

I.- INTRODUCCIÓN.

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) modificó la regulación del delito contra la Hacienda Pública.

Esta modificación incluía referencias a las actuaciones de la Administración tributaria lo que inevitablemente conducía a una modificación de la legislación general tributaria.

Pues bien, recientemente se ha aprobado en Álava una importante modificación de la Norma Foral General Tributaria que, en lo que ahora interesa, incorpora un nuevo título dedicado precisamente a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública.

El presente trabajo parte de la regulación introducida en Álava que, en esta materia, transcribe la reforma operada en la Ley General Tributaria y tiene por objeto comentar el contenido de este nuevo título dedicado a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública.

II.- LEGISLACIÓN ANTERIOR.

Hasta la reciente reforma que seguidamente se va a comentar, la Administración tributaria tenía que paralizar sus actuaciones en los casos que considerase que podía existir un delito contra la Hacienda Pública.

Esta paralización de las actuaciones administrativas obedecía a la conjunción de dos principios, por una parte el de non bis in ídem (esto es, no es posible sancionar dos veces por la misma con-

ducta) y, por otra parte el que acoge la primacía del orden penal sobre el administrativo.

La reforma acometida recientemente pretende precisamente evitar la paralización del procedimiento administrativo de naturaleza tributaria en los supuestos en que se detecte la posible existencia de un delito contra la Hacienda Pública.

A este respecto, la exposición de motivos de la ley que reforma la Ley General Tributaria y que introduce la nueva regulación de las actuaciones a desarrollar por la Administración tributaria en los casos de la existencia de un posible delito contra la Hacienda Pública, contiene un resumen bastante acertado de las características de la nueva regulación.

Así, esta nueva legislación parte de considerar que la legislación anterior dispensaba un injustificado trato de favor al obligado tributario que pasaba a ser considerado como presunto autor de un delito contra la Hacienda Pública frente a quién se configuraba como mero infractor administrativo, ya que este último tenía que pagar o garantizar la suspensión de la ejecutividad del acto administrativo.

Partiendo de lo anterior, y lo inaceptable que parece dicha situación, se pretende una nueva ordenación de esta materia cuyas características básicas se pueden resumir de la siguiente forma.

- Se considera necesario regular un procedimiento administrativo que permita practicar liquidaciones tributarias y efectuar el cobro de las deudas tributarias resultantes de dichas liquidaciones aún en los supuestos en los que se inicie la tramitación de un procedimiento penal.
- La regla general será la práctica de liquidación tributaria y el desarrollo de las actuaciones recaudatorias de la deuda tributaria,

(*) Jefe del Servicio de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava.

sin perjuicio de que en determinados casos proceda la paralización de las actuaciones, sin practicar liquidación, en tanto en cuanto no exista un pronunciamiento en sede judicial.

- De forma más concreta, como seguidamente se va a comentar con más detalle, se establece la separación entre la liquidación de elementos de la obligación tributaria que se encuentran vinculados con un posible delito contra la Hacienda Pública y la liquidación de aquellos elementos de la obligación tributaria que no tengan esta vinculación con el posible delito contra la Hacienda Pública.

Con esta nueva regulación se intenta superar, tal como se ha señalado anteriormente, la situación existente antes de la reforma que se caracterizaba por la paralización de las actuaciones administrativas de liquidación de la deuda tributaria.

Finalmente hay que resaltar la preferencia del orden penal sobre el administrativo en dos aspectos:

- Por una parte, corresponde al juez penal la posibilidad de suspender las actuaciones administrativas de cobro.
- Por otra parte, se establece un obligado ajuste de la liquidación tributaria a los hechos que el juez penal considere probados.

III.- CONTENIDO DEL ARTÍCULO 305 DEL CÓDIGO PENAL, RELACIONADO CON LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.

Antes de introducirnos en la nueva regulación de la Norma Foral General Tributaria en la materia que nos ocupa, se considera conveniente señalar, al menos de forma resumida, la regulación sustantiva del delito contra la Hacienda Pública. Este resumen puede ser el siguiente:

Quién por acción u omisión defraude a la Hacienda Pública (a)

eludiendo el pago de tributos (b)

siempre que la cuantía de la cuota defraudada (c) exceda de 120.000 euros (d)

será castigado con la pena de prisión (e) y multa (f), salvo que hubiere regularizado su situación tributaria (g).

