



**CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL**

**JOSÉ LUIS TERRERO CHACÓN, SECRETARIO GENERAL DEL  
CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL.**

**CERTIFICO: QUE EL PLENO DEL CONSEJO GENERAL DEL PODER  
JUDICIAL, EN SU REUNIÓN DEL DÍA DE LA FECHA, HA APROBADO  
EL INFORME AL ANTEPROYECTO DE LA LEY DE MODIFICACIÓN  
PARCIAL DE LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL  
TRIBUTARIA**

**I  
ANTECEDENTES**

Con fecha 29 de agosto de 2014 ha tenido entrada en el Registro del Consejo General del Poder Judicial (en adelante CGPJ), el texto del Anteproyecto de la Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante Anteproyecto), remitido por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a efectos de emisión del preceptivo Informe conforme a lo previsto en artículo 561 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (en adelante LOPJ).

La Comisión Permanente por Acuerdo 5.1, de fecha 2 de septiembre de 2014, designó Ponente del presente informe al Excmo. Sr. D. Francisco Gerardo Martínez Tristán.



**CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL**

## **II CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE LA FUNCIÓN CONSULTIVA DEL CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL**

La función consultiva del CGPJ a que se refiere el vigente artículo 561 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (LOPJ), redacción dada por LO 4/2013, de 28 de junio, de reforma del Consejo General del Poder Judicial, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (BOE núm. 155, de 29 de junio de 2013, páginas 48734 a 48766) tiene por objeto los anteproyectos de leyes y disposiciones generales del Estado y de las Comunidades Autónomas que versen, entre otras materias expresadas en el citado precepto legal, sobre (apartado 6º) *"normas procesales o que afecten a aspectos jurídico-constitucionales de la tutela ante los Tribunales ordinarios del ejercicio de derechos fundamentales"*.

A la luz de esta disposición legal, en una correcta interpretación del alcance y sentido de la potestad de informe que en ella se reconoce al Consejo General del Poder Judicial, el parecer que le corresponde emitir respecto del Proyecto remitido deberá referirse a las normas sustantivas o procesales que en él se incluyen, sin excluir pronunciamientos sobre cualquier asunto que afecte al Poder Judicial o al ejercicio de la función jurisdiccional que éste tiene encomendada.

Sin perjuicio de lo anterior, y con arreglo al principio de colaboración entre los órganos constitucionales, el Consejo General del Poder Judicial ha venido indicando la oportunidad de efectuar en sus informes otras consideraciones, relativas, en particular, a cuestiones de técnica legislativa o de orden terminológico, con el fin de contribuir a mejorar la corrección de los textos normativos y, por consiguiente, a su efectiva aplicabilidad en los procesos judiciales, por cuanto son los



## **CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL**

órganos jurisdiccionales quienes, en última instancia, habrán de aplicar posteriormente las normas sometidas a informe de este Consejo, una vez aprobadas por el órgano competente.

### **III**

#### **ESTRUCTURA Y CONTENIDO DEL ANTEPROYECTO**

El Anteproyecto consta de una Exposición de Motivos (EM), un artículo único con cincuenta y ocho apartados, dos disposiciones adicionales, una disposición transitoria única y ocho disposiciones finales.

No viene acompañado por la memoria y los estudios o informes sobre la necesidad y oportunidad del mismo, así como por una memoria económica que contenga la estimación del coste a que dará lugar (artículo 22.2 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, BOE núm. 285, de 28 de noviembre de 1997, páginas 35082 a 35088).

### **IV**

#### **CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE EL PROYECTO**

El Anteproyecto acomete la modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE núm. 302, de 18/12/2003; en adelante LGT), que, como se anuncia en la EM, constituye una modificación de calado. Las necesidades que tratan de ser cubiertas con el texto proyectado son de diversa índole, integrando las modificaciones exclusivamente técnicas respecto de preceptos ya incorporados en la vigente LGT e incorporando nuevas figuras sustantivas y procedimentales para cubrir vacíos legales actualmente existentes o adaptar la norma para superar situaciones de controversia interpretativa, administrativas y jurisdiccionales, puestas de manifiesto a lo largo de estos años.



## **CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL**

Se indica en la EM que los objetivos esenciales que persiguen las modificaciones propuestas por el Anteproyecto son los siguientes:

- Reforzar la seguridad jurídica tanto de los obligados tributarios como de la Administración tributaria y reducir la litigiosidad en esta materia, para lo que es fundamental lograr una regulación más precisa, clara y sistemática de todos aquellos procedimientos a través de los cuales se aplica y gestiona el sistema tributario.

- Prevenir el fraude fiscal, incentivando el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

- Incrementar la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de los tributos, logrando un mejor aprovechamiento de los recursos a disposición de la Administración.

A tal efecto, son varias y diversas las modificaciones que se proponen en la Ley General Tributaria (LGT), si bien este informe va a analizar únicamente las modificaciones que afectan a las materias del artículo 561 de la LOPJ, relacionadas en el cuerpo del informe. No obstante, como cuestión previa y general a todo el Anteproyecto, es necesario advertir de la necesidad de que se incremente la seguridad jurídica del contribuyente en la norma proyectada.

### **V**

## **EXAMEN DEL CONTENIDO DEL PROYECTO**

### **1. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria**

La nueva redacción que se propone del artículo 15.3 LGT es la muestra que permite visualizar en su conjunto el verdadero significado y



## CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

alcance de la reforma: la insólita ampliación de las potestades administrativas de control y represión de las infracciones tributarias y la correlativa minoración de los derechos y garantías del contribuyente.

El llamado conflicto en la aplicación de la norma o fraude de ley en el ámbito tributario está regulado en el artículo 15 LGT vigente que, como ya ocurriera en la anterior Ley 230/1963, general tributaria (artículo 24), se configura como *“un hecho que no da lugar a la imposición de una sanción administrativa, sino que, una vez declarado, sus efectos se ciñen a imponer la aplicación de la norma eludida y, en consecuencia, el pago del tributo que, a través de la llamada norma de cobertura, se pretendía evitar, con sus correspondientes intereses por mora”* (STC 120/2005, de 10 de mayo. BOE, 8-6-2005, Fj. 3).

La LGT vigente –de acuerdo con la consolidada doctrina constitucional, como se desprende de la sentencia reseñada- excluye la posibilidad de imponer sanciones en tales supuestos, llamados en esta norma “conflictos en la aplicación de la norma tributaria” por exigencias de los principios de legalidad y de tipicidad. Así, el artículo 15.3 establece: *“En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones”*.

