



Universidad  
de La Laguna

Facultad de Derecho

Grado en: Derecho  
Facultad de Derecho  
Universidad de La Laguna  
Curso / 2013-2014  
Convocatoria: Julio



PROCEDIMIENTO INSPECTOR FRENTE AL PROCESO PENAL POR DELITO FISCAL.  
INCIDENCIA DE LA REFORMA DE LA LO 7/2012, DE 27 DICIEMBRE.

TAX PROCEDURE AND CRIMINAL PROCEDURE ABOUT TAX CRIMES. HIGHLIGHT  
ORGANIC LAW 7/2012 REFORM.

Realizado por el alumno Dña. Ángela Barroso Noda

Tutorizado por el Profesor D. Francisco Clavijo Hernández

Departamento: Derecho Público y Privado Especial y Derecho de la Empresa.

Área de conocimiento: Derecho Financiero y Tributario

## ABSTRACT

The study of tax crimes in Tax Procedure and Criminal Procedure is the subject of this paper. This study starts with recent reform of the Criminal Code (CP according to its initials un Spanish) passed by Organic Law 7/2007, of 27 December, and in specifically about article 305.

We start to study a general perspective about Tax Inspection Procedure and then we analyzing the issue about Criminal procedure. In order to so we have study Spanish doctrine and his different solutions about the issue in tax procedure and criminal procedure.

Our work study to the recent Law Pre- Project about Tax Legislation, of 17 December in 2003 and its regulation about tax crimes.

And finally, we study right's regulation about obligation arising and civil responsibility from tax crimes with these recent reforms in Tax Law and Criminal Code.

## RESUMEN

Este trabajo estudia la problemática suscitada en torno a la incidencia del delito fiscal en el procedimiento inspector, así como su relación con el proceso penal. El análisis parte de la reciente reforma del Código Penal (CP) por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de Diciembre, y más concretamente de su artículo 305. Para ello comenzamos con un estudio del procedimiento de inspección tributaria para luego analizar la problemática que plantea su relación con el orden penal. Nos hemos ocupado también de las distintas soluciones doctrinales que se han aportado para resolver las relaciones que se plantean entre el ordenamiento tributario y el proceso penal. Asimismo, nos ocupamos del nuevo Anteproyecto de Ley que pretende modificar la Ley General Tributaria, de 17 de diciembre de 2003, para adaptarla a la nueva regulación del delito fiscal. Igualmente, se analiza la incidencia de la nueva regulación en los derechos del contribuyente, así como la responsabilidad civil derivada del delito fiscal.

## ÍNDICE

<b>1. INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>5</b>
<b>2. EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR Y EL PROCESO PENAL EN EL ARTÍCULO 305 DEL CÓDIGO PENAL. SOLUCIONES TEÓRICAS. ....</b>	<b>6</b>
<b>2.1. El procedimiento inspector .....</b>	<b>10</b>
<b>2.2- Soluciones teóricas a la interrelación entre el procedimiento inspector y el proceso penal .....</b>	<b>14</b>
<b>3. EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR Y EL PROCESO PENAL EN EL ANTEPROYECTO DE REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.....</b>	<b>19</b>
<b>3.1 La liquidación tributaria en los supuestos de indicios de delito fiscal .....</b>	<b>22</b>
3.1.1. La liquidación de los conceptos tributarios no constitutivos de delito. Naturaleza y régimen jurídico.....	22
3.1.2. Liquidación de los hechos que pueden ser constitutivos de delitos. Naturaleza y régimen jurídico.....	23
<b>3.2. La responsabilidad civil derivada del delito fiscal.....</b>	<b>26</b>
<b>3.3. El problema del “derecho a no autoinculparse” en la nueva regulación del delito fiscal.....</b>	<b>27</b>
<b>4. CONCLUSIONES .....</b>	<b>30</b>
<b>5. BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>32</b>

## 1. INTRODUCCIÓN

El “delito fiscal” fue tipificado con una regulación adecuada a nuestra época, como ha dicho Pérez Royo<sup>1</sup>, en la Ley de 14 de Noviembre de 1977, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, que fue la primera Ley de las Cortes de la Democracia. Antes de esta Ley, la elusión de impuestos aparecía tipificada en el Código Penal de 1870 dentro de lo que se denominaba “*ocultación fraudulenta de bienes*, que era “una extraña figura para castigar el contrabando entre términos municipales, en una época en que aún no se contemplaba la unidad de mercado nacional y los impuestos sobre el consumo se cobraban por unas aduanas internas”<sup>2</sup>

Desde un punto de vista conceptual, se denomina “delito fiscal” a la defraudación tributaria tipificada en el artículo 305 Código Penal, la cual, en palabras del Profesor Pérez Royo, se identifica con los dos elementos del tipo objetivo: a) “*la evasión de tributos u obtención ilícita de beneficios fiscales*”, y b) *el componente defraudatorio de la conducta mediante la cual se obtiene el resultado*”<sup>3</sup>

Este concepto de delito fiscal tiene su fundamento –obvio es decirlo- en la Reforma de Ley Orgánica 7/2012, por la que se modifica la LO 10/1995, de 23 de Noviembre, del Código Penal en materia de Transparencia y Lucha contra el Fraude Fiscal y en la Seguridad Social, que ha supuesto, sin duda, un avance importante en la lucha contra la delincuencia en esta materia. Pero aquí no nos interesa tanto los aspectos de política criminal como el debate doctrinal, entre tributaristas y penalistas, que ha

---

<sup>1</sup> PÉREZ ROYO. F, “*Derecho Financiero y Tributario Parte General*”, 23º ed., Ed. THOMSON REUTERS-Aranzadi., Cizur-Menor, 2013 página 463

<sup>2</sup> PÉREZ ROYO. F, “*Derecho Financiero y Tributario Parte General*”. Ed. THOMSON REUTERS. Edición 23º. Página 463. Véase también QUERALT. JM y GARCÍA MORENO. A, “*Código Penal y Ley General Tributaria*”. Revista el Cronista del Estado Social y democrático de Derecho nº34. Página 10

<sup>3</sup> PÉREZ ROYO. F, “*Derecho Financiero y Tributario Parte General*”, 23º ed., Ed. THOMSON REUTERS-Aranzadi., Cizur-Menor, 2013 página 464

traído consigo esta reforma, como consecuencia de que, como ha dicho Cazorla Prieto<sup>4</sup>, existe una posibilidad de que con la nueva regulación de la relación entre los ordenes administrativo y penal que ha establecido el nuevo artículo 305 del Código Penal se acabe vulnerando los principios de seguridad jurídica y tutela judicial efectiva.

