT). Por lo tanto, no se considera que reúnan todos los caracteres de los actos administrativos. Al contrario, sólo en el caso de los arts. 257.1 a), primer párrafo, LGT y 197.2 a) *sexies* RGIT, esto es, cuando la cuota defraudada determinada en el proceso penal es idéntica a la liquidada en vía administrativa, no será necesario modificar la liquidación realizada, por lo que está sí gozará de legalidad y ejecutividad inmediata. En caso contrario, la liquidación vinculada a delito deberá *modificarse* para adaptarla a la nueva cuantía defraudada que se haya establecido en el proceso penal, o bien será *anulada* cuando no se aprecie la existencia de delito por inexistencia de la obligación tributaria, e incluso se procederá a la *retroacción de actuaciones* para que se dicte una liquidación administrativa ordinaria cuando no se aprecie la existencia de delito por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria.

Por lo tanto, la legalidad e inmediata ejecutividad propia de todos los actos administrativos presenta matices en las liquidaciones vinculadas a delito que se dictan como actos resolutorios del procedimiento especial del Título VI, debido a la supremacía en esta sede del orden penal. Así pues, el juez o tribunal que esté enjuiciando la posible defraudación será el encargado de liquidar definitivamente la deuda tributaria, ya que siempre tendrá la última palabra respecto a la cuantía defraudada e incluso respecto a la existencia o no de dicha defraudación.

8. Particularidad en el régimen legal de recaudación de las liquidaciones vinculadas al delito.

Como ya sabemos, tras la reforma penal operada por la LO 7/2012, la regla general cuando los órganos inspectores aprecian indicios de delito contra la Hacienda Pública pasa a ser la práctica de una liquidación especial vinculada a delito y el desarrollo de las actuaciones recaudatorias de la deuda tributaria cuantificada a través de la misma. Concretamente, el apartado 5, párrafo 3 del art. 305 CP establece las líneas directrices a desarrollar posteriormente en sede tributaria. Así, la Ley 34/2015, introdujo los nuevos arts. 255, 256 y 258 LGT, relacionados estrechamente con las actuaciones a desarrollar para lograr el cobro de la deuda tributaria vinculada a delito. Hay que destacar que el art. 255 LGT establece respecto a las actuaciones administrativas dirigidas al cobro de la deuda tributaria vinculada, que éstas se regirán por las normas generales del procedimiento de recaudación, excepto las especialidades que en este sentido se establezcan en el Título VI. Procedemos en este apartado a estudiar dichas especialidades.

En primer lugar, y en concordancia con lo establecido en sede penal, el art. 255 LGT establece que, respecto a las liquidaciones que se dicten en relación con aquellos elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados con el posible delito, la existencia del procedimiento penal no paralizará las actuaciones administrativas dirigidas al cobro de la deuda tributaria liquidada, salvo que el Juez así lo hubiese acordado. Observamos aquí la primera potestad del Juez de lo Penal, quien podrá acordar la paralización de la ejecución de la deuda tributaria. Así, el Juez de lo Penal que esté conociendo de la posible defraudación tras el pase del tanto de culpa o la remisión del expediente por los órganos de la Administración Tributaria, puede suspender la ejecutividad del acto de liquidación vinculado a delito. El procedimiento que se debe seguir para ello es el establecido en el Título X bis de la LECrim (arts. 621 bis y 621 ter). Este Título fue introducido por la Disposición final primera de la Ley 34/2015. En términos generales, este procedimiento para obtener la suspensión de la ejecutividad de la liquidación vinculada a delito podrá iniciarse tanto de oficio como a instancia de parte y, como regla general, deberá prestarse garantía suficiente para cubrir el importe de la liquidación administrativa practicada, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que corresponderían si se ejecutase la misma (art. 621 bis. 3 de la LECrim). Además, el apartado 6 de este mismo artículo prevé la posibilidad de que el Juez, excepcionalmente, acuerde la suspensión de la ejecutividad aun si el obligado tributario no hubiese podido prestar garantías, siempre y cuando, a juicio del Juez, de dicha ejecución pudiesen derivarse daños irreparables o de muy difícil reparación.

