

Referencias Jurídicas CMS | Artículo de fondo

Tributario

Enero 2018

Delito contra la Hacienda Pública: adaptaciones reglamentarias en el procedimiento inspector y en el procedimiento recaudatorio

Antonio Montero

La Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, supuso un cambio extraordinariamente relevante en el tratamiento que la norma penal otorgaba al tipo del delito contra la Hacienda Pública.

En la exposición de motivos de la ley se señalaba, entre otras cosas, que se introducía un nuevo apartado (en el artículo 305 del Código Penal) "(...) que permite a la Administración Tributaria continuar con el procedimiento administrativo de cobro de la deuda tributaria pese a la pendencia del proceso penal. Con esta reforma se trata de eliminar situaciones de privilegio y situar al presunto delincuente en la misma posición que cualquier otro deudor tributario, y al tiempo se incrementa la eficacia de la actuación de control de la Administración: la sola pendencia del proceso judicial no paraliza la acción de cobro pero podrá paralizarla el Juez siempre que el pago de la deuda se garantice o que el Juez considere que se podrían producir daños de imposible o difícil reparación. Y

también se atiende una exigencia del ordenamiento comunitario, ya que las autoridades comunitarias vienen reclamando a España una reforma de su sistema legal para que la existencia del proceso penal no paralice la acción de cobro de las deudas tributarias que constituyan recursos propios de la Unión Europea. (...)"

Posteriormente, la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se ocupó de realizar las correspondientes adaptaciones en la normativa de procedimiento, para posibilitar la actuación de los órganos de la Inspección de los Tributos en aras a la aplicación de la modificación realizada en la norma penal.



La norma de derecho tributario general reconocía en su preámbulo lo siguiente:

"(...) Como consecuencia de la reforma de la regulación del delito contra la Hacienda Pública llevada a cabo por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, se hacen precisas determinadas modificaciones en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, 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, al ser este uno de los cambios más significativos operados en la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

La trascendencia de la modificación orgánica referida justifica por sí sola la incorporación en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de un nuevo Título VI específicamente dedicado a las actuaciones a desarrollar en estos supuestos, ya que la línea directriz del legislador orgánico ha quedado patente: la regla general será la práctica de liquidación y el desarrollo de las actuaciones recaudatorias de la deuda tributaria cuantificada a través de la misma, sin perjuicio de que, en determinados casos explicitados en la norma tributaria, el legislador haya optado, en estricta sujeción al carácter potestativo fijado en la norma penal en este punto, por la paralización de las actuaciones, sin practicar liquidación, en tanto en cuanto no exista un pronunciamiento en sede jurisdiccional.

Esta modificación permitirá superar, en la mayoría de los supuestos, la situación hasta ahora existente, según la cual la obligada paralización de las actuaciones administrativas de liquidación de la deuda tributaria provocaba, entre otros efectos, la conversión de la deuda tributaria en una figura de naturaleza distinta, la responsabilidad civil derivada del delito, como fórmula de resarcimiento a la Hacienda Pública del daño generado.

Además de esa consecuencia, la nueva estructura de la norma permitirá superar también el diferente e injustificado trato de favor que la regulación preexistente dispensaba a quién se constituía en presunto autor de un delito contra la Hacienda Pública frente a quién se configuraba como mero infractor administrativo, en relación con la obligación que atañía a éste último frente al primero de pagar o garantizar la suspensión de la ejecutividad del acto administrativo. (...)"

El conjunto de modificaciones a que estamos haciendo referencia constituyó, sin duda, uno de los aspectos más polémicos de la reforma tributaria, habida cuenta del cambio que el mismo implicaba respecto de la situación preexistente.

Pues bien, a pesar de que el nuevo Título VI de la Ley General Tributaria ya incorporaba la regulación esencial desde el punto de vista del procedimiento, que permitía la aplicación de la nueva sistemática, quedaban algunos aspectos huérfanos de desarrollo, orfandad que acaba de quedar superada a través de la aprobación y posterior publicación de dos modificaciones reglamentarias mediante los correspondientes Reales Decretos, publicados ambos el pasado 30 de Diciembre de 2017:

- El Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, y
- El Real Decreto 1071/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento General de Recau-

dación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.