Para su estudio dividiremos la exposición de este trabajo en dos partes: en la primera, examinaremos el procedimiento inspector y el proceso penal como consecuencia de la nueva regulación del delito fiscal en el artículo 305 del Código Penal; y en la segunda, el procedimiento inspector y el proceso penal en el reciente anteproyecto de reforma de la Ley General Tributaria.

## **2. EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR Y EL PROCESO PENAL EN EL ARTÍCULO 305 DEL CÓDIGO PENAL. SOLUCIONES TEÓRICAS.**

Para empezar, ha de señalarse que la Exposición de motivos de la Ley Orgánica 7/2012, por la que se modifica el Código Penal, señala que la finalidad de esta ley, en lo que respecta al delito fiscal, es:

*“la creación de un tipo agravado que ofrezca respuesta a los fraudes de especial gravedad y que eleve la pena de prisión hasta una duración máxima de seis años, lo que a su vez determina que el plazo de prescripción de las infracciones más graves sea de diez años; posibilitar la persecución de las tramas organizadas de fraude fiscal mediante la facilitación de la denuncia inmediata una vez alcanzada la cantidad mínima de defraudación; incrementar las posibilidades de cobro de la deuda tributaria impagada evitando la paralización del proceso administrativo por el proceso penal; introducir mejoras técnicas en la regulación de las defraudaciones a la Hacienda y a los Presupuestos de la Unión Europea; evitar la denuncia ante los Juzgados de*

---

<sup>4</sup> CAZORLA PRIETO, I. “Derecho Financiero y Tributario. Parte General”, 13 ed., Ed. THOMSON REUTERS-Aranzadi. Cizur-Menor, 2013, página 473

*aquellos obligados tributarios que han regularizado, de forma completa y voluntaria, su situación tributaria. También se prevén mecanismos para rebajar la pena para aquellos imputados que, una vez iniciado el proceso penal, satisfagan la deuda tributaria o colaboren en la investigación judicial”.*

No es factible realizar aquí un análisis de todas las modificaciones que se llevan a cabo en esta Ley de la regulación del delito fiscal. Baste indicar que son varias, y van desde la mejora en la tipificación del delito y la corrección de deficiencia técnicas hasta el endurecimiento de la pena. En todo caso sí interesa precisar que la mayoría de estas modificaciones han sido plenamente aceptadas por la doctrina. Únicamente lo que ha suscitado una importante controversia - y en ello va a centrarse este trabajo- son las liquidaciones tributarias separadas de los conceptos tributarios que se ha introducido como novedad por esta reforma cuando los hechos están vinculados con un posible delito contra la Hacienda Pública.

En concreto, el artículo 305.5 del Código Penal establece a este respecto que:

*“Cuando la Administración Tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.*

*La liquidación indicada en primer lugar en el párrafo anterior seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria. Y la liquidación que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal.*

*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”.*

Si se examina este artículo y se pone en relación con el 180.1 LGT se ve que existe una contradicción entre la regulación del delito fiscal y este último artículo de la Ley General Tributaria, pues no puede olvidarse que este artículo –que no está derogado-dispone:

*“Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa”.*

Asimismo, este mismo artículo 180 de la Ley General Tributaria establece en su apartado 3:

*“Una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente”.*



No hace falta analizar mucho estos dos apartados del artículo 180 de la Ley General Tributaria para darse cuenta que el Código Penal ha obviado en la regulación del delito fiscal las implicaciones que la práctica de la liquidación tributaria tiene para la ordenación de las relaciones entre el procedimiento inspector y el proceso penal. No en vano la liquidación es el acto con el cual concluye el procedimiento tributario y su existencia presupone que la Administración ha llevado a cabo las actuaciones de comprobación para obtener los medios de prueba pertinentes para motivar la cuantía de la deuda tributaria<sup>5</sup>.

Analizando el nuevo artículo 305 del Código Penal, Bertrán Girón<sup>6</sup> entiende que el que se practique en los casos de delito fiscal una liquidación es lógico, pues hay *“conceptos que deben ser liquidados pero en los que no puede apreciarse de modo alguno la existencia de dolo, pueda continuar el procedimiento administrativo sin que se vea afectado por un proceso penal que versa sobre hechos distintos, lo que según el excluye la prejudicialidad”*.

Por su parte, el profesor Calvo Vérguez<sup>7</sup> afirma que si el nuevo artículo 305 pretende una separación en la liquidación de los conceptos tributarios en los supuestos de delito fiscal, es necesaria una modificación de la Ley General Tributaria en este sentido, modificación que, a su juicio, deberá incorporar un nuevo tipo de liquidación distinta de las reguladas en el artículo 101 de la Ley, pues las que existen en este artículo no resultan adscribibles a las reguladas en el Código Penal.

En todo caso debe insistirse que la entrada en vigor de la Reforma de la LO 7/2012 no ha derogado ni modificado expresamente, como ya se ha dicho, el artículo 180.1LGT, por lo que, desde un punto de vista teórico, se plantean numerosas dudas

---

<sup>5</sup> RUIZ GARCÍA, J.R. *“Procedimiento inspector y proceso penal”*. Revista “Contabilidad y Tributación. Comentarios y casos prácticos” núm.365-366. ed. 2003.Ed CEF. Página 63.

<sup>6</sup> BERTRÁN GIRÓN, F *“El proyecto de la ley de reforma del art.305CP: principales novedades”*. VÉASE en <http://www.laleydigital.es>

<sup>7</sup> CALVO VÉRGUEZ, J.C. *“El nuevo delito fiscal tras la aprobación de la LO7/2012”*. Revista de Aranzadi, quincena fiscal. Cizur Menor. Núm.3 Febrero 2013. Página 64

sobre su aplicación, pues ambos preceptos regulan la misma cuestión de distinta manera.

A efectos de analizar este problema, vamos a estudiar, en primer lugar el procedimiento inspector en el ordenamiento tributario, para luego, en segundo término, examinar las soluciones teóricas que se plantean a la hora de aplicar la nueva regulación del artículo 305 del Código Penal.