La atipicidad administrativa del indicado comportamiento significa que en estas situaciones se procede a la liquidación de intereses de demora pero no se impone sanción.

El Anteproyecto incorpora una nueva redacción al párrafo tercero en el que se establece lo siguiente:



## CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

*"No obstante lo anterior, procederá la imposición de sanciones tributarias conforme a lo dispuesto en el título IV de esta ley cuando existiese igualdad sustancial entre el supuesto que haya sido objeto de declaración de conflicto en la aplicación de la norma y aquellos otros supuestos cuya resolución hubiese conformado el criterio administrativo preexistente y público en el momento de presentación de la declaración.*

*A estos efectos se entenderá por criterio administrativo el establecido en los informes a los que se refiere el apartado 2, así como aquellos otros que pudiera emitir la Comisión consultiva a solicitud de la Administración tributaria en virtud de lo establecido en el artículo 159.8 de esta ley.*

*A los efectos previstos en este apartado, la Administración tributaria hará públicos los citados informes con supresión en los mismos de toda referencia a datos que permitan la identificación de las personas a las que afecten".*

Así pues, la reforma del art. 15.3 LGT que viene a dar la espalda a los límites constitucionales, y de prosperar, en las situaciones de conflicto en la aplicación de la norma, bastará con que la Comisión consultiva – órgano de composición y naturaleza íntegramente administrativo – emita informe estimando que un determinado acto o negocio constituyen supuestos de "conflicto de normas tributarias", para que se dé lugar a la imposición de sanciones.

Se construye así una especie de norma sancionadora en blanco, cuyo destino es integrarse no ya por otra disposición con rango de ley o aún reglamentaria sino por la decisión de un órgano de la Administración, en base a una suerte de identidad fáctica. Lo que significa una infracción



## CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

del principio de taxatividad o *lex certa* y del principio de tipicidad, que rigen también en el derecho administrativo sancionatorio.

Tal previsión nos lleva a cuestionarnos la corrección de la técnica de tipificación propia de las infracciones tributarias, y el respeto debido a los principios de legalidad y de tipicidad que la propia LGT señala como los rectores de la potestad sancionadora en materia tributaria en su artículo 178.

Por otra parte debe observarse que la norma es prescriptiva en tanto que no se limita a abrir la posibilidad a imponer sanciones en estos casos, sino que las prevé con carácter preceptivo (*"procederá la imposición de sanciones"*).

Esta generalización de imposición de sanción en todos los casos y en todo caso, implica desconocer la verdadera naturaleza del concepto de "conflicto de normas tributarias", evidente supuesto de fraude de ley de naturaleza tributaria, definido en los apartados a y b del párrafo primero del propio artículo 15, que no se reforman y que se ajustan a la delimitación conceptual realizada por el Tribunal Constitucional: *"fraude de Ley tributaria, (...) «rodeo» o «contorneo» legal [que] se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu"* (STC 120/2005, citada, Fj.4).

Asimismo resulta ciertamente cuestionable la posibilidad que se introduce en la reforma de que la Comisión consultiva dictamine la existencia de conflicto, no solo en el ámbito de un procedimiento de



## CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

inspección singular, sino también en relación a actos o negocios no imputables a sujetos obligados concretos.

Se propone, por tanto, la supresión de la propuesta o, alternativamente, modificar la expresión "*procederá la imposición de sanciones tributarias*" por "*se podrán imponer sanciones tributarias*", de forma se elimine la preceptividad de la sanción y pueda valorarse su procedencia en cada caso concreto.

### **2. Prescripción**

El principio constitucional de seguridad jurídica, que a tenor de la Exposición de Motivos del Anteproyecto justifica en buena parte la reforma que presenta el prelegislador exige, entre otros aspectos, instituciones que eviten la prolongación de situaciones generadoras de incertidumbre para los sujetos que intervienen en toda relación jurídica.

La prescripción es una de esas instituciones que se fundamentan específicamente en la búsqueda de la seguridad jurídica, y así lo ha reconocido el propio el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en relación al vínculo tributario que establece entre la Administración y el obligado tributario, al afirmar que las normas sobre prescripción, que en definitiva suponen una plasmación concreta del principio general y constitucional de la seguridad jurídica, afectan a cualesquiera relaciones y situaciones jurídicas. (Resolución de 25 de abril de 2001).

Las modificaciones que se proponen en la LGT reconfiguran el instituto de la prescripción.

Las reglas que se introducen no tienden a definir de forma clara la operatividad y funcionalidad de la misma, sino que parece que el





## CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

prelegislador se ocupa de establecer mecanismos para impedir "a toda costa" que la prescripción llegue efectivamente a producirse, bien otorgando poderes exorbitantes a la Administración tributaria, bien incrementando las causas interruptivas.

Así, las modificaciones más importantes sobre la materia y sobre las que queremos llamar la atención son las siguientes:

1) Se introduce un nuevo artículo 66 bis, con la siguiente redacción:

**"Artículo 66 bis.** *Imprescriptibilidad del derecho a comprobar e investigar.*

*No prescribirá el derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta ley."*

Resulta ciertamente sorprendente esta declaración de imprescriptibilidad, que carece de parangón en nuestro ordenamiento jurídico, más allá la referida a delitos de especial gravedad previstos en el Código Penal como crímenes contra la humanidad.

También queremos destacar que resulta poco riguroso desde un punto de vista conceptual que se predique la imprescriptibilidad respecto de las facultades de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones. Aun cuando la propia norma se refiera al "*derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones*", parece evidente que no estamos en presencia de un derecho propiamente dicho, tal como además se deduce del propio artículo 144 LGT que señala que la "*inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a...*"



## CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

2) Se introduce un **nuevo apartado 9 en el artículo 68 LGT**, con la siguiente redacción:

*“9. La interrupción del plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta ley relativo a una obligación tributaria determinará, asimismo, la interrupción el plazo de prescripción de los derechos a que se refieren los párrafos a) y c) del citado artículo relativos a las obligaciones tributarias conexas del propio obligado tributario cuando en éstas se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación, ya sea por la Administración tributaria o por los obligados tributarios, de los criterios o elementos en los que se fundamente la regularización de la obligación con la que estén relacionadas las obligaciones tributarias conexas.*

*A efectos de lo dispuesto en este apartado, se entenderá por obligaciones tributarias conexas aquellas en las que alguno de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o período distinto.”*

Se regula en este de manera expresa el régimen de prescripción de obligaciones tributarias conexas, materia especialmente controvertida.