Un precepto que, en un primer momento, podría llamar la atención en esta sede es el apartado 3 del art. 73 RGR, apartado introducido por el RD 10771/2017 debido a que establece que la suspensión del procedimiento de apremio asociado al cobro de una liquidación vinculada a delito, tanto en sede del deudor principal como en sede del responsable, se tramitará y resolverá de acuerdo con el régimen regulado en los arts. 255, 256 y 258.3 LGT. Pues bien, esta disposición puede resultar contradictoria con lo anteriormente indicado, ya que estos tres preceptos no establecen ninguna particularidad especial. Al contrario, lo más probable tras la lectura de estos tres preceptos es pensar que el legislador establece como cauce válido para la suspensión del procedimiento de apremio asociado al cobro de una liquidación vinculada a delito, la impugnación por la vía administrativa general del Título V. Así, si el obligado tributario o el responsable del pago de la deuda vinculada a delito quisiese suspender el procedimiento de apremio iniciado contra el mismo, debería interponer recurso de reposición o reclamación económico-administrativa. Por lo tanto, el procedimiento administrativo de apremio no será lo que corresponda suspender al Juez de lo Penal y éste continuará, salvo que se impugne y suspenda en vía administrativa ordinaria. Ahora bien, una vez abierta la vía penal, lo que corresponderá suspender al Juez Penal serán

las verdaderas actuaciones materiales dirigidas al cobro de la deuda, esto es, la enajenación de los bienes y derechos embargados. Así, el encargado de proceder a la suspensión de la enajenación de los bienes y derechos embargados será el Juez de lo Penal que esté conociendo de la defraudación, pero la suspensión del procedimiento de apremio será competencia de los órganos administrativos de revisión. Nos encontramos aquí, ante un problema de mixtificación de vías que únicamente se explica si tenemos en cuenta lo establecido en el art. 163.I LGT: “El procedimiento de apremio es exclusivamente administrativo. La competencia para entender del mismo y resolver todas sus incidencias corresponde únicamente a la Administración tributaria”. Parece pues, que el legislador ha querido respetar este exclusivo conocimiento administrativo, de manera que el Juez Penal no tiene en esta sede potestad alguna. Por tanto, el procedimiento de apremio podrá llevarse a cabo por parte de los órganos de la Administración, quienes están habilitados para proceder al embargo de bienes suficientes del obligado tributario o responsable, si éstos no pagan en el período que se abre con la notificación de la providencia de apremio. Ahora bien, lo que nunca será posible para estos órganos será proceder a la enajenación o realización de dichos bienes embargados cuando el Juez de lo Penal haya decretado la suspensión de la ejecución del acto liquidador. En estos casos, deberá esperarse a que recaiga sentencia condenatoria firme que confirme total o parcialmente la liquidación vinculada a delito.

Una vez dictada sentencia condenatoria, la responsabilidad civil y la pena de multa se acumularán al procedimiento administrativo de apremio que, en su caso, se siga contra el deudor, en virtud de lo establecido en el art. 128 RGR y Disposición adicional décima de la LGT. Además, dichos órganos de la Administración Tributaria deberán informar al Juez o Tribunal sentenciador de la tramitación e incidentes relativos a la ejecución encomendada, en virtud de lo establecido en el art. 117.3 de la Constitución Española. Esto podría plantear un problema constitucional, ya que los órganos administrativos sólo informan al órgano jurisdiccional, cuando lo que establece nuestra Constitución es que “el ejercicio de la potestad jurisdiccional en todo tipo de procesos, ejecutando y haciendo ejecutar lo juzgado, corresponde exclusivamente a los Juzgados y Tribunales”. Otra disposición que también respalda la idea aquí sostenida de que el procedimiento administrativo de apremio continuará es la Disposición adicional decimonovena de la LGT, en virtud de la cual se otorga a los órganos de recaudación de la AEAT las competencias necesarias para investigar bajo supervisión judicial, el patrimonio que pueda resultar afecto al pago de las deudas tributarias vinculadas al delito. Potestad que resulta ciertamente necesaria si se quiere proceder al embargo de dicho patrimonio para asegurar el pago de las cantidades adeudadas a la Administración Tributaria.