## 2.1. El procedimiento inspector

No es posible en este trabajo examinar detenidamente el procedimiento inspector. Desde la perspectiva que aquí interesa, debe señalarse que la inspección de los tributos es una actividad de la Administración Tributaria encaminada a *“la investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración y comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios”*<sup>8</sup>.

Como señala Pérez Royo, las actuaciones inspectoras no *“son tan simples pues no existe de manera diferenciada un procedimiento de investigación y otro de comprobación”*. *“La comprobación de la situación tributaria de un sujeto pasivo no incluye solo el examen de lo que ha declarado sino también la investigación de lo que puede haber ocultado, es decir, de lo que no ha declarado o ha falseado en su declaración”*<sup>9</sup>.

En todo caso ha de precisarse que las funciones de la Inspección Tributaria aparecen detalladas en el artículo 141 y siguientes de la Ley General Tributaria, en las que se regulan no solo las de comprobación e investigación sino también las de

---

<sup>8</sup> PÉREZ ROYO. F, *“Derecho Financiero y Tributario Parte General”*, 23 ed., Ed. THOMSON REUTERS-Aranzadi., Cizur-Menor, 2013 página 341

<sup>9</sup> PÉREZ ROYO. F, *“Derecho Financiero y Tributario Parte General”*, 23 ed., Ed. THOMSON REUTERS-Aranzadi., Cizur-Menor, 2013 página 342

información, a través de la cual se obtiene la información relacionada con la aplicación de los tributos, y las de liquidación como consecuencia de las fases de comprobación e investigación, que son en las que nos vamos a centrar en este trabajo<sup>10</sup>.

Para la realización de las actividades de comprobación e investigación, la Inspección puede: a) examinar documentos, libros, contabilidad mercantil, facturas, bases de datos informatizadas e inspeccionar todas las explotaciones e informaciones que sean necesarias para obtener un conocimiento exacto del hecho imponible realizado y su cuantificación; b) entrar, en las condiciones reglamentariamente establecidas, en las fincas, locales de negocio o donde se realicen los hechos imposables o existen pruebas de los mismos; si existe oposición a la entrada, se necesita autorización escrita del Delegado de la Administración Tributaria, y si se trata del domicilio del obligado, autorización judicial; y c) adoptar medidas cautelares, debidamente motivadas para evitar que desaparezcan pruebas de los hechos imposables o que se niegue su existencia.

Las actividades de la Inspección, por su parte, pueden ser **parciales** si no afectan a la totalidad de los elementos del hecho imponible y **generales** si tienen por objeto comprobar e investigar la totalidad de la situación tributaria del obligado en relación con cualquiera de los tributos y obligaciones tributarias.

Pues bien: todas estas actividades las lleva a cabo la Inspección a través de un procedimiento en el que podemos distinguir tres fases:

### **1º.- Iniciación de la inspección**

El procedimiento de inspección se inicia, de acuerdo con el artículo 147 LGT por lo general, de oficio, por decisión de la Administración. Igualmente puede iniciarse a petición del obligado tributario, cuando éste, con base en el artículo 149 LGT, decide que habiendo sido citado para unas actuaciones inspectoras parciales desea que las

---

<sup>10</sup> CAZORLA PRIETO. L.M<sup>a</sup>, “*Derecho Financiero y Tributario. Parte General* 13º ed., Ed. THOMSON REUTERS-Aranzadi, Cizur Menor.2013 página 392

actuaciones sean generales, a fin de evitar la situación de interinidad de las liquidaciones provisionales, que es el acto con el finalizaría esas actuaciones parciales de la Inspección<sup>11</sup>. Tendrá un plazo de 15 días desde la notificación de inicio de las actuaciones parciales para solicitar la inspección general.

El inicio de la inspección se realiza mediante una comunicación escrita en la que se le cita para que comparezca en la Inspección en el día y hora señalados, indicando los impuestos y años objeto de comprobación y solicitando la información que se considere necesaria. Aparte de este modo de iniciación, que es lo habitual y frecuente, puede también iniciarse la inspección sin comunicación previa, personándose el inspector en las oficinas o lugar donde exista prueba del hecho imponible<sup>12</sup>, que es lo normal en las inspecciones de alto riesgo.

## **2º.- Desarrollo de la inspección**

El procedimiento inspector se desarrolla a través de visitas sucesivas, cuyas actuaciones y resultados se documentan por el Inspector en diligencias que constituyen documentos en los que recoge, antes de levantar el acta, los hechos que ha ido comprobando e investigando en sus actuaciones.

El plazo para terminar el procedimiento es de doce meses desde la fecha de notificación del inicio, considerándose que finaliza no cuando se levanta el acta sino en la que se notifica al obligado el acto de liquidación que resulte de la inspección. Este plazo de doce meses puede ampliarse, no obstante, por otro plazo igual, cuando las actuaciones sean complejas, o cuando se descubra que se ha ocultado por el obligado alguna de las actividades realizadas o por interrupción justificada de la inspección en los casos, por ejemplo, de remisión de lo actuado al Ministerio Fiscal

---

<sup>11</sup> PÉREZ ROYO. F, “*Derecho Financiero y Tributario Parte General*”, 23 ed., Ed. THOMSON REUTERS-Aranzadi., Cizur-Menor, 2013 página 344 y siguientes

<sup>12</sup> PÉREZ ROYO. F, “*Derecho Financiero y Tributario Parte General*”, 23 ed., Ed. THOMSON REUTERS-Aranzadi., Cizur-Menor, 2013 página 344 y siguientes

### 3º.- Terminación de la inspección

En todo caso, debe precisarse que las actuaciones inspectoras –no el procedimiento- terminan con el **acta de Inspección**, la cual puede definirse como el documento, con un modelo oficial, en que el inspector actuario pone fin a sus actuaciones, proponiendo la correspondiente regularización de la situación tributaria y la propuesta de liquidación que proceda. Debemos precisar que el acta de Inspección no contiene el acto de liquidación, sino únicamente una propuesta de liquidación, ya que quien liquida y dicta el acto de liquidación es el Inspector-Jefe, que es un órgano distinto de la Administración Tributaria. Tanto es así que, a la vista del acta, el Inspector Jefe puede o no confirmar la propuesta de liquidación contenida en ella si estima que las actuaciones realizadas son insuficientes, en cuyo caso puede anular el acta y ordenar que se completen la comprobación o investigación para fundar adecuadamente la propuesta de liquidación.