Conforme a la regulación que se propone, en el momento en el que la Administración Tributaria realice una comprobación de una obligación o impuesto en particular, la interrupción de la prescripción se aplicará automáticamente a todas las obligaciones que estén relacionadas con dicha obligación, aun cuando no se haya iniciado un procedimiento de comprobación formal por el mismo.



## CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

- 3) Se añade un nuevo título, el **Título VII**, con la siguiente rúbrica:  
*"Título VII. Recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario"*

Se regula el procedimiento para la ejecución de las decisiones de recuperación de ayudas de Estado que afectan al ámbito tributario, por parte de la Administración tributaria. El procedimiento tiene su justificación en la normativa europea sobre la materia, en concreto en el Reglamento 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, que se cita en la Exposición de Motivos de la reforma, a lo que cabría añadir que el TJUE ha establecido una doctrina reiterada en el sentido de que el único motivo por el que un Estado miembro puede invocar en su defensa es la imposibilidad absoluta de ejecutar correctamente la decisión, y la imposibilidad absoluta ha sido interpretada de forma muy restrictiva, no aceptándose como tal la prescripción en virtud de normas nacionales.

Conforme al **artículo 262 LGT**, prescribe a los 10 años el derecho de la Administración para determinar y exigir el pago de la deuda tributaria que, en su caso, resulte de la ejecución de la decisión de recuperación. Empezará a contarse desde el día siguiente a aquel en que la aplicación de la ayuda de Estado en cumplimiento de la obligación tributaria objeto de regularización hubiese surtido efectos jurídicos conforme a la normativa tributaria. El plazo de prescripción se interrumpirá por alguna de las causas previstas en el apartado 3 de este precepto.

El establecimiento de este plazo de prescripción de diez años este punto ha sido objeto de críticas por cuanto que se trata de un procedimiento interno de ejecución de decisiones interpuestas por la Comisión Europea, no existiendo razón para fijar un plazo de prescripción distinto y superior al ordinario; cuestión sobre la que la EM no da explicación alguna. Por lo que se considera necesario la modificación de



## CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

este precepto en relación al plazo de prescripción, debiendo de establecerse el ordinario de 5 años.

### **3. Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias.**

El Anteproyecto introduce el nuevo **artículo 95 bis LGT** en el que se acuerda la publicación periódica de listados comprensivos de deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias por parte de la Administración tributaria.

La EM justifica esta medida en el *“necesario reforzamiento de los mecanismos de la Hacienda Pública de fomento del deber general de contribuir del artículo 31 de la Constitución y de lucha contra el fraude fiscal, no solo mediante medidas dirigidas directa y exclusivamente a la mera represión del mismo. En este sentido, la medida consistente en la publicación de listados de deudores que se incorpora en la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, hay que enmarcarla en la orientación de la lucha contra el fraude fiscal a través de todo tipo de instrumentos preventivos y educativos que coadyuven al cumplimiento voluntario de los deberes tributarios y la promoción del desarrollo de una auténtica conciencia cívica tributaria”*.

La información relativa a personas físicas identificadas o identificables constituye un dato de carácter personal, cuya publicación encaja en la categoría de tratamiento de datos del artículo 3.c de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de noviembre, de Protección de Datos de Carácter Personal (BOE núm. 298, de 14 de diciembre de 1999; LOPD en adelante).



## CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

El régimen de cesión de datos se regula en el artículo 11 LOPD, estableciéndose como regla general el consentimiento del interesado, que tiene sus excepciones en los supuestos del apartado 2, entre el que se encuentra el caso de que *“la cesión esté autorizada por Ley”* (letra e). La reforma viene a cubrir este presupuesto, habilitando por ley la publicación de los datos de los deudores de la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias.

Sin embargo no es suficiente con la previsión legal, sino que deberá respetar el principio de proporcionalidad, teniendo en cuenta la finalidad para la que se prevé la injerencia. Es precisamente en este punto donde la regulación del Anteproyecto no resulta adecuada.

Siendo indiscutiblemente loable la finalidad que se proclama, lo cierto es que no guarda correspondencia con la regulación que se propone, por cuanto llama poderosamente la atención que se establece la publicación de *“deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias”*, lo que no necesariamente se corresponde con conductas defraudatorias. Esta formulación es excesivamente abierta.

Nos planteamos serias dudas acerca de que esta publicidad resulte compatible con la legislación sobre protección de datos, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en especial la doctrina establecida en la Sentencia de 9 de noviembre de 2010, caso Volker) en esta materia, especialmente si se tiene en cuenta que con ella no se persiguen objetivos de eficacia administrativa o transparencia sino el establecimiento de una suerte de *“sanción”* a los contribuyentes que habiendo reconocido su deuda con la Administración tributaria no puedan afrontarla en periodo voluntario.



## **CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL**

En todo caso deberían haberse excluido supuestos especiales tales como los obligados tributarios en situación de concurso.

En tal sentido, llama la atención el agravio comparativo si atendemos el distinto tratamiento dado a las Administraciones públicas morosas a las que se excluye de la aplicación de la norma y que en no pocas ocasiones han contribuido –al no pagar sus propias deudas- a la insolvencia y la ruina de los contribuyentes morosos que, por el contra, sí se van a ver afectados por esta discutible medida que, cabe predecir, ahondará en su crisis y acarreará en muchos casos un perjuicio de difícil o imposible reparación.

Por otra parte, la medida de publicidad debería quedar limitada, en su caso, a los grandes defraudadores –lo que habrá de ser concretado en la ley- y a los supuestos en que existe una sanción administrativa o una condena penal, firmes. Además, en relación con la publicidad de la condena penal, entendemos que sólo podría ser acordada por el Juez o Tribunal penal en la sentencia condenatoria y no por la Administración.

Se echa de menos, en fin, una ponderación reposada y sosegada entre los derechos afectados y el fin perseguido por la norma. Y en tal medida, los perjuicios previsibles parecen superiores al beneficio a obtener, por lo que no cabe sino proponer la supresión de este artículo.