En casos en que concurran determinadas circunstancias (h) el delito contra la Hacienda Pública será castigado con una pena de prisión más elevada (i) y una mayor multa (j).

Notas al cuadro anterior:

(a) Estatal, autonómica, foral o local.

(b) O cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando indebidamente beneficios fiscales.

(c) O el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados.

(d) Si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se tendrá en cuenta lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural.

Ahora bien, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad de 120.000 euros.

En los demás supuestos la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible es susceptible de liquidación.

(e) De uno a cinco años.

(f) Del tanto al séxtuplo de la cuantía defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados.

Además de las penas indicadas se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de 3 a 6 años.

(g) Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria.

Esta situación se tiene que producir:

- antes de que la Administración tributaria le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o

- O en el caso de que dichas actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local, interponga querrela o denuncia contra el obligado tributario
- o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

Igualmente se producen los efectos de la regularización cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa.

La regularización de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, hubiera podido haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria.

(h) Estas circunstancias son las siguientes:

- Que la cuantía de la cuota defraudada exceda de 600.000 euros.
- Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal.
- Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito.

(i) De dos a seis años.

(j) Del doble al séxtuplo de la cuota defraudada. Además en este régimen especial, además de las penas indicadas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de cuatro a ocho años.

Junto a lo anterior, la regulación contenida en el Código penal tiene dos referencias concretas a procedimientos tributarios que merecen ser destacadas. Estas dos referencias son las siguientes:

1.- En el supuesto que la Administración tributaria aprecie indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada. Así:

- Por una parte practicará liquidación por los conceptos y cuantías que no se

encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

Esta liquidación seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de cualquier liquidación tributaria.

- Por otra, practicará liquidación por los conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

Esta liquidación seguirá la tramitación que expresamente establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que, tal como se ha señalado anteriormente, finalmente se ajuste la liquidación administrativa a lo que se decida en el proceso penal.

2.- La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria.

De esta forma la Administración tributaria podrá iniciar las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el Juez acuerde 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 en los casos en que aprecie que la ejecución puede ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación.

En definitiva, se habilita a la Administración para que, a pesar de la existencia de un procedimiento penal por un posible delito contra la Hacienda Pública, pueda liquidar tanto los elementos de la obligación tributaria vinculados a dicho posible delito, como los elementos no vinculados al mismo y, también pueda realizar actuaciones de recaudación de las deudas tributarias resultantes de las liquidaciones administrativas practicadas.

IV.- ESQUEMA DE LA NUEVA REGULACIÓN EN MATERIA DE ACTUACIONES EN LOS CASOS DE DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.

A continuación se va a comentar el contenido del nuevo título introducido en la Norma Foral General Tributaria dedicado a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública.

A modo de resumen esta legislación se puede sistematizar de la siguiente forma:

- Práctica de liquidaciones tributarias por la Administración.
- Regularización voluntaria.
- Procedimiento de inspección en caso de que proceda practicar liquidación.
- Impugnación de las liquidaciones practicadas por la Administración.
- Recaudación de la deuda liquidada.
- Efectos que produce la resolución judicial sobre la liquidación tributaria.
- Responsables.

A continuación se comenta brevemente cada uno de estos apartados.

V.- PRÁCTICA DE LIQUIDACIONES POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

1.- Regla general.

La nueva regulación parte de la siguiente premisa general: la comunicación a la Autoridad correspondiente de la posible existencia de delito contra la Hacienda Pública no va a impedir que la Administración practique liquidación y proceda a la recaudación de la deuda tributaria a pesar de que no haya concluido el procedimiento penal.

De esta forma, en el supuesto que la Administración tributaria considere que existen indicios de

delito fiscal no por ello parará sus actuaciones, sino que continuará la tramitación del procedimiento administrativo pasando la correspondiente comunicación a la jurisdicción competente o remitiendo el expediente al Ministerio Fiscal.