Las actas de Inspección, por su parte, pueden clasificarse en tres tipos:

- En primer lugar, las **actas de conformidad**, que son aquellas en las que el obligado tributario presta su conformidad a la propuesta que le formula la inspección. Estas actas, antes de su firma, tienen un trámite previo de audiencia para que el interesado alegue lo que estime conveniente en su defensa. Una vez firmada el acta en conformidad y entregada un ejemplar al obligado (con los documentos de ingreso), termina de hecho el procedimiento inspector, pues si la propuesta de liquidación no es modificada por el Inspector Jefe en el plazo de un mes, se entenderá producido -por silencio administrativo- el acto de liquidación de acuerdo con la propuesta del acta, que es como termina el procedimiento inspector. Estas actas tienen una reducción en la sanción del 30 por 100, y una reducción por pago voluntario del 25 por 100.

-

- En segundo lugar, las **actas de disconformidad**, que, como su nombre pone de manifiesto, son aquellas en las que el obligado manifiesta su disconformidad con la propuesta del inspector. El acto de liquidación no se produce en estas actas por el transcurso del tiempo como en las anteriores de conformidad. El obligado, después de manifestar su disconformidad con el acta, tiene derecho a presentar alegaciones ante el Inspector Jefe en un plazo de 15 días, quien a la vista del expediente (en el que constará el acta y el informe del actuario), y de las alegaciones presentadas, dictará el acto de liquidación que proceda, que será notificado al obligado terminando el procedimiento.

- Y en tercer y último lugar, las **actas con acuerdo**, que son aquellas en las que el resultado que refleja el acta es el producto de un acuerdo o negociación con el obligado sobre la aplicación de los hechos o su valoración, cuando no se pueden cuantificar o aplicar de una forma totalmente exacta. Una vez firmada el acta, la liquidación se entiende producida por silencio si en un plazo de diez días no se rectifica por el Inspector-Jefe. Estas actas tienen una reducción en la sanción del 50 por 100.

Esto sentado sobre el procedimiento y las actas de la Inspección de Tributos inspector, procede a examinar una segunda cuestión: ¿Cómo se relaciona este orden administrativo con el proceso penal a la luz del artículo 305 del Código Penal?

## **2.- Soluciones teóricas a la interrelación entre el procedimiento inspector y el proceso penal**

Si se examinan el artículo 305.5 CP y el vigente artículo 180 LGT, es posible señalar, siguiendo las enseñanzas del profesor Ruiz García<sup>13</sup>, tres soluciones interpretativas a fin de evitar las contradicciones entre uno y otro orden jurídico.

---

<sup>13</sup> RUIZ GARCÍA, JR. “*La relación entre el procedimiento de inspección y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública*” Revista Española de Derecho Financiero, ed., num.151, Ed. THOMSON REUTERS- Civitas. Cizur Menor. 2011, páginas 64-72

### **1º. Solo cabe plantear la denuncia por delito una vez practicada la liquidación**

Esta tesis entiende que la Administración no puede presentar la denuncia por delito fiscal hasta que lleve a cabo la liquidación de la deuda tributaria, es decir, hasta que termine el procedimiento inspector y se dicte el acto de liquidación por el Inspector Jefe.

Esta tesis, como recuerda con acierto el profesor Ruiz García, se parece a la sugerencia que hizo en el año 2001 la Comisión para la reforma de la Ley General Tributaria, que propuso que, en los casos de delito fiscal, debería permitirse que la comprobación e inspección continuara hasta la determinación de la cuota tributaria. Una vez iniciado el procedimiento sancionador, será en el mismo donde se pase la culpabilidad y apreciando que pueda existir un delito contra la Hacienda Pública se suspenda el procedimiento y se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente”<sup>14</sup>

Sin entrar mucho en el análisis de fondo de esta tesis, hay que destacar una solución así iría –como puntualiza también el profesor Ruiz García- contra nuestro Derecho Procesal Penal, que concibe “la denuncia no como una facultad discrecional del sujeto que tenga conocimiento de los hechos sino como un deber”, deber que, añadimos nosotros, es fruto de la propia naturaleza de la denuncia que se entiende como “una declaración de conocimiento que se transmite al órgano judicial, al Ministerio Fiscal o policía judicial ante la consecución de un hecho delictivo”<sup>15</sup>.

Al ser, por tanto, la denuncia por el delito fiscal no un derecho sino un deber, esto significa que su cumplimiento no puede estar nunca subordinado a los planes (recaudatorios) de la Hacienda Pública, sino que su presentación debe efectuarse cuando

---

<sup>14</sup> RUIZ GARCÍA, JR. “La relación entre el procedimiento de inspección y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública” Revista Española de Derecho Financiero, ed., num.151, Ed. THOMSON REUTERS- Civitas. Cizur Menor. 2011, página 64

<sup>15</sup> SENDRA GIMENO, V. “Manual de Derecho Procesal Penal”, ed.2013. Ed.COLEX Página 160 y siguientes

se dan los suficientes indicios de los que pueden deducirse de que nos encontramos en presencia de un hecho delictivo contra la Hacienda Pública.

**2º. La presentación de la denuncia no supone ningún impedimento para que continúe el procedimiento inspector.**

Esta interpretación la han sostenido en nuestra doctrina algunos autores como el profesor Iglesias Capellas, quien ha mantenido en un reciente trabajo<sup>16</sup> que la paralización del procedimiento que predica el artículo 180.1 de la LGT no afecta al procedimiento de inspección, sino solo al procedimiento sancionador.

Conforme a esta interpretación, cuando se constatan una *notitia criminis*, o lo que es lo mismo, indicios de un delito contra la Hacienda Pública, las actuaciones de inspección tributaria pueden y deben continuar, pues lo que se suspende y queda suspendido es el procedimiento sancionador por haberse remitido la *notitia criminis* al órgano jurisdiccional competente.

En apoyo de esta tesis la doctrina alude al parágrafo 208.3 de la Ordenanza tributaria alemana que dispone que las funciones y facultades de la Oficinas de Hacienda no se verán afectadas por las funciones de investigación de los delitos tributarios atribuidos a los órganos de investigación de los delitos tributarios atribuidas a los órganos de investigación tributaria; y también al 393.1 que establece que los derechos y deberes de los obligados tributarios y de la autoridad financiera en el procedimiento de imposición y en el procedimiento penal se ajustarán a las disposiciones vigentes para el respectivo procedimiento<sup>17</sup>.