### **4. Modificaciones derivadas de la nueva regulación del delito contra la Hacienda Pública**

Unas de las modificaciones más relevantes de la LGT son las que se introducen como consecuencia de la reforma de la regulación del delito contra la Hacienda Pública llevada a cabo por la Ley Orgánica 7/2012, de



## CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

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 (BOE núm. 312, de 28 de diciembre de 2012, pág. 88050 a 88060; en adelante LO 7/2012), que dio una nueva redacción a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, regulados en el Título XIV del Código Penal (CP en adelante). Explica la EM, que se hacen precisas una serie de modificaciones con el objetivo de establecer un procedimiento administrativo que permita practicar liquidaciones tributarias y efectuar el cobro y aseguramiento de las mismas aun en los supuestos en los que se inicie la tramitación del procedimiento penal. Añadiendo que la trascendencia de la modificación orgánica justifica un nuevo Título VI en la LGT, específicamente dedicado a las actuaciones y procedimiento de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública. Al mismo tiempo, se introducen modificaciones sustanciales en el régimen de las medidas cautelares y se da una nueva redacción al artículo 180 LGT (*"Principio de no concurrencia de sanciones tributarias"*)

En la regulación del nuevo artículo 305 CP, dada por LO 7/2012, se introdujo la posibilidad de cobro en vía administrativa en el transcurso de un proceso penal por delito. Establece en su apartado 5 que:

*"Cuando la Administración Tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública. La liquidación indicada en primer lugar en el párrafo anterior seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria. Y la liquidación que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados*



## CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

*con el posible delito contra la Hacienda Pública seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal.*

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

La reforma del artículo 305 supone, por tanto, una devolución de la competencia liquidatoria de la cuota defraudada a la Administración tributaria, competencia que hasta la reforma había sido judicial. En este sentido, resultan claros los términos del párrafo primero del artículo 305.5 CP, antes transcrito, que prevé que, cuando se apreciaren indicios de delito contra la Hacienda Pública, la Administración tributaria podrá liquidar de forma separada los conceptos y cuantías vinculados con el presunto delito y los que no estén vinculados con él. Se hará de forma separada y con sujeción a un procedimiento distinto: mientras que para determinar o liquidar los conceptos y cuantías no vinculados al supuesto ilícito penal se seguirá el procedimiento tributario y su régimen de recursos serán los propios de toda liquidación tributaria (inciso primero del párrafo 2 del artículo 305.5 CP); en lo relativo a los conceptos y cuantía constitutivas del presunto delito contra la Hacienda Pública “seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria”.

Esta normativa era la del artículo 180 LGT -que se reforma por el Anteproyecto-, regulador del principio *ne bis in idem* o de no





## CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

conurrencia de sanciones tributarias, cuyo contenido parecía formalmente derogado por el nuevo artículo 305.5 CP, por cuanto que con este precepto se atribuye a la Administración Tributaria la facultad liquidatoria cuanto se esté en presencia de hechos constitutivos de delito. De manera que se había producido un desajuste entre el artículo 305.5 CP y el artículo 180 LGT, que la norma proyectada busca solucionar.

En este sentido, la reforma viene a desarrollar lo ya anunciado en el artículo 305.5 CP, adaptando el procedimiento tributario a la regulación penal y a la atribución a la Administración Tributaria de la potestad para liquidar y recaudar la deuda aunque exista un proceso pena abierto, a cuyo fin introduce el **nuevo Título VI**, rubricado "*Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública*".

En el **artículo 250 LGT** se establecen la separación entre la liquidación de elementos de la obligación tributaria que se encuentran vinculados con un posible delito contra la Hacienda Pública, que se ajustará a lo establecido en este nuevo Título VI (**apartado 2**), sin perjuicio de lo que se determine finalmente en el proceso penal; y la de aquellos que no lo estén, que se ajustará en su tramitación al procedimiento ordinario que corresponda conforme a lo dispuesto en el Capítulo IV del Título III LGT y se sujetará al régimen de revisión del Título V de la misma Ley (**apartado 3**).

En caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública, se continuará el procedimiento tributario, pero la Administración tributaria deberá pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal competente o remitir el expediente al Ministerio Fiscal y practicar las correspondientes liquidaciones separadas de los elementos tributarios vinculados con el presunto delito y de los elementos no vinculados.



## CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

Lógicamente, le está vedado iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento sancionador correspondiente a los mismos hechos presuntamente delictivos (apartado 2, párrafo 2 artículo 250 LGT), en garantía del principio *ne bis in idem*, que se acota en términos estrictos, referido al procedimiento sancionador por los mismos hechos.

No obstante, la Administración tributaria deberá abstenerse de practicar la liquidación de los conceptos y cuantías vinculados al presunto delito cuando concurren algunos de los supuestos del **artículo 251 LGT**; a saber:

a) Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el artículo 131 del Código Penal.

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

c) Cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación de los elementos tributarios

En estos casos, junto al escrito de denuncia o querrela presentado por la Administración tributaria, se trasladará también el acuerdo motivado en el que se justifique la concurrencia de algunas de las anteriores circunstancias determinante de la decisión de no realizar la liquidación, no concediéndose trámite de audiencia al obligado tributario.

Añade el **artículo 251.2** del Anteproyecto que: *“La Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento*



## CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

*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”.*

Sin embargo esta previsión resulta discordante con lo dispuesto en el Código Penal, a tenor del cual el procedimiento penal no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria, salvo que el Juez disponga lo contrario.

En este punto, el objetivo de la reforma no parece tanto la adaptación de la Ley General Tributaria al Código Penal, como dar solución a los riesgos de prescripción en los casos complejos. Por ello, en los supuestos referidos del artículo 251.1 impone pasar el tanto de culpa.

La reforma difícilmente conseguirá sus objetivos. En efecto, si se pasa el tanto de culpa cuando se arriesga la prescripción o no se ha logrado establecer la deuda u obligado, difícilmente la jurisdicción penal estará en condiciones de hacerlo dentro del plazo, que continua siendo de cinco años para el tipo básico, y habrá continuado corriendo la prescripción durante las actuaciones iniciales de la Administración.

La previsión de pasar el tanto de culpa sin concluir la liquidación de las actuaciones o ni siquiera saber quién es el obligado tributario, para evitar que se produzca la prescripción del delito, supone reconocer que el “indicio de delito” puede apreciarse incluso sin saber si de da la cuantía necesaria y si el denunciado es realmente el obligado tributario. Ello puede generar a las Fiscalías un trabajo importante, y además tampoco tendrá el efecto de detener la prescripción, pues ésta solo se interrumpe cuando la Fiscalía interponga denuncia o querrela y el Juez la admita.



## CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

Asimismo, se dispone que el pase de tanto de culpa o la remisión del expediente interrumpirá los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y a imponer una sanción. Más adelante añade que las actuaciones del procedimiento de comprobación e investigación realizadas durante el periodo de suspensión respecto de los hechos denunciados se tendrán por inexistentes.

En estos supuestos, de no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los órganos jurisdiccionales hubieran declarado probados. El cómputo de los plazos de prescripción se iniciará de nuevo desde la entrada de la resolución judicial en el registro de la Administración tributaria competente.

El **artículo 253 LGT** regula el procedimiento de inspección en caso de que proceda practicar la liquidación de elementos tributarios vinculados al presunto delito contra la Hacienda Pública. En este supuesto, la Administración tributaria procederá a formalizar una propuesta de liquidación vinculada al delito, que se notificará al obligado tributario concediéndole un trámite de audiencia de 15 días naturales, para que alegue lo que estime conveniente a su derecho. Transcurrido el plazo de audiencia y examinadas las alegaciones que se hubieren presentado, en su caso, la Administración dictará una liquidación administrativa, pasando el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitiendo el expediente al Ministerio Fiscal.

Se viene a establecer, por tanto, el trámite de alegaciones previas que figuraba inicialmente en el artículo 180.1 LGT y que fue suprimido por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE núm. 286, de 30 de noviembre de 2006, páginas 42087 a 42118). Tal medida merece una valoración positiva, en cuanto



## CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

que va a permitir al obligado tributario discutir la calificación jurídico-penal que la Administración realiza indiciariamente de los hechos, así como la liquidación misma, contra la que no existe recurso administrativo alguno (artículo 254.1 LGT).

Esta liquidación definitiva deberá ser notificada al obligado tributario, advirtiéndole que el periodo voluntario de ingreso sólo comenzará a computarse una vez sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querella correspondiente.

En caso de que se inadmitiere la denuncia o la querella, se retrotraerán las actuaciones al momento anterior a aquel en que se dictó la propuesta de liquidación vinculada al delito, formalizando el acta que corresponda y continuando la tramitación de las actuaciones inspectoras por las normas generales de la Subsección 3ª de la Sección 2ª del Capítulo IV del Título III (*“Terminación de las actuaciones inspectoras”*).

La separación entre la liquidación de conceptos tributarios vinculados a un presunto delito fiscal y de los que no están vinculados al mismo, tiene consecuencias en orden a la impugnación de las liquidaciones. Mientras que si se trata de la liquidación de elementos tributarios no vinculados caben los recursos administrativos correspondientes (**artículos 250.3 y 254.2 LGT**), respecto de la liquidación de conceptos y cuantías tributarios vinculados al presunto ilícito penal, no cabe recurso o reclamación alguna en vía administrativa, sin perjuicio del ajuste que proceda con arreglo a lo que se determine en el proceso penal, tal como establece el artículo 305.5 CP (**artículo 254.1 LGT**).

Este tratamiento impugnatorio distinto tiene su razón de ser en la preminencia del proceso penal en los supuestos del delito contra la



## CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

Hacienda Pública, atribuyendo a la jurisdicción penal la competencia para conocer de la liquidación tributaria derivada de los delitos contra la Hacienda Pública, tal como se establece de manera expresa en el nuevo párrafo segundo del artículo 3 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (BOE núm. 260, de 17 de septiembre de 1882; en adelante LECrim), que introduce el texto proyectado.

En el **artículo 257 LGT** se regula el procedimiento de ajuste de la liquidación dictada por la Administración tributaria en relación a los elementos tributarios vinculados al presunto delito y la resolución judicial que se dictase en el procedimiento penal. Si en el procedimiento penal se dictara sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública y en dicho proceso se determinara una cuota defraudada idéntica a la liquidada en vía administrativa, no será necesario modificar la liquidación realizada, sin perjuicio de la liquidación de los intereses de demora que correspondan. Si la cuantía defraudada que se determinara en el proceso penal difiriese, en más o en menos, de la fijada en vía administrativa, la liquidación dictada al amparo del artículo 250.2 LGT deberá modificarse de acuerdo con el contenido de la sentencia para ajustarse a la cuantía fijada en el proceso penal como cuota defraudada. Precepto que debe completarse con el nuevo artículo 999 LECrim que dispone que este acuerdo de modificación se trasladará por la Administración al Tribunal penal competente para la ejecución de la sentencia, al obligado al pago y a las demás partes personadas, regulando el procedimiento a seguir caso de impugnación de este acuerdo por el obligado tributario.

Sería conveniente que se previera las consecuencias en el caso de que la cuantía defraudada fijada judicialmente sea inferior a la que constaba en la liquidación efectuada por la Administración Tributaria, tal como se establece en el apartado siguiente en relación con la sentencia absolutoria.



## CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

Si en el proceso penal no se apreciara finalmente la existencia de delito por inexistencia de la obligación tributaria, la liquidación administrativa será anulada siendo de aplicación las normas generales establecidas al efecto en la normativa tributaria en relación con las devoluciones y reembolso del coste de las garantías. Sin embargo, parece más adecuado que el procedimiento para la devolución fuere el de devolución de ingresos indebidos del artículo 22 LGT.

Si se dicta sentencia absolutoria por no apreciarse delito por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria, procederá la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior al que se dictó la propuesta de liquidación vinculada al delito prevista en el artículo 252.1 LGT, 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 esta ley y su normativa de desarrollo.

La modificación del artículo 305.5 CP ha determinado que, además de practicar la liquidación correspondiente, al Administración tributaria pueda realizar actuaciones de cobro de la deuda tributaria liquidada, salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía (párrafo último artículo 305.5 CP).

En desarrollo de esta previsión, la reforma viene a proclamar en el **artículo 255 LGT** que *“La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará las actuaciones administrativas dirigidas al cobro de la deuda tributaria liquidada que, salvo las especialidades establecidas en el presente Título, se regirán por las normas generales establecidas en el Capítulo V del Título III de esta ley”*.



## **CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL**

Se confirma así la facultad recaudatoria de la Administración tributaria pese a la existencia de un proceso penal.