Esta continuación del expediente tributario, salvas determinadas excepciones a las que se va a hacer referencia seguidamente, implica la posibilidad de practicar liquidación tributaria. Para ello la Administración diferenciará entre:

- Por una parte, los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y
- Por otra parte, los elementos de la referida obligación tributaria que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

Una vez diferenciados los elementos de la obligación tributaria tal como se acaba de indicar, la Administración tributaria procederá a practicar liquidaciones diferentes. Así:

- Por una parte, practicará liquidación de los elementos de la obligación tributaria que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

Esta liquidación se ajustará al procedimiento ordinario de práctica de liquidaciones.

- Por otra parte, practicará liquidación de los elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

Esta segunda liquidación se ajustará al procedimiento contenido en el nuevo título de la Norma Foral General Tributaria que es objeto del presente comentario.

En estos casos, la Administración (vinculación con posible delito contra la Hacienda Pública) se abstendrá de iniciar o continuar el procedimiento sancionador correspon-

diente a los hechos que generan la práctica de esta liquidación. En el supuesto de haberse iniciado el procedimiento sancionador o de no haber concluido con anterioridad, se entenderá producida la conclusión en el mismo momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal.

Esta conclusión o abstención de inicio del procedimiento sancionador se entiende sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un procedimiento sancionador en los casos en que no se haya apreciado la existencia de delito contra la Hacienda Pública. Ahora bien, en estos supuestos la Administración tributaria iniciará el procedimiento administrativo sancionador teniendo en cuenta los hechos que los Tribunales hayan considerado probados.

Ahora bien, la existencia de una sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos.

2.- Excepciones a la práctica de liquidaciones.

Se ha comentado anteriormente que en el supuesto de que la Administración tributaria considere que existen indicios de delito contra la Hacienda Pública continuará la tramitación del procedimiento administrativo pasando la correspondiente comunicación a la jurisdicción competente o remitiendo el expediente al Ministerio Fiscal. Esta continuación del expediente tributario implica, tal como se acaba de señalar, la posibilidad de practicar liquidación tributaria.

Ahora bien, existen ciertos supuestos en que la Administración tributaria debe abstenerse de practicar liquidación respecto de los elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública. Estos supuestos son los siguientes:

a.- Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito.

La prescripción del delito se produce, por regla general, en los siguientes períodos de tiempo:

- A los 20 años cuando la pena máxima señalada al delito es de prisión de 15 o más años.
- A los 15 años cuando la pena máxima señalada es de inhabilitación por más de 10 años o prisión por más de 10 años y menos de 15.
- A los 10 años cuando la pena máxima señalada sea prisión o inhabilitación por más de 5 años y no exceda de 10.
- A los 5 años en los demás delitos, excepto los delitos leves y los delitos de injurias y calumnias que prescriben al año.

b.- Cuando de la investigación o comprobación administrativa no puede determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no sea posible atribuirla a un obligado tributario concreto.

c.- Cuando la liquidación administrativa pueda perjudicar, de cualquier forma, la investigación o comprobación de la defraudación.

En el caso que se produzca alguno de estos supuestos, la Administración tributaria, junto al escrito de denuncia o de querrela, remitirá también el acuerdo motivado en el que justifique la concurrencia de alguna de las circunstancias determinantes de la decisión administrativa de no proceder a dictar liquidación tributaria.

¿Qué sucede en estos casos en que no se practica liquidación tributaria? La Administración no iniciará o parará, si ya está iniciado, el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

Respecto al procedimiento sancionador se aplica el régimen general, esto es, este procedimiento se considerará concluido en el mismo instante en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal. Naturalmente podrá iniciarse otro procedimiento sancionador si la autoridad judicial no aprecia delito contra la Hacienda Pública. Este nuevo procedimiento sancionador habrá de tener en cuenta, lógicamente, los hechos que los Tribunales hayan considerado probados.

Igualmente hay que tener en cuenta que si la sentencia judicial es condenatoria ello impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos.

¿Qué sucede si la Administración tributaria, respecto de los hechos denunciados, realiza actuaciones de comprobación e investigación durante el período de suspensión? La consecuencia es que estas actuaciones administrativas se considerarán inexistentes.