En todo caso debe precisarse que, en principio, esta segunda tesis parece acorde con otros preceptos del la LGT modificados por la Ley 7/2012, como es la disposición adicional novena de la primera Ley que permite en procesos por delitos contra la

---

<sup>16</sup> IGLESIAS CAPELLAS, J. “*Reforma penal y procedimiento inspector*”. Revista mensual Contabilidad y Tributación ed., núm.359. Ed. CEF . Madrid. 2013, página 136 y siguientes.

<sup>17</sup> Los textos de los párrafos de la Ordenanza los he tomado del trabajo del profesor Ruiz García



Hacienda Pública que los órganos de recaudación de la Agencia Tributaria puedan llevar a cabo determinadas actuaciones como la nueva incorporada al artículo 81.8 de la LGT de que la Administración Tributaria puede adoptar medidas cautelares “*con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias de investigación desarrolladas por el Ministerio Fiscal, o con posterioridad a la incoación de las diligencias penales*”. Estas actuaciones, según puntualiza el profesor Ruiz García, estarán orientadas a la investigación patrimonial necesaria para proceder a la ejecución de la deuda tributaria que, por su propia naturaleza, no son conflictivas ya que no afectan en nada al proceso penal.

Sin embargo, si se analiza bien el alcance de esta segunda interpretación del artículo 305 del Código Penal en relación con el procedimiento inspector, la conclusión a la que se llega es otra: nos encontramos con una solución que choca frontalmente con algunos de los pilares fundamentales del Derecho Tributario:

- En primer lugar, entra en contradicción con el tenor literal del artículo 68.7 de la LGT que establece que se interrumpe el plazo de prescripción de la obligación tributaria cuando haya remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la presentación de la denuncia al Ministerio Fiscal, la cual se reanuda cuando se volviese a remitir el expediente a la Administración. De ahí que si la Administración pudiera continuar con las actuaciones propias del procedimiento de inspección, como mantiene esta interpretación, cuando se ha llevado a cabo la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o la presentación de la denuncia al Ministerio Fiscal, a nuestro juicio, es necesario una nueva regulación al respecto del artículo 68 de la LGT y esto no se ha llevado a cabo, por lo que entiendo que la solución propuesta por esta doctrina hoy por hoy no es posible.
- Y en segundo lugar, también que esta interpretación choca abiertamente con lo dispuesto en el artículo 180.1 de la Ley General Tributaria, que obliga a la Administración a no continuar – a abstenerse dice el texto de la Ley- con el procedimiento inspector y pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o

remitir el expediente al Ministerio Fiscal. En concreto, insistimos, dice ese artículo:

*“Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal”*

Resumiendo: entiendo que no es posible seguir con el procedimiento inspector una vez que se haya pasado el tanto de culpa a la jurisdicción penal o remitir el expediente al Ministerio Fiscal.

**3º. Cuando exista un supuesto delito fiscal, la Administración pasará el tanto de culpa al Ministerio Fiscal pero con carácter previo o simultáneo dictará un auto de liquidación.**

Esta interpretación es la que mantiene el profesor Ruiz García y, a mi juicio, se ajusta plenamente a los postulados de los órdenes administrativo y penal. Sintetizando, la tesis que comentamos sostiene que la Administración deberá pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente y paralizar la tramitación del expediente cuando haya apreciado indicios de delito fiscal, “pero con carácter previo o simultáneo a la remisión del expediente, podrá dictar la correspondiente liquidación si dispone de los medios de prueba necesarios por haber realizado las oportunas actuaciones de comprobación; si por el contrario no dispone de los adecuados medios de prueba, no podrá practicar la liquidación”.

La diferencia con las tesis anteriores, como dice Ruiz García, son claras:

- En primer lugar, esta tesis propugna -y es lo fundamental en nuestro ordenamiento jurídico- que la Administración Tributaria desde que tiene conocimiento de la *notitia criminis* debe remitir el tanto de culpa al órgano jurisdiccional penal competente. Y la liquidación tributaria no va a estar condicionada por otros criterios distintos que el de los elementos de prueba que se tenga en ese momento: si en ese momento se tuvieran las pruebas necesarias para practicar la liquidación habría que practicarse y quedaría suspendida la fase del procedimiento sancionador. Si no es así no se retrasaría la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal, y lo que ocurriría es que la Administración no practicaría ninguna liquidación.
- En segundo lugar, la posibilidad de remitir simultáneamente el tanto de culpa y llevar a cabo la liquidación tributaria, que es lo que sostiene esta tercera tesis, evita que produzcan valoraciones distintas sobre un mismo hecho, lo que sin duda constituiría una quiebra importante del principio de seguridad jurídica.

Por lo demás, quiero señalar que esta tesis permite aplicar de forma conjunta -y sin ninguna contradicción- los artículos 305.5 del CP y 180 de la LGT, además, creo, que se adapta bastante bien a los criterios que se mantienen en el reciente Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley General Tributaria, la cual analizaremos a continuación.

### **3. EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR Y EL PROCESO PENAL EN EL ANTEPROYECTO DE REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA**

El pasado 23 de Junio, el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas ha hecho público un Anteproyecto de Ley de modificación de la Ley General Tributaria de 17 de diciembre de 2003 (58/2003).

La exposición de motivos del Anteproyecto señala como una de las causas de modificación la necesaria adaptación de la Ley General Tributaria a la LO 7/2012 de 27 de Diciembre que regula el delito contra la Hacienda Pública; y en este sentido puntualiza que “*se precisan hacer determinadas modificaciones (se refiere a la Ley General Tributaria) para establecer un procedimiento administrativo que permita practicar liquidaciones tributarias y efectuar el cobro de las mismas aún en los supuestos en los que se inicie la tramitación de un procedimiento penal*”.