De manera que una vez que conste admitida a trámite la querrela o denuncia por delito contra la Hacienda Pública, se dispone que la Administración tributaria proceda a notificar al obligado tributario el inicio del periodo voluntario de pago, requiriéndole para que realice el ingreso de la deuda liquidada.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 255 del Anteproyecto en los supuestos recogidos en el artículo 250.2 LGT (práctica de liquidación en caso de existencia de indicios de delito) el procedimiento penal no paralizará las actuaciones administrativas dirigidas al cobro de la deuda tributaria liquidada. Sin embargo, a pesar de la declaración de este precepto, no puede suprimirse la posibilidad de suspensión del procedimiento administrativo a criterio del Juez, posibilidad que viene expresamente prevista en el artículo 305 del Código Penal. Por ello, se estima conveniente que en el nuevo artículo 255 se mencionara la posibilidad de suspensión.

Como motivos de oposición frente a los actos del procedimiento de recaudación para el cobro de la deuda tributaria liquidada vinculada al presunto delito, solo serán oponibles los previstos en los artículos 167.3, 170.3 y 172.1 segundo párrafo de la LGT, es decir los motivos de oposición contra las providencias de apremio y las diligencias de embargo. Los recursos y revisiones frente a estos actos del procedimiento de recaudación son administrativos. De manera que la competencia del procedimiento de recaudación -provisional- es enteramente administrativa.





## CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

El **artículo 258 LGT** aborda la cuestión de los responsables tributarios de la deuda liquidada referida a elementos tributarios vinculados a un presunto delito contra la Hacienda pública, cuestión sobre la que nada dice el artículo 305.5 CP. La reforma viene a establecer un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria solidaria basado en la condición de causante o colaborador activo en la defraudación, que se encuentren imputados en el proceso penal iniciado por el delito denunciado o hubieran sido condenados como consecuencia del citado proceso. Explica la EM 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 provisional, llevando a sus últimos extremos el mandato de la reforma penal operada por LO 7/2012 en cuanto a la recaudación de la deuda tributaria liquidada vinculada al presunto delito.

No resulta procedente el establecimiento de responsables solidarios por parte de la Administración y conforme a este artículo 258 LGT cuando existe un pronunciamiento penal condenatorio, que necesariamente declarará la persona o personas responsables, su participación en los hechos y la cuota por la que debe de responder civilmente (artículo 116 CP), debiendo de estarse a la sentencia penal. Por ello, debería suprimirse el inciso referido a los condenados como consecuencia del citado proceso del artículo 258.1 CP.

Tampoco parece adecuado que la Administración tributaria, una vez que las actuaciones tributarias han quedado paralizadas al haber pasado el tanto de culpa al Juez penal, proceda a la determinación de responsables distintos al obligado tributario, a los que no se les ha dado traslado de la previa liquidación y que, por tanto, no han podido conocer y discutir la calificación jurídico-penal que la Administración realizó



## CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

indiciariamente de los hechos, así como la liquidación de los elementos tributarios que practicó y que , ha de recordarse, no es recurrible.

Aun cuando se pretenda calificar la fijación de responsables tributarios como un acto de recaudación –que no queda paralizada por la existencia del procedimiento penal-, se está ante un proceso declarativo, que debe quedar suspendido por la existencia del procedimiento penal, cuyo objeto no es solo determinar si existe o no el delito contra la Hacienda Pública, sino también la persona o personas criminal –y civilmente- responsables del mismo. Por lo que la continuación del procedimiento en orden a la determinación de responsables tributarios no resulta compatible con el principio de no concurrencia de sanciones administrativas proclamado en el artículo 180 LGT y con la necesaria prevalencia de la jurisdicción penal.

Debería añadirse que el artículo 258 hace un pronunciamiento sobre responsabilidad civil derivada del delito que no le corresponde y que interfiere de forma relevante en la regulación del Código Penal sobre las consecuencias civiles derivadas de la infracción penal.

En efecto, por una parte, el artículo 116 CP señala que es una facultad del órgano sentenciador penal determinar la extensión de la responsabilidad civil entre los diversos partícipes, y de otra parte, debe observarse que la regulación que se propone puede interferir sobre los efectos exonerantes o atenuantes de la regularización tributaria, en la que no están contemplados sujetos distintos a los obligados tributarios o autores del delito (art. 305.6 CP).

El **artículo 259 LGT**, último de este nuevo Título VI, regula las especialidades en la liquidación de la deuda aduanera en supuestos de



## **CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL**

delito contra la Hacienda Pública, derivadas del derecho de la Unión Europea.

Por último, conviene advertir que no se regula la situación jurídica del obligado tributario, sobre el que existe una posible incriminación por delito, en la denominada fase preprocesal, a quien, caso de que no proceda la liquidación de los elementos vinculados al presunto delito, por concurrir alguno de los supuestos del artículo 251.2 LGT, ni siquiera se prevé se le notifique que se encuentra en dicha fase.

Como señala algún autor, cuando el procedimiento administrativo se halla íntimamente unido al proceso penal, deben reconocerse al interesado los mismos derechos que si el proceso penal se hubiere ya iniciado. Por tanto, deben ser observados los principios y garantías del artículo 24 CE, por lo que debería declararse la obligación de informar al obligado tributario de la situación del procedimiento, en todo caso y tan poco se tengan sospechas de la posible existencia de un delito, evitando el acopio de material probatorio para enervar el principio de presunción de inocencia, al margen y sin conocimiento del sujeto.

### **5. Regularización voluntaria**

La Ley 7/2012 dio una nueva configuración a la regulación de la situación tributaria como reverso del delito que neutraliza el desvalor de la acción, con una declaración completa y veraz y el del resultado, mediante el pago completo de la deuda tributaria y no solamente de la cuota tributaria como ocurría con la regulación anterior (en este sentido se pronuncia la EM de la LO 7/2012). No vamos a entrar en disquisiciones sobre la naturaleza de la regulación tributaria tras la Ley 7/2012, cuestión que ha dado lugar a una importante discusión doctrinal, ya que el Anteproyecto no afecta al artículo 305.1 CP.



## CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

Las modificaciones se introducen en relación con la determinación del importe de la regularización tributaria, en desarrollo del apartado 4 del artículo 305 CP, que dice:

*“Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales 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 de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, 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.*

*Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa.*

*La regularización por el obligado tributario 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, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria.”*



## CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

Tras esta reforma penal surgió el problema de determinar qué debe entenderse "completo pago de la deuda tributaria".

El concepto de deuda tributaria se encuentra en el artículo 58 LGT, que dispone que la deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal (apartado 1). Además, estará integrada, en su caso, por los intereses de demora, los recargos por declaraciones extemporáneas, los recargos ejecutivos y los recargos exigibles legalmente sobre las bases o cuotas, a favor del Tesoro de otros entre públicos (apartado 2).