Naturalmente todo lo anterior parte de la consideración o apreciación de la Administración de que puede existir un delito contra la Hacienda Pública. Ahora bien, caso que finalmente se determine que no existe tal delito, la Administración tributaria podrá iniciar o continuar las actuaciones administrativas pertinentes, eso sí respetando los hechos que los órganos judiciales hayan considerado probados. Estas actuaciones administrativas de inicio o continuación deben efectuarse en un determinado plazo, que es el siguiente:

- En el periodo que reste hasta la conclusión del plazo general establecido para las actuaciones del procedimiento de comprobación e investigación. Esto es, en el plazo de 18 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio este procedimiento, teniendo en cuenta que este plazo puede ampliarse por otro período que no podrá exceder de 12 meses, cuando concurren determinadas circunstancias, o
- En el plazo de 6 meses si éste plazo es superior al anterior. Este plazo de 6 meses se emp-

ieza a contar desde la recepción por parte de la Administración de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal.

VI.- REGULARIZACIÓN VOLUNTARIA.

Anteriormente se ha señalado que el delito contra la Hacienda Pública se caracteriza, con carácter general y en el marco de las especificaciones señaladas anteriormente, porque, bien por acción o bien por omisión, se defrauda a la Hacienda Pública eludiendo el pago de tributos siempre que la cuantía de la cuota defraudada exceda de 120.000 euros.

Pero señalado lo anterior se introduce una excepción, al señalarse expresamente "salvo que (se) hubiera regularizado su situación tributaria".

Lo anterior conduce a afirmar que existe la posibilidad de evitar que la Administración tributaria traslade la correspondiente comunicación, esto es el tanto de culpa, a la jurisdicción competente o proceda a remitir el expediente al Ministerio Fiscal, en aquellos casos en que se hubiera regularizado la situación tributaria.

A este respecto la exposición de motivos de la Ley General Tributaria define el concepto de regularización como el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria. De esta forma, la regularización se configura como el reverso del delito, haciendo posible el pleno retorno a la legalidad y poniendo fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido producida por la defraudación. Además, la falta de certeza en cuanto a la existencia de dicha regularización determinará el pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la remisión del expediente al Ministerio Fiscal.

Por lo tanto es importante configurar o establecer el concepto de regularización voluntaria lo que conduce a preguntarse cuando se entiende, a efectos de lo que se está comentando, que el obligado tributario ha regularizado su situación tributaria.

La respuesta a este interrogante es que existe regularización voluntaria cuando se haya reconocido de forma íntegra la deuda tributaria (esto es, la cuota o cantidad a ingresar, los intereses de demora, los recargos por declaración extemporánea, los recargos del período ejecutivo y los recargos exigibles sobre la base o cuota a favor de la Hacienda Foral o de otros entes públicos) y, además, se haya procedido a su pago.

A efectos del ingreso de la deuda tributaria, el interesado debe presentar la correspondiente autoliquidación e ingresarla al mismo tiempo. Naturalmente si los tributos regularizados voluntariamente se liquidan mediante la presentación inicial de la oportuna declaración tributaria, el obligado tributario deberá presentar dicha declaración, procediendo al ingreso de la totalidad de la deuda tributaria liquidada por la Administración en el plazo para el pago establecido al efecto.

Puede ocurrir que la regularización se hubiese producido una vez prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. En estos casos, todo lo señalado anteriormente también resulta de aplicación.

Señalado lo anterior cabe preguntarse en qué momento se ha de producir esta regularización voluntaria. Pues bien, el obligado tributario ha de regularizar su situación tributaria antes de que:

- se le hubiera notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de la deuda tributaria objeto de la regularización o
- caso de que tales actuaciones de comprobación o investigación no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración tributaria, interponga querrela o denuncia contra el obligado tributario, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

VII.- TRAMITACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN EN CASO DE QUE PROCEDA PRACTICAR LIQUIDACIÓN.

Haciendo un resumen de lo comentado hasta ahora, se puede señalar que en los casos en que la Administración tributaria considera que existen indicios de delito contra la Hacienda Pública y no concurren las circunstancias que impiden dictar liquidación (circunstancias a las que se ha hecho referencia anteriormente), procederá formalizar una propuesta de liquidación vinculada a delito.