No podemos intentar siquiera un resumen de las modificaciones que introduce el Anteproyecto en la Ley General Tributaria, que pues son numerosas<sup>18</sup>. Desde la perspectiva que aquí interesa, ha de destacarse la regulación del nuevo artículo 250 de la Ley General Tributaria, incluido en el Título VI dedicado a “*Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública*”, que –por su importancia para este trabajo- reproducimos a continuación:

*“Practica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delitos contra la Hacienda Pública:*

*1. Cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, se continuará la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, y con sujeción a las reglas que se establecen en el presente título.*

*Salvo en los casos a que se refiere el artículo siguiente, procederá dictar liquidación de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, separando en liquidaciones diferentes aquellos que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y aquellos que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.*

---

<sup>18</sup>Véase

([Http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/Tributarios/Anteproyecto%20LGT.pdf](http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/Tributarios/Anteproyecto%20LGT.pdf))

*2. La liquidación que en su caso se dicte, referida a aquellos elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública se ajustará a lo establecido en este Título. En los supuestos a los que se refiere este apartado, la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar, el procedimiento sancionador correspondiente a estos mismos hechos. En caso de haberse iniciado un procedimiento sancionador, de no haber concluido éste con anterioridad, dicha conclusión se entenderá producida, en todo caso, en el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador en los casos a que se refiere el último párrafo de este apartado.*

*La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos.*

*De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará, cuando proceda, el procedimiento sancionador administrativo de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.*

*3. La liquidación que se dicte en relación con conceptos tributarios que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública se ajustará en su tramitación al procedimiento ordinario que corresponda según lo dispuesto en el Capítulo IV del Título III de esta ley y se sujetará al régimen de revisión establecido en su Título V”.*

Son varias las cuestiones o problemas que suscita el análisis de este nuevo artículo 250 del Anteproyecto de la Ley General Tributaria:

### 3.1 La liquidación tributaria en los supuestos de indicios de delito fiscal

Ante todo, ha de destacarse que en una primera lectura del artículo 250 del Anteproyecto, parece desprenderse que el redactor del artículo ha optado de las distintas soluciones interpretativas que suscitaba el Código Penal, por la tesis del profesor Ruiz García, y por tanto cuando exista un indicio de delito fiscal, la Administración Tributaria pasará el tanto de culpa al Ministerio Fiscal pero con carácter previo o simultáneo dictará un acto de liquidación. Sin embargo, las cosas no son tan sencillas, pues si examina bien – aunque esa sea la tesis de fondo- debemos distinguir, desde un punto de vista teórico, dos tipos de liquidaciones, al margen de la problemática de la responsabilidad civil.

#### 3.1.1. La liquidación de los conceptos tributarios no constitutivos de delito. Naturaleza y régimen jurídico.

No tiene sentido que nos ocupemos en este trabajo del estudio del acto de liquidación tributaria<sup>19</sup>: nos debe bastar con examinar tres cuestiones que, a nuestro juicio, suscitan estas liquidaciones que practica la Administración cuando pasa el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remite el expediente al Ministerio Fiscal :

- En primer lugar, la de su práctica, a la que se refiere expresamente el apartado primero del artículo 250 cuando dice que la Administración procederá a “dictar liquidación de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, separando en liquidaciones diferentes aquellos que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y aquellos que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública”. Nos encontramos, por tanto, con un deber de la Administración, vinculado a su potestad de liquidar el tributo, por el que tiene que segregar los hechos, y dictar dos actos de liquidación: uno con los conceptos no contaminados con el posible delito, y otro con los vinculados al posible delito.

---

<sup>19</sup>PÉREZ ROYO, F, “*Derecho Financiero y Tributario Parte General*”, 23º ed., Ed. THOMSON REUTERS-Aranzadi., Cizur-Menor, 2013 página 342 y CAZORLA PRIETO, I. “*Derecho Financiero y Tributario. Parte General*”, 13 ed., Ed. THOMSON REUTERS-Aranzadi. Cizur-Menor, 2013, página 357

- En segundo lugar, la naturaleza de esta liquidación de conceptos no vinculados al delito, es la de una liquidación provisional<sup>20</sup>, ya que la practica la Inspección de Tributos existiendo una incertidumbre acerca del alcance de los hechos vinculados al posible delito contra la Hacienda Pública, y consiste –como toda liquidación tributaria- una manifestación de voluntad sobre la cuantía de la obligación tributaria que va dirigida al sujeto pasivo –al que se le ha vinculado con un posible delito fiscal- para que haga efectivo el importe de la deuda tributaria liquidada.
- Y en tercer lugar, el régimen jurídico de estas liquidaciones no difiere del resto de las liquidaciones provisionales que dicta la Administración Tributaria, por lo que en su tramitación, como dice el apartado 3 del artículo 250 del Anteproyecto, se ajustará al procedimiento ordinario que corresponda según lo dispuesto en el Capítulo IV del Título III de la Ley General Tributaria, y en lo que respecta a su revisión se sujetan –como dispone el citado apartado del artículo 250- al régimen de revisión establecido en el Título V de la Ley: es decir, los procedimientos especiales de revisión, el recurso de reposición y las reclamaciones económico-administrativas.

### **3.1.2. Liquidación de los hechos que pueden ser constitutivos de delitos. Naturaleza y régimen jurídico**

A la vista de cuanto se ha expuesto en este trabajo, parece claro que –también en con respecto de estos hechos que pueden ser constitutivos de delito- nos encontramos ante una liquidación tributaria, es decir, ante una liquidación de la obligación tributaria, que, como se ha dicho, constituye una excepción a la prejudicialidad penal que hasta ahora regía en los procesos por delito fiscal.

---

<sup>20</sup> CLAVIJO HERNANDEZ, F, “La liquidación: liquidaciones provisionales y definitivas”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a F. Sainz de Bujanda*, Vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pág. 1510.

El estudio de estas liquidaciones exige distinguir dos planos de análisis: el de su naturaleza y el de su régimen jurídico.

a) Naturaleza jurídica de estas liquidaciones

No es fácil analizar la naturaleza jurídica de estas liquidaciones tributarias. Aplicando conceptos estudiados en Derecho Financiero y Tributario, nos atrevemos a señalar que estas liquidaciones del artículo 250 del Anteproyecto son liquidaciones provisionales a cuenta de la deuda tributaria que resulte, según señala el artículo 257 del Anteproyecto, de lo que se determine finalmente en el proceso penal en relación con la existencia y la cuantía de la defraudación tributaria.

Naturalmente, como en toda liquidación tributaria, la Administración determina la deuda tributaria, lo cual supone una excepción a la prejudicialidad penal que regía hasta ahora en esta materia. Y la fija con un propósito claro –que es lo propio de toda liquidación provisional- para anticipar los efectos de la determinación de la defraudación que se fije en el proceso penal. De ahí que el apartado segundo del artículo 257 del Anteproyecto exija siempre el ajuste de este acto de liquidación cuando se dicte la sentencia del proceso penal y según sea el sentido de la misma.

En todo caso, la finalidad de esta liquidación a cuenta en el caso de posible delito fiscal es exclusivamente recaudatoria. La Administración no determina, en estos casos, el “quantum” de la defraudación, sino que simplemente anticipa y determina una deuda en función de los hechos vinculados al delito, que el sujeto pasivo ha de ingresar “a cuenta” de la que posteriormente fije y cuantifique la sentencia en el proceso penal.

b) Régimen jurídico de estas liquidaciones

El estudio de este nuevo tipo de liquidaciones tributarias obliga a realizar un breve examen del régimen jurídico que establece el Anteproyecto:

-



- En primer lugar, por lo que respecta a su tramitación de estas liquidaciones, el artículo 253 del Anteproyecto dispone que, en estos casos, la Administración “procederá a formalizar una propuesta de liquidación”, en la que se expresarán los hechos y los fundamentos de derecho en los que se basa. Esta propuesta se notificará al obligado y se le concede un trámite de audiencia para que realice alegaciones en un plazo de quince días naturales. Transcurrido este plazo, se dictará la liquidación tributaria “con la autorización del órgano de la Administración Tributaria competente para interponer la denuncia o querrela”. “Una vez dictada la liquidación, la Administración tributaria pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, y el procedimiento inspector finalizará, respecto de los elementos de la obligación tributaria regularizados mediante dicha liquidación, con la notificación al obligado tributaria de la misma, en la que se le advertirá de que el período voluntario de ingreso sólo comenzará a computarse una vez que sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querrela correspondiente”.

-En segundo lugar, ha de precisarse que el artículo 251 del Anteproyecto excepciona de la práctica de estas liquidaciones cuando existan indicios de delito fiscal en tres supuestos: a) Cuando la tramitación de estas liquidaciones pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el artículo 131 del Código Penal. b) Cuando de resultas de la investigación o comprobación inspectora, no pudiese determinarse con exactitud del importe de la liquidación o no hubiera sido posible a un obligado tributario concreto. c) Cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación.

-Y en tercer y último lugar, en lo referente a la impugnación de estas liquidaciones, el artículo 254.1 del Anteproyecto dispone que frente a ellas, “no procederá recurso o reclamación en vía administrativa, sin perjuicio del ajuste que proceda con arreglo a lo que se determine en el proceso penal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 305 del Código Penal y en el 257 de esta Ley”. En todo caso, el párrafo segundo puntualiza a este respecto que “en ningún caso los defectos procedimentales en que se hubiese podido

incurrir durante la tramitación administrativa, producirán los efectos de extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada a delito ni los previstos en las letras a) y b) del artículo 150.6 de esta Ley en relación con las actuaciones desarrolladas por la Administración tributaria tendentes a la liquidación de la deuda tributaria”.

### **3.2. La responsabilidad civil derivada del delito fiscal**

Otra cuestión vinculada al delito fiscal y que tiene una gran importancia práctica es la de la responsabilidad civil. El artículo 305 apartado 7 del Código Penal dispone a este que:

*“En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que 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, los Jueces y Tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada Ley”.*

No nos corresponde analizar la responsabilidad civil derivada del delito fiscal, ya que es una cuestión de Derecho Penal que excede del ámbito de este trabajo. Limitándonos únicamente aquí a las cuestiones vinculadas a la intervención de la Administración Tributaria en la exigencia de su importe, queremos destacar tres cuestiones:

-Primera, que la responsabilidad civil derivada del delito fiscal la limita el artículo 305 del Código Penal y la Disposición Adicional Décima del Anteproyecto a las cantidades que la Administración no haya podido liquidar por prescripción o porque el juez ordenó paralizar el procedimiento.

-Segunda, que estas cantidades por responsabilidad civil constituyen cuotas tributarias, como bien ha dicho el profesor Falcón y Tella<sup>21</sup>, ya que no tiene sentido alguno atribuir una naturaleza distinta a las cantidades defraudadas según que haya podido liquidarse o no por la Administración Tributaria. Se trata en todo caso, en su opinión, “de cuotas tributarias y la única peculiaridad es que, en caso delito, el pronunciamiento sobre la liquidación corresponde al juez penal”.

-Tercera, que estas cantidades por responsabilidad civil, incluidos los intereses de demora (junto a la pena de multa), se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio, según establece la Disposición Adicional Décima de la Ley General Tributaria. Y en sentido establece el apartado segundo de esta Disposición Adicional que “una vez que sea firme la sentencia, el juez o tribunal al que compete la ejecución remitirá testimonio a los órganos de la Administración tributaria, ordenando que se proceda a su exacción”.

### **3.3. El problema del “derecho a no autoinculparse” en la nueva regulación del delito fiscal**

Sin duda una de las cuestiones candentes y problemáticas en la nueva regulación del delito fiscal es la que plantea el derecho a no autoinculparse que es un derecho propio del proceso penal, el cual hay que ensamblar en la práctica con el deber que tiene cualquier ciudadano de comunicar a la Administración tributaria los datos necesarios para la aplicación de los tributos.

El derecho a no autoinculparse se contempla en el artículo 24 de la Constitución Española cuando establece que “*todos tendrán derecho a no declarar contra sí mismos*”. Igualmente, se encuentra reconocido por el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (CEDH), más conocido como la Convención Europea de Derechos Humanos.

---

<sup>21</sup> Falcón y Tella, R. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 3ª ed., Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 2014, pág. 368

Quizá el mejor trabajo que se ha realizado en esta materia es el del profesor Palao Taboada<sup>22</sup>, cuyas enseñanzas seguiremos en esta materia. En su opinión, el derecho a no autoincriminarse tiene un doble contenido:

- De un lado, el derecho a no declarar contra sí mismo, unida al derecho a no declararse culpable.
- De otro, el derecho a no autoincriminarse se opone a que la información autoincriminatoria obtenida bajo coacción se utilice como prueba caso en un procedimiento penal. Esta exigencia rige únicamente en el procedimiento penal, pues en otros procedimientos, como ocurre con los tributarios, donde la aportación de la información es obligatoria. Así lo ha destacado el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) en su sentencia de 8 de abril de 2004<sup>23</sup>, cuando declara que el empleo de coacción no está prohibido para obtener información fuera del contexto de un procedimiento penal. Sin embargo esa información así obtenida no puede utilizarse para imputar un delito en un proceso penal.

Este doble origen de la procedencia de la información no tiene ningún sentido, a efectos prácticos, si el proceso penal y el administrativo se encuentran vinculados, como puede ocurrir en algunos casos con la nueva regulación del delito fiscal del artículo 305 del Código Penal. Por eso, siguiendo al profesor Palao Taboada<sup>24</sup>, cabe afirmar que hay que reconocerle en principio al sujeto el derecho a guardar silencio, lo cual puede – evidentemente- entorpecer el procedimiento de inspección y la práctica de la liquidación tributaria. Y ello es así, porque no puede perderse de vista nunca que la unión en la práctica del procedimiento inspector y el proceso penal, según entiende el TEDH,

---

<sup>22</sup> Palao Taboada, C. “*El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario: una revisión*”. Revista Española de Derecho Financiero, número 159, páginas 24 y siguientes

<sup>23</sup> Véase Sentencia de 8 de Abril de 2004, caso Wehc. Austria, demanda núm 38544/97, párrafo 44

<sup>24</sup> Palao Taboada, C. “*El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario: una revisión*”. Revista Española de Derecho Financiero, número 159. Ed. THOMSON REUTERS- Civitas.Cizur Menor. 2013. Páginas 38

supone la vulneración del derecho a no autoinculparse por la propia unión fáctica de los dos procedimientos.

No en vano si se obtiene información o documentos tributarios que supusieran o implicase un delito, estos documentos aportados por el contribuyente vulnerarían el derecho a no autoinculparse si a raíz de los mismo se iniciara un proceso penal. Por eso entiendo que la iniciación del proceso penal debe ser obligatoria para la Administración, pasando el tanto de culpa a la jurisdicción competente, a fin de no conculcar este derecho, cuando concurra la sospecha de la presencia de un hecho delictivo contra la Hacienda Pública.

En todo caso, quiero precisar que la opinión mayoritaria de la doctrina española entiende que, en lo que respecta al deber de colaboración de los ciudadanos con la Administración, no deben confundirse el procedimiento inspector y el proceso penal, ya que en relación con las actividades administrativas de comprobación e investigación, las potestades de la Inspección deben aplicarse sin ninguna restricción, ya que en esta materia rige el interés fiscal del Estado.

Estamos, en suma, como ha dicho el profesor Cazorla Prieto<sup>25</sup>, “ante una nueva regulación que dará pie a números conflictos jurídicos, ordinarios y constitucionales, que solo podrá minorar el uso prudente y medido de las exorbitantes competencias que se otorgan a la Administración y una jurisprudencia que emprenda la difícil tarea de ensamblar esta nueva normativa con los principios constitucionales”.

---

<sup>25</sup> Cazorla Prieto, L. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 13 ed., THOMSON REUTERS-Aranzadi. Cizur-Menor, 2013, página 473

#### 4. CONCLUSIONES

1. Los artículos 180 de la LGT y 305.5CP son contradictorios al regular la misma cuestión de una forma distinta. Por ello, siguiendo al profesor Calvo Vérguez, cabe entender que si el nuevo artículo 305 CP pretende una separación en la liquidación de los conceptos tributarios en los supuestos de delito fiscal, es necesaria una modificación de la Ley General Tributaria, cosa que parece va a realizarse cuando se apruebe lo que hoy se conoce como Anteproyecto de modificación de la Ley General
2. Hoy día, con la vigente regulación del artículo 180 de la LGT no cabe otra solución que aplicar la tesis interpretativa del profesor Ruiz García, que entiende el acto de liquidación practicado como consecuencia del procedimiento inspector debe ser previo o simultáneo a la remisión del tanto de culpa al Ministerio Fiscal.
3. El artículo 250 del Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley General Tributaria exige que se practiquen dos liquidaciones: una por los hechos no vinculados al delito fiscal, y otra por los vinculados al delito. La naturaleza de estas liquidaciones es distinta. La de los hechos no vinculados al delito fiscal tiene la naturaleza propia de una liquidación provisional tributaria, mientras que la liquidación vinculada al delito fiscal es una liquidación provisional a cuenta.
5. La responsabilidad civil derivada del delito fiscal queda limitada por el artículo 305 del Código Penal y la Disposición Adicional Décima del Anteproyecto a las cantidades que la Administración no haya podido liquidar por prescripción o porque el juez ordenó paralizar el procedimiento. Estas cantidades son cuotas tributarias exigibles por el procedimiento administrativo de apremio, según establece la misma Disposición Adicional Décima de la Ley General Tributaria.

6. La iniciación del procedimiento inspector debe ser obligatoria para la Administración, pasando el tanto de culpa a la jurisdicción competente, cuando concurra en la Inspección la sospecha de la presencia de un hecho delictivo contra la Hacienda Pública. De esta forma se evitarían muchos problemas de violación de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

## **5. BIBLIOGRAFIA**

BERTRÁN GIRÓN, F. “*El proyecto de la ley de reforma del art.305CP: principales novedades*”.

CALVO VÉRGUEZ, J.C. “*El nuevo delito fiscal tras la aprobación de la LO7/2012*”.  
Revista Quincena fiscal, núm.3, Febrero 2013.

CAZORLA PRIETO, L. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 13 ed.,  
THOMSON REUTERS-Aranzadi. Cizur-Menor, 2013.

CLAVIJO HERNANDEZ, F, “La liquidación: liquidaciones provisionales y definitivas”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a F. Sainz de Bujanda*, Vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.

FALCÓN y TELLA, R. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*”, 3ª ed.,  
Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense,  
Madrid, 2014.

IGLESIAS CAPELLAS, J. “*Reforma penal y procedimiento inspector*”. Revista  
Contabilidad y Tributación ., núm.359.

PALAO TABOADA, C. “*El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario: una revisión*”. Revista Española de Derecho Financiero, número 159..

PÉREZ ROYO. F, “*Derecho Financiero y Tributario Parte General*”, 23º ed., Ed.  
THOMSON REUTERS-Aranzadi., Cizur-Menor, 2013

QUERALT. JM y GARCÍA MORENO. A, “*Código Penal y Ley General Tributaria*”.  
Revista el Cronista del Estado Social y democrático de Derecho, nº34.





Universidad  
de La Laguna  
Facultad de Derecho



RUIZ GARCÍA, J.R. “*Procedimiento inspector y proceso penal*”. Revista “Contabilidad y Tributación, núms 365-366.

SENDRA GIMENO, V. “*Manual de Derecho Procesal Penal*”. Ed. COLEX, 2013