Si bien la doctrina mayoritaria es unánime al entender que la regularización exige el pago íntegro de la cuota con sus intereses de demora, no existe acuerdo sobre si, la "deuda tributaria" del artículo 305.4 LGT comprende todos los conceptos contemplados en el artículo 58.2 LGT. En este sentido, algún sector doctrinal sostiene que esa previsión choca frontalmente con el sistema de gestión y liquidación de los elementos accesorios (intereses de demora y recargo) de la deuda tributaria, por cuanto que los mismos no se autoliquidan por el obligado tributario, sino que el propio artículo 27.3 LGT establece que deben ser liquidados por la Administración tributaria.

La reforma aclara esta situación al decir el **artículo 252 LGT** que *"La deuda tributaria se entiende integrada por los elementos a los que se refiere el artículo 58 de esta ley, debiendo proceder el obligado tributario a la liquidación e ingreso simultáneo tanto de la cuota como de los intereses de demora y de los recargos legalmente devengados a la fecha del ingreso"*. Y saliendo al paso de las objeciones a la inclusión de estos últimos por necesidad de una liquidación administrativa, añade que *"No obstante, cuando los tributos regularizados voluntariamente no se exijan por el procedimiento de autoliquidación, el obligado tributario deberá*



## CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

*presentar la declaración correspondiente, procediendo al ingreso de la totalidad de la deuda tributaria liquidada por la Administración en el plazo para el pago establecido en la normativa tributaria”.*

La novedad más relevante de la nueva regulación se produce en relación el momento de la regularización. El CP exige que se haya realizado *“antes de que por la Administración tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización...”* De manera que si los indicios de irregularidades tributarias que pudieran ser constitutivas de delito se obtienen por vías distintas a un procedimiento de comprobación o en actuaciones de comprobación o investigación de otras deudas distintas, en esos casos la regularización tendría que hacerse antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia, 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. Sin embargo el nuevo artículo 252 LGT viene a limitar los supuestos de regularización, al suprimir la exigencia de que se traten de actuaciones de comprobación o investigación *“tendentes a la comprobación de la deudas tributarias objeto de regularización”*. De manera que, con el nuevo artículo 252 LGT no sería posible la regularización si se han producido actuaciones de comprobación que por hechos distintos a los que son objeto de la regularización. Regularización que, sin embargo, si es posible con la regulación del CP. La redacción propuesta por el Anteproyecto, en cuanto que supone una modificación del régimen de la regulación previsto en el CP, que resulta perjudicial para el obligado tributario, quien verá más limitados los supuestos en que puede regularizar, consideramos que no resulta correcta, por lo que



## CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

debería redactarse el artículo 252 LGT en los mismos términos que el artículo 305.4 CP.

### **6. Modificación del artículo 180 LGT: Principio de no concurrencia de sanciones tributarias.**

El artículo 305 CP y el desarrollo que del mismo se hace por el Anteproyecto hacen obligada la modificación del **artículo 180 LGT**, que trata del principio de *ne bis in idem*. En el vigente apartado 1 se veda la posibilidad de procedimientos penal y administrativo paralelos .que, sin embargo, reconoce el artículo 305.5 CP- declarando que se paralizará procedimiento administrativo hasta que el penal no se dicte sentencia firme. El apartado 2, en la redacción dada por el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público (BOE núm. 78, 31 de marzo, páginas 26860 a 26875), versa sobre los efectos de la regularización, materia que se regula con la reforma propuesta el artículo 252 LGT.

Ante esta situación la supresión de los apartados 1 y 2 del artículo 180 LGT resultaba necesaria y así lo acuerda el Anteproyecto.

### **7. Modificación de las medidas cautelares**

La modificación de los **apartados 6 y 8 del artículo 81 LGT**, que regula las medidas cautelares, constituye una consecuencia del desarrollo por la norma proyectada del sistema de liquidaciones paralelas.

Así, en el apartado 6 se incluye como nuevo supuesto de excepción al tiempo ordinario de cese de la medida –de seis meses-, el de la adopción de medidas adoptadas durante la tramitación del procedimiento



## CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

de inspección en caso de que proceda practicar liquidación del artículo 253 LGT, estableciendo que, en estos casos, los efectos de las medida cautelares cesarán en el plazo de 24 meses desde su adopción.

Si la medida se hubiese adoptado antes del inicio de la tramitación del procedimiento del artículo 253 LGT, una vez dictada la liquidación de los elementos tributarios vinculados con el presunto delito, podrá ampliarse el plazo, sin que esta ampliación pueda exceder, en total, de 18 meses.

Si con posterioridad a su adopción, se solicitara la suspensión contemplada en el artículo 305.5 CP, las medidas se mantendrán hasta que el órgano judicial resuelva sobre su conservación o levantamiento.

Estas medidas podrán convertirse en embargo del procedimiento de apremio iniciado para el cobro de la liquidación practicada.

### **8. Modificación de la disposición adicional décima de la LGT**

La **disposición adicional décima LGT**, relativa a la exacción de responsabilidad civil por delitos contra la Hacienda Pública, se modifica a los solos fines de adaptarla a la reforma del artículo 305 CP por la Ley 7/2012.

En efecto, en el apartado 1 se adapta el contenido de la responsabilidad civil a los términos del vigente artículo 305.7 CP, que establece que la responsabilidad civil comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, incluidos sus intereses de demora.





## CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

Por su parte, en el apartado 3, junto al fraccionamiento de pago de la responsabilidad civil, se incluye el de la pena de multa, cuya exacción se atribuye a la Administración tributaria en el actual artículo 305.7 CP.

### **9. Modificación de la Ley de Enjuiciamiento Criminal**

La Disposición final primera del Anteproyecto modifica la LECrim. La EM justifica esta reforma como complemento a la regulación contenida en el nuevo Título VI y con el objetivo de aflorar de manera indubitada la preeminencia del proceso penal en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública. A tal fin introduce un nuevo párrafo segundo en el **artículo 3 LECrim** ("*Cuestiones prejudiciales*"), disponiendo que corresponderá al Juez penal determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública, que hubiese sido liquidada por la Administración tributaria al amparo de lo previsto en el apartado 5 del artículo 305 CP y en el Título VI de la LGT. Igualmente conocerá el juez penal, una vez iniciado el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, de las pretensiones referidas a las medidas cautelares, adoptadas al amparo del artículo 81 de la Ley General Tributaria.