En esta liquidación se expresarán los hechos y fundamentos de derecho en los que se basa la misma.

Esta propuesta de liquidación se notificará al obligado tributario concediéndole un plazo de 15 días naturales (contados a partir del siguiente al de notificación de la propuesta de liquidación) para que alegue lo que estime oportuno.

Por consiguiente la Administración tributaria elabora una propuesta de liquidación vinculada a delito y se la notifica al interesado para que éste alegue lo que estime conviene a su derecho.

Llegados a este punto procedimental es interesante especialmente la regulación relacionada con la existencia de defectos procedimentales. Esto es, ¿qué efectos producen los defectos en la elaboración y tramitación de los actos administrativos?

La respuesta a esta pregunta, o mejor dicho el fundamento a la respuesta a esta pregunta lo recoge la exposición de motivos de la Ley General Tributaria que señala que en la tramitación de los expedientes vinculados a delito contra la Hacienda Pública debe partirse de la premisa consistente en que las normas pueden acotar un régimen jurídico diferente para las distintas deudas de derecho público en función de su particular naturaleza. Dentro del ámbito tributario, continua señalando la citada exposición de motivos, resulta necesario establecer normas sustantivas específicas para las deudas tributarias derivadas de la forma más grave de defraudación

tributaria, como es el delito contra la Hacienda Pública que, por su singularidad, tienen también un tratamiento procedimental diferente que se inicia en el ámbito administrativo y concluye en el judicial.

Este régimen jurídico propio, en lo que ahora interesa, excluye la extinción total o parcial de la deuda por la concurrencia de defectos o dilaciones en el procedimiento administrativo de comprobación. Esta especial disposición es coherente con las pautas comunes de una correcta represión de los comportamientos delictivos que no se compadece con el hecho de que éstos pudiesen quedar impunes por meras cuestiones relacionadas con irregularidades en la tramitación estrictamente administrativa del expediente de comprobación que no afectan ni cuestionan la existencia o cuantía de la defraudación de naturaleza delictiva. La necesaria aplicación de esas normas sustantivas específicas exige que las liquidaciones vinculadas a delitos contra la Hacienda Pública se sujeten a una tramitación singular en la que, por coherencia con el régimen sustantivo aplicable, no serán objeto de análisis aquellas cuestiones que no guarden relación con la extinción total o parcial de la obligación tributaria como son, en esta clase de deudas, las dilaciones o defectos procedimentales. En este sentido, 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.

Consecuencia de esta argumentación contenida en la exposición de motivos de la ley que procede a reformar la Ley General Tributaria, expresamente se establece que, en ningún caso, los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa producirán los siguientes efectos:

- De extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada a delito.

- Con carácter general, la normativa general tributaria señala que la interrupción injustificada del procedimiento de comprobación e investigación por no realizarse actuación alguna durante más de 6 meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento, no determina la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

- No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo general de duración de este procedimiento.
- Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos. También se considerarán espontáneos los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo general de duración del procedimiento y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras.

Pues bien, estos efectos tampoco se generan en el caso que se comenta en relación con las actuaciones desarrolladas por la Administración tributaria tendentes a la liquidación de la deuda tributaria vinculada a delito, sin perjuicio de los efectos que pudiesen derivarse en caso de devolución del expediente por el Ministerio Fiscal o en caso de resolución judicial firme que obligue a practicar el ajuste que se va a comentar seguidamente para los casos en que no se aprecie la existencia de delito contra la Hacienda Pública.

Siguiendo con el procedimiento de comprobación e investigación en el caso que se practique liquidación vinculada a delito hay que señalar que, transcurrido el plazo establecido para el trámite de audiencia al interesado, se procederá por parte de la Administración tributaria a analizar las alegaciones que se hayan podido formular y, a continuación, procederá a dictar la liquidación administrativa junto con la autorización previa o simultánea para interponer la denuncia o querrela.

Dictada la liquidación administrativa, la Administración tributaria pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal (este pase del tanto de culpa o remisión del expediente interrumpirá los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y a imponer la sanción) y el procedimiento de comprobación finalizará respecto de los elementos de la obligación tributaria regularizados mediante la liquidación practicada.

Esta liquidación se notificará al obligado tributario advirtiéndole de que el periodo voluntario de ingreso comenzará a computarse una vez que sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querrela correspondiente,

¿Qué sucede en el caso que se produzca la inadmisión de la denuncia o querrela? La producción de esta situación determinará la retroacción de las actuaciones de comprobación e investigación al momento anterior a aquel en que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito. Ante esta situación la Administración procederá a formalizar el acta que corresponda; acta que se tramitará de acuerdo con las normas generales.

Este procedimiento de comprobación e investigación debe finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo general de duración de las actuaciones de comprobación e investigación o en el plazo de 6 meses, si éste último plazo es superior al anterior. Este plazo de terminación de las actuaciones de comprobación e investigación se computa desde la

recepción por el órgano competente que deba continuar el procedimiento de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal.

Naturalmente se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación.

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

A los efectos de cuantificar ambas liquidaciones, se formalizará una propuesta de liquidación vinculada al delito y un acta de inspección, de acuerdo con las siguientes normas:

- a.- La propuesta de liquidación vinculada a delito comprenderá los elementos que hayan sido objeto de declaración a los que se sumarán todos aquellos elementos en los que se aprecie dolo, y se restarán los ajustes a favor del obligado tributario a los que éste tenga derecho, así como las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota que le correspondan. Si la declaración presentada tenía cuota a ingresar, ésta se descontará para el cálculo de esta propuesta de liquidación.
- b.- La propuesta de liquidación contenida en el acta comprenderá todos los elementos comprobados, con independencia de que estén o no vinculados con el posible delito, y se deducirá la cantidad resultante de la propuesta de liquidación a que se ha hecho referencia en el caso de la liquidación anterior.

Ahora bien, se establece la posibilidad (posibilidad que corresponde al obligado) de optar por la aplicación de un sistema de cálculo de ambas cuotas basado en la aplicación proporcional de las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota, en los términos que se determinen reglamentariamente.

Esta opción deberá comunicarse a la Administración en el plazo de alegaciones posterior a la notificación de la propuesta de liquidación vinculada al delito.

En definitiva, como señala la exposición de motivos de la reforma de la Ley General Tributaria, "con una clara vocación garantista para el obligado tributario, inspirada en la aplicación del principio de mínima intervención de la norma penal, se fija una regla general según la cual todas las partidas a compensar o deducir en base o en cuota a favor del mismo se imputarán a la liquidación vinculada al delito, dándose al obligado, sin embargo, la posibilidad de optar por un sistema de distribución proporcional de tales partidas".

VIII.- IMPUGNACIÓN DE LAS LIQUIDACIONES.

Se ha señalado anteriormente que una vez diferenciados los elementos de la obligación tributaria se procederá a practicar liquidaciones diferentes en función de su vinculación, o no, con el delito contra la Hacienda Pública.

En el presente apartado se va a hacer referencia a la impugnación de estas liquidaciones. Así:

- Liquidación de la obligación tributaria que se encuentre vinculada con el posible delito contra la Hacienda Pública.

Frente a esta liquidación tributaria no cabe recurso o reclamación en vía administrativa, sin perjuicio del ajuste que proceda efectuar de acuerdo con lo que se determine en el proceso penal, correspondiendo al Juez penal determinar la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública que hubiese sido liquidada.

- Liquidación de la obligación tributaria que no se encuentre vinculada con el posible delito contra la Hacienda Pública.

Frente a esta liquidación, que resulte de la regularización de los elementos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito, cabrá interponer los recursos y reclamaciones previstos con carácter general para actuar contra los actos de la Administración tributaria.

IX.- RECAUDACIÓN DE LA DEUDA LIQUIDADA EN CASO DE EXISTENCIA DE INDICIOS DE DELITO FISCAL.

Junto a la práctica de liquidación en los casos de posible existencia de delito fiscal, la otra novedad que presenta la nueva regulación consiste en la activación de los mecanismos de recaudación.