El presente comentario tiene por finalidad realizar una descripción del cierre reglamentario de la materia a la que nos estamos refiriendo, de naturaleza estrictamente procedimental, en dos vertientes: por un lado, en lo atinente al procedimiento inspector en sentido estricto, cuando nos encontramos ante supuestos de presunto delito contra la Hacienda Pública y, por otro, en lo concerniente al procedimiento para la declaración de responsables en sede administrativa, cuando concurran los presupuestos de hecho y de derecho contenidos en la ley tributaria en los mismos casos.

1. Modificaciones reglamentarias en el procedimiento inspector

El Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante RGAT), se ve modificado mediante la incorporación de un nuevo Capítulo IV en su Título V, en el que se regulan las "Actuaciones en supuestos de delito contra la Hacienda Pública", describiendo la norma en su preámbulo que la adaptación, como se ha indicado más arriba, entronca con la práctica de liquidación administrativa en el seno del procedimiento inspector, la cual se ajustará al resultado del enjuiciamiento penal de la defraudación.

1.1. Actuaciones a seguir en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública

El nuevo artículo 197 bis del RGAT se vincula directamente a las disposiciones contenidas en el artículo 250 de la Ley General Tributaria (en adelante LGT), con una reproducción parcial de lo en éste último precepto contenido, en la medida en que se indica reglamentariamente lo ya señalado en la ley en relación con el pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la remisión del expediente al Ministerio Fiscal cuando se aprecie la existencia de indicios de delito.

Es muy relevante la modificación reglamentaria en la medida en que en el precepto que comentamos se establece que la apreciación de la existencia de los indicios de delito contra la Hacienda Pública podrá tener lugar en cualquier momento, con independencia de que se hubiera dictado liquidación administrativa o, incluso, impuesto sanción, supuestos estos en los que tanto la liquidación como la sanción que se hubieran formulado quedarían sin efecto, y por tanto suspendidas en cuanto a su ejecutividad.

Es preciso señalar que el Consejo de Estado, en su dictamen al proyecto de Real Decreto que estamos comentando, no hizo ninguna referencia al nuevo Capítulo IV del RGAT, por lo que hay que entender que la modificación que comentamos es considerada por el órgano consultivo ajustada a derecho.

Hacemos esta observación simplemente porque, siendo cierto que la LGT (artículos 251 y 253) no establece una limitación en relación con el momento en que la apreciación de los indicios pueden producirse, la línea discursiva de su Título VI parece llevar a la idea de que esa apreciación se ha de producir, como escenario habitual, antes de que dicte liquidación alguna en el seno del procedimiento inspector (y, por ende, antes de que se imponga sanción alguna por los mismos hechos).

Sin dejar el artículo 197 bis, el mismo asienta a nivel reglamentario lo ya contenido en la LGT (artículo 257.2) cuando, ya fuese en sede jurisdiccional o en sede del Ministerio Fiscal, no se apreciase la existencia de delito, ordenando la continuación del procedimiento inspector en sede administrativa en base a los hechos que los tribunales hubiesen considerado probados, con aplicación integral en este caso de la normativa estrictamente administrativa en cuando a las posibilidades de recurso y reclamación que, contra las liquidaciones y sanciones que finalmente fuesen dictadas, pudiesen interponerse, reiterando la nueva norma reglamentaria una limitación en estos recursos y reclamaciones que ya contiene expresamente la LGT (artículo 257): no podrán impugnarse los hechos considerados probados en la resolución judicial.

1.2. Excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública y tramitación a seguir

El objetivo declarado de las reformas del Código Penal (año 2012) y de la LGT (año 2015) es que la regla general sea la práctica de liquidación administrativa y posterior tramitación penal por presunto delito contra la Hacienda Pública.

Sin embargo la norma tributaria incluyó en su artículo 251.1 un listado tasado de situaciones (tres en concreto) en las que la Administración Tributaria podría, con la motivación necesaria, seguir actuando como lo había venido haciendo históricamente, es decir: detectados los indicios de presunto delito, paralizar inmediatamente las actuaciones inspectoras y remitir el expediente al Juez o al Ministerio Fiscal, sin practicar liquidación alguna.

Estos supuestos son los siguientes:

- 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 atribuirle a un obligado tributario concreto.
- c) Cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación.

El nuevo artículo 197 ter del RGAT se dedica al desarrollo de la casuística que se ha señalado, incluyendo una indicación que, por otra parte, parece innecesaria: que la ley (disposiciones legales, reza el texto) podrá, eventualmente, incluir nuevas excepciones a la práctica de liquidaciones.

Y lo primero que hay que destacar es que el reglamento especifica que las excepciones sólo afectarán al concepto impositivo y periodo en que concurra la circunstancia por la que no procede dictar liquidación.

La precisión es adecuada en la medida en que el procedimiento de inspección, por su propia naturaleza, incluirá, de ordinario, varios periodos impositivos y conceptos tributarios. De la mera lectura de los casos que se han trascrito más arriba y su superposición a la extensión de las actuaciones, puede colegirse, sin dificultad, que aquellas situaciones pueden quedar limitadas a ejercicios y conceptos concretos, por lo que sólo respecto de éstos deberá argumentarse la imposibilidad de liquidar (y motivarse), respetando de esta forma la línea directriz general que más arriba se señaló, que aboga por la práctica de la liquidación con carácter general.

Es importante destacar que, en estos casos en los que no se practicará liquidación, la norma reglamentaria reproduce también lo ya señalado en la LGT respecto de la ausencia de trámite de audiencia o alegaciones (artículos 251.1), añadiendo sin embargo un elemento que consideramos de singular importancia: la necesidad de que exista informe previo del órgano con funciones de asesoramiento jurídico antes de que se remita el expediente al órgano competente para interponer la denuncia o querrela.

En el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria dicho órgano con funciones de asesoramiento jurídico lo conforma el Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria, Abogacía del Estado.

Ese informe se convierte en un elemento de seguridad jurídica más en la tramitación del procedimiento, tanto desde el punto de vista de la Administración actuante como desde el punto de vista del obligado tributario, constituyendo un filtro de indudable valor, habida cuenta de las consecuencias de que la judicialización penal del asunto pueden derivarse.

Destaca también en este punto la posibilidad reconocida en el artículo reglamentario que comentamos de que el órgano competente para interponer la denuncia o querrela, que no es el órgano que ha desarrollado las actuaciones de comprobación, no aprecie la existencia de indicios de delito una vez recibido el expediente y el informe del Servicio Jurídico, supuesto éste en el que se devolverá el expediente al órgano competente para la comprobación para la prosecución de ésta en sede estrictamente administrativa y sin especialidad.

Añade el artículo algo que ya está también contemplado en la LGT (artículo 150.3): el cómputo del plazo del

procedimiento inspector se suspenderá desde el momento de la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente sin practicar la liquidación de acuerdo con lo señalado en su artículo 251. Añade sin embargo el reglamento la obligación de comunicar al interesado dicha suspensión, salvo que la misma pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación (en coherencia con alguna de las causas que la LGT prevé como justificativas de la no práctica de liquidación), si bien en estos casos deberá motivarse la existencia de la circunstancia que justifica la no comunicación de la suspensión.

En desarrollo del artículo 251.3 de la LGT, el reglamento viene a ahora a reconocer las causas de continuación del procedimiento inspector:

- Devolución del expediente por el Ministerio Fiscal que no vaya seguida de la interposición de una querrela ante la Jurisdicción competente por parte de la Administración Tributaria.
- Inadmisión de la denuncia o de la querrela.
- Resolución judicial firme en la que no se aprecie la existencia de delito.

Retomadas por cualquiera de las causas citadas la actuación en sede estrictamente administrativa, la norma reglamentaria reproduce lo dicho en la Ley en cuanto a los plazos en los que deberá finalizarse la regularización (artículo 251.3 de la LGT).

1.3. Reglas generales de la tramitación del procedimiento inspector en caso de liquidación vinculada a delito

El reglamento pasa a desarrollar en sus artículos 197 quater y siguientes el supuesto general que se incorporó en la LGT: el de la práctica de una liquidación vinculada a delito contra la Hacienda Pública, tomando como eje el artículo 253 de la ley.

En sus primeros compases el nuevo artículo del reglamento se remite de forma bastante literal a la ley, en la medida en que hace referencia a la necesidad de fundamentación de la propuesta de liquidación y a la apertura de un trámite de audiencia al interesado, para, a continuación, incorporar novedades estrictamente procedimentales y propias de sede reglamentaria.

El artículo 253.1, párrafo cuarto de la LGT señala que, transcurrido el plazo previsto para el trámite de audiencia y examinadas las alegaciones presentadas en su caso, el órgano competente para liquidar dictará una liquidación administrativa, con la autorización previa o simultánea del órgano de la Administración Tributaria competente para interponer la denuncia o querrela, cuando considere que la regularización procedente pone de manifiesto la existencia de un posible delito contra la Hacienda Pública.

El reglamento por su parte amplía la casuística susceptible de acontecer una vez examinadas las alegaciones del interesado, describiendo las siguientes posibilidades:

- Que se dicte liquidación vinculada a delito, tal y como contempla la ley, señalando que la autorización previa o simultánea a que se refiere el texto legal debe ir precedida, además, del informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico (en este punto reiteramos, como hicimos más arriba, que dicho informe constituye un elemento de seguridad jurídica de singular relevancia).
- Que el órgano competente para interponer la denuncia o querrela no aprecie indicios de delito, en cuyo caso se devolverá el expediente para su tramitación en ese estrictamente administrativa.
- Que el órgano competente para liquidar rectifique la propuesta de liquidación vinculada a delito, cuando se considere que en ella ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas (incluyendo un desarrollo específico para el caso de que la rectificación afectase a cuestiones no alegadas por el interesado y suponga un agravamiento de su situación, abriendo en este caso un nuevo plazo de alegaciones en favor del mismo).
- Que el órgano competente para liquidar devuelva el expediente para su tramitación en sede administrativa si considera que la conducta no es constitutiva de delito contra la Hacienda Pública.
- Que el órgano competente para liquidar ordene que se complete el expediente en cualquiera de sus extremos, con notificación al obligado tributario, describiendo el artículo que comentamos la casuística derivada de estas actuaciones complementarias.

Como puede observarse, la norma reglamentaria trata de homogeneizar al máximo posible la actuación procedimental de los órganos de inspección en este ámbito respecto de la que se desarrolla en supuestos de liquidación estrictamente administrativa no vinculada a delito, mimetizando en lo necesario lo ya contenido en sus artículos 188 (tramitación de las actas de disconformidad) y 187 (tramitación de las actas de conformidad).

El último apartado del precepto, apartado 4, es reproducción del artículo 253.1, quinto párrafo, de la LGT, resaltando ahora que en el mismo se señala que se advertirá al interesado, al notificarle la liquidación practicada, 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 los términos establecidos en el artículo 255 de la ley.

1.4. Cálculo y tramitación de la liquidación vinculada a delito en casos de concurrencia de cuota vinculada y no vinculada a delito contra la Hacienda Pública.

El precepto al que ahora nos referimos, nuevo artículo 197 quinquies, es desarrollo del artículo 253.3 de la LGT.

La ley contempló la posibilidad, absolutamente cotidiana, de que por un mismo concepto impositivo y periodo, cupiese distinguir elementos en los que se aprecia una conducta dolosa que pueda ser determinante de un delito contra la Hacienda Pública, junto con otros elementos y cuantías a regularizar respecto de los que no se aprecia esa conducta dolosa, estableciendo que en esos supuestos