En el delito fiscal existe una prejudicialidad administrativa que, de conformidad con el artículo 10.2 LOPJ y con el artículo 305 CP, es no devolutiva, en virtud de la cual corresponde al Juez penal la fijación de la cuota tributaria, lo que viene a reiterar el inciso primero del nuevo párrafo segundo del artículo 3 LECrim. Mayor utilidad tiene el inciso segundo, referido a la competencia del Juez penal sobre las pretensiones relativas a las medidas cautelares adoptadas por la Administración al amparo del artículo 81 LGT. El último párrafo de este precepto atribuye al juez penal la decisión sobre la conversión de la medida cautelar adoptada



## CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

por la Administración tributaria en medida jurisdiccional o su levantamiento, pero en tanto no exista esta decisión, no resulta determinado, en la regulación actual, quién será el competente (juez o Administración) para conocer de las pretensiones y vicisitudes de la medida cautelar administrativa, lo que resuelve la reforma declarando la competencia del órgano judicial.

En consonancia con el artículo 305.5 CP, que permite continuar el procedimiento administrativo de cobro de la deuda tributaria pese a la pendencia de un procedo penal, se introduce el nuevo artículo **614 bis LECrim** que, coherentemente con aquel precepto sustantivo penal y el Título VI de la LGT, declara que *"En los delitos contra la Hacienda Pública, cuando la Administración tributaria hubiera dictado un acto de liquidación, la existencia del procedimiento penal no paralizará la actuación administrativa y podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución conforme a lo dispuesto en el artículo 305.5 del Código Penal"*.

Regula el artículo 614 bis LECrim a continuación el procedimiento de suspensión, en el que se dará audiencia, en el plazo de diez días al Ministerio Fiscal y a la Administración tributaria, y se resolverá, por auto, en el plazo de diez días. Este auto será recurrible en apelación en un solo efecto. Si se accede a la suspensión, habrá de fijarse una garantía, que deberá cubrir los conceptos enumerados en el apartado 3 del artículo 614 bis, sin perjuicio de la posibilidad de obtener una dispensa total o parcial de la misma. La garantía, en su caso, habrá de constituirse en el plazo que se señale en la resolución judicial -que no podrá exceder de dos meses-. La suspensión afectará únicamente al imputado respecto del que se haya acordado la misma.



## CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

El **artículo 614 ter LECrim**, de nuevo cuño, regula los efectos de la suspensión sobre los bienes o derechos del imputado que hubiesen resultado embargados con anterioridad al auto de suspensión.

Por último, se regula en el **artículo 999 LECrim** -que asimismo se introduce *ex novo*- la ejecución de la sentencia en línea con lo establecido en la LGT, distinguiendo según el resultado de la sentencia:

- Si no apreciara la sentencia penal la existencia de todos o algunos de los delitos contra la Hacienda Pública, respecto de los que se hubiera dictado un acto de liquidación, el precepto procesal remite a lo previsto en la normativa tributaria.
- Si la sentencia apreciare la existencia de delito y las cantidades defraudadas, declaradas como tales en la sentencia firme, fueran idénticas a las consignadas en la liquidación administrativa previa, ésta quedará confirmada sin perjuicio de la liquidación de intereses de demora y recargos, que en su caso procedan.
- Si la cuantía defraudada declarada en la sentencia penal firme, difiriera en más o en menos de la previamente liquidada, la Administración competente modificará el acto de liquidación ajustándolo a lo declarado en sentencia en la forma prevista en la normativa tributaria, sin que ello afecte a la validez del acto inicial ni a los actos de ejecución de aquél que pudieran haberse llevado a cabo, hasta el límite de lo establecido en la sentencia.

El acuerdo de modificación se trasladará al Tribunal penal competente para la ejecución, al obligado al pago y a las demás partes personadas. Si el obligado al pago estuviera disconforme con la modificación practicada por la Administración por razón de su falta de



## CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

adecuación a lo declarado en sentencia, lo pondrá de manifiesto al Tribunal penal competente para la ejecución, en el plazo de 30 días desde su notificación, que, previa audiencia de la Administración ejecutante por idéntico plazo, resolverá mediante auto si la modificación practicada es conforme a lo declarado en sentencia o si se ha apartado de la misma, en cuyo caso, indicará con claridad los términos en que haya de modificarse la liquidación. Es aconsejable acordar la audiencia del Ministerio Fiscal, parte necesaria en el procedimiento de ejecución penal.

Contra el auto que resuelva este incidente cabrá recurso de apelación en un solo efecto. Sin embargo, como no se ha implantado la segunda instancia respecto de las sentencia dictadas en primera instancia por las Audiencias Provinciales, la Sala de lo Penal de la Audiencia Provincial, Sala de lo Civil y Penal de los Tribunales Superiores de Justicia y Sala de lo Penal del Tribunal Supremo, debiera preverse el recurso a interponer en estos caso, que, entendemos, ha de ser el de súplica.

### **10. Modificación de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando.**

Siguiendo la línea del doble sistema abierta por el CP y desarrollada en el nuevo Título VI de la LGT, las modificaciones de diversos receptos de carácter ordinario de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando (BOE núm. 297, de 13 de diciembre de 1995) van a permitir, con carácter general, la liquidación y recaudación de las deudas tributarias y aduaneras derivadas del contrabando, de forma que, de advertirse por la Administración tributaria la posible existencia de delito de contrabando, las actuaciones administrativas continuarán, salvo, en su caso, el procedimiento



## CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

sancionador que ya se hubiese iniciado, como consecuencia de la imposibilidad de concurrencia de sanciones.

### **11. Modificaciones de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.**

La Disposición final tercera modifica la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (BOE núm. 167, de 14/07/1998), introduciendo dos nuevas disposición adicionales.

La **disposición adicional novena LJCA** regula la incidencia de las competencias de la Unión Europea en el proceso contencioso-administrativo tributario. El objeto de esta reforma es que el procedimiento judicial se suspenda hasta que la Comisión adopte la decisión de su competencia dada la distribución de competencias entre los órganos nacionales y la Comisión y considerando la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de no contracción a posteriori, condonación o devolución de la deuda aduanera.

La **nueva disposición adicional décima LJCA** ya se anticipó en el artículo 75.3 del Anteproyecto de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

Es todo cuanto tiene que informar el Pleno del Consejo General del Poder Judicial.

**Y para que conste y surta efectos, extendo y firmo la presente en Madrid, a treinta de septiembre de dos mil catorce.**