De esta forma, la deuda tributaria nacida de la liquidación de la obligación tributaria que se encuentre vinculada con el posible delito contra la Hacienda Pública se caracteriza, en lo que se refiere a la recaudación, en que ésta no se ve paralizada por la existencia del procedimiento penal por delito fiscal. Ello implica que en estos casos las actuaciones administrativas dirigidas al cobro de la deuda tributaria liquidada no se paralizan, salvo que el Juez acuerde expresamente la suspensión de dichas actuaciones de ejecución.

Estas actuaciones administrativas de recaudación se rigen por las normas generales, salvo las concretas especialidades establecidas en este nuevo título de la Norma Foral General Tributaria objeto del presente comentario, que regula las actuaciones y procedimientos en materia de delito contra la Hacienda Pública.

Así, una vez que conste admitida la denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública, la Administración tributaria procederá a notificar al obligado tributario el inicio del período voluntario de pago requiriéndole para que realice el ingreso de la deuda tributaria liquidada en los plazos generales de ingreso.

Causas de oposición frente a las actuaciones de recaudación.

En los casos anteriores, esto, en las deudas surgidas como consecuencia de liquidación de la obligación tributaria vinculada al posible delito contra la Hacienda Pública, y frente a los actos de recaudación desarrollados para el cobro de la deuda tributaria liquidada, únicamente cabe oponer los siguientes motivos:

a.- Los motivos de oposición establecidos contra la providencia de apremio, esto es:

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

b.- Los motivos de oposición contra la diligencia de embargo:

- Extinción de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
- Falta de notificación de la providencia de apremio.
- Incumplimiento de las normas reguladoras del embargo contenidas en esta Norma Foral.
- Suspensión del procedimiento de recaudación.
- Tener concedido un aplazamiento o fraccionamiento de pago.

c.- Los motivos de oposición contra el acuerdo de enajenación de los bienes y derechos embargados a que se ha hecho referencia anteriormente.

Respecto a la revisión de las actuaciones recaudatorias llevadas a cabo por la Administración hay que señalar que la misma se realizará conforme a las reglas generales contenidas en la Norma Foral General Tributaria, esto es, a través fundamentalmente de los procedimientos especiales de revisión, recurso de reposición y reclamación económico-administrativa.

X.- EFECTOS DE LA RESOLUCIÓN JUDICIAL SOBRE LA LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA.

La liquidación dictada por la Administración tributaria en los supuestos de vinculación a un posible delito contra la Hacienda Pública se ajustará, lógicamente, a lo que se determine finalmente en el proceso penal en relación con la existencia y la cuantía de la defraudación.

Por consiguiente, una vez conocida la decisión judicial, habrá que realizar el correspondiente ajuste en la liquidación tributaria. Este ajuste se realizará de diferente modo en función del pronunciamiento judicial. Así:

a.- Si en el proceso penal se aprecia la existencia de delito contra la Hacienda Pública y, consecuentemente, se dicta sentencia condenatoria y en dicho proceso se determina una cuota defraudada que es:

- Idéntica a la liquidada: en este caso no es preciso realizar ningún ajuste en la liquidación, excepto lógicamente en materia intereses de demora y en los recargos que correspondan.
- Diferente a la liquidada en más o en menos: en este caso sí procede realizar el ajuste oportuno en la liquidación. Ahora bien este ajuste parte del mantenimiento del acto inicial que ha de ser rectificado de acuerdo con la

sentencia para ajustarse a la cuantía fijada en el proceso penal como cuota defraudada.

Esta modificación, que debe realizar la Administración tributaria, no afectará a la validez de las actuaciones recaudatorias realizadas respecto, lógicamente, de la cuantía confirmada en el proceso penal.

Naturalmente si la cuantía defraudada que se determinara en el proceso penal es inferior a la fijada por la Administración se aplicarán las normas relacionadas con las devoluciones de ingresos y el reembolso del coste de las garantías.

b.- Si en el proceso penal no se apreciara la existencia de delito fiscal:

- Por inexistencia de la obligación tributaria: la liquidación administrativa deberá ser anulada, siendo de aplicación las normas reguladoras de las devoluciones de ingresos y el reembolso de coste de las garantías.

- Por motivo diferente del anterior (esto es por motivo diferente de la inexistencia de obligación tributaria): en este caso lo que procede es la retroacción de las actuaciones de comprobación e investigación al momento anterior al que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito, teniendo en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados, procediendo la formalización del acta, que se tramitará de acuerdo con lo establecido en las normas generales.

En este caso el procedimiento de comprobación e investigación deberá finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo establecido por la Norma Foral

General Tributaria para la terminación de estas actuaciones o en el plazo de 6 meses, si éste último fuera un plazo superior al anterior. Este plazo de terminación del procedimiento empezará a contarse desde la recepción del expediente por el órgano competente para la reanudación de las actuaciones.

Respecto a los intereses de demora hay que señalar que los mismos se exigirán por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento administrativo. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con las reglas generales, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación.

Esta liquidación se sujetará al régimen de revisión y recursos propios de cualquier liquidación tributaria, si bien no podrán ser objeto de impugnación los hechos considerados probados en la sentencia judicial.

XI.- RESPONSABLES.

La exposición de motivos de la reforma de la Ley General Tributaria destaca que la misma pretende eliminar "situaciones de privilegio y situar al presunto delincuente en la misma posición de cualquier otro deudor tributario. En coherencia con dicha finalidad se hace preciso establecer un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria basado en la condición de causante o colaborador en la defraudación, cualificada, además, por la necesidad de la condición de imputado en el proceso penal."

Continua señalando la citada exposición de motivos que "la declaración de responsabilidad en estos supuestos posibilitará la actuación de la Administración tributaria en orden al cobro de la deuda tributaria, liquidada en origen al obligado tributario sujeto pasivo, en sede de responsable,

llevando a sus últimos efectos el mandato de la modificación penal en cuanto a la recaudación de la deuda tributaria liquidada vinculada al presunto delito."

Señalado lo anterior, y entrando en la regulación articulada, en los casos en que se practique liquidación de los elementos de la obligación tributaria vinculados con un posible delito contra la Hacienda Pública, la normativa considera responsables solidarios de la deuda tributaria resultante de dicha liquidación a quienes hubieren sido causantes o hubiesen colaborado activamente en la realización de los actos que den lugar a dicha liquidación y se encuentren imputados en el proceso penal iniciado por el delito denunciado o hubieran sido condenados como consecuencia del citado proceso.

En estos casos, y en materia de prescripción, hay que tener en cuenta que, por regla general, interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, se extiende la interrupción a todos los demás obligados, incluidos los responsables.

A este respecto hay que tener en cuenta que en el recurso o reclamación contra el acuerdo que declare esta responsabilidad solidaria únicamente cabe impugnar el alcance global de dicha responsabilidad.

¿Qué sucede en el caso de que en el proceso penal se acuerde el sobreseimiento o absolución respecto de cualquiera de estos responsables? En estos casos la declaración de su responsabilidad será anulada, siendo de aplicación las normas generales reguladoras de las devoluciones y reembolso del coste de garantías.

Igualmente, y en relación con dichas liquidaciones, también resultarán de aplicación los siguientes supuestos generales de responsabilidad solidaria:

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

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

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

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

Respecto al plazo del procedimiento de declaración de responsabilidad hay que tener en cuenta que el mismo se suspenderá durante el tiempo que transcurra desde la presentación de la denuncia o querrela ante el Ministerio Fiscal o el órgano judicial hasta la imputación formal de los encausados.

Respecto las medidas cautelares adoptadas durante la tramitación del procedimiento de declaración de responsabilidad hay que tener en cuenta que sus efectos cesan en el plazo de 24 meses desde su adopción.

Además, si se hubieran adoptado antes del inicio de la tramitación, una vez dictada la liquidación (vinculada a posible delito fiscal) podrá ampliarse el plazo mediante acuerdo motivado, sin que la ampliación total de las medidas adoptadas pueda exceder de 18 meses.

Finalmente indicar que estas medidas podrán convertirse en embargos del procedimiento de apremio iniciado para el cobro de la liquidación practicada.

Si con posterioridad a su adopción, se solicitara al órgano judicial penal competente la suspensión contemplada en el apartado 5 del artículo 305 del Código Penal, las medidas adoptadas se notificarán al Ministerio Fiscal y al citado órgano judicial y se mantendrán hasta que este último adopte la decisión procedente sobre su conservación o levantamiento.