Por último, también se considera relevante hacer una breve mención en este apartado a la facultad del Juez Penal de determinar en la sentencia que dicte, la concreta cuantía defraudada que el obligado tributario deberá satisfacer a los órganos recaudadores de la Administración Tributaria. Así pues, se establecen en el art. 257 LGT y en el art. 197 *sexies* RGIT toda una serie de reglas sobre cómo proceder para ajustar la cuantía a la que judicialmente se ha condenado al defraudador con la previa cuantía ya recaudada por la Administración Tributaria.

VII. CONCLUSIONES.

Algunas reflexiones que, a modo de conclusión, se entiende interesante realizar respecto a este régimen especial establecido por el legislador en el Título VI de la LGT son:

- La falta de sistemática del legislador en cuanto a la elaboración y redacción del Título VI, algo que resulta intolerable desde el punto de vista de la seguridad jurídica y la confianza legítima que todo ordenamiento jurídico debe proporcionar. Serían necesarios mejores legisladores, sobre todo en un tema tan complejo como el que aquí he estudiado en el que se vuelve vital que se legisle bien y con sentido común, especialmente si se piensa todo lo que hay en juego cada vez que se comete un delito contra la Hacienda Pública. En estos casos, se ve comprometida de una forma gravemente insolidaria la obligación constitucional que todos los ciudadanos tenemos de contribuir al sostenimiento del Estado del bienestar.

- Las enormes facultades con que se dota a la Administración Tributaria a través de este régimen para conseguir una lucha eficaz contra el fraude fiscal. El legislador que instauró este régimen se preocupó en todo momento de otorgar amplias facultades a la Administración Tributaria en comparación con el régimen inspector ordinario, así como con la anterior situación existente. De esta manera, se dota a los órganos de aplicación de los tributos de amplísimas facultades hasta ahora nunca desempeñadas por ellos, rozando en numerosas ocasiones la inconstitucionalidad, en un intento desesperado por conseguir el pronto pago de las deudas tributarias vinculadas a delito.

- El carácter represivo de este régimen respecto a los comportamientos fraudulentos y delictivos como objetivo encomiable. Así pues, si pensamos en la situación anterior a la entrada en vigor del Título VI, la inexistencia de la práctica de liquidación por parte de la Administración Tributaria suponía para los contribuyentes defraudadores de cuantías constitutivas de delito fiscal "entrar en un limbo", ya que si se les investigaba por la vía penal de delito fiscal en lugar de liquidarles en vía administrativa, fácilmente podían pasar varios años hasta producirse algún avance en el orden penal respecto a su situación. Esto provocaba que, cuando al final se les juzgaba, ya eran más que insolventes. Debe desatascarse

pues el gran avance en la lucha contra el fraude fiscal y en el recrudecimiento de la persecución de las conductas típicas de delito contra la Hacienda Pública que este régimen ha supuesto.

- La necesidad apremiante de una jurisprudencia sólida y uniforme que dé consistencia a este sistema. Se trata de un régimen que todavía se halla en fase de génesis y al que queda mucho camino por delante para ser un régimen claro, por lo que habrá que esperar a que, con el paso del tiempo, tanto la jurisprudencia como la doctrina sienten sus bases.

BIBLIOGRAFÍA

ALONSO GALLO, J.: "El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012", *Actualidad jurídica Uría Menéndez*, núm. 34, 2013.

BELTRÁN GIRÓN, F.: "El proyecto de ley de reforma del art. 305 del Código Penal: principales novedades", *Carta Tributaria, Monografías*, núm. 20, 2012.

CALVO VÉRGEZ, J.: "El nuevo delito fiscal tras la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre", *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 3, 2013.

SABADELL CARNICERO, C.: "La regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal", en ARGENTE ÁLVAREZ, J. (coord.): *El Delito Fiscal*, CISS, Valencia, núm. 61, 2009.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: "La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015", *Sumario de Fiscal e Impuestos CEF*, núm. 10, 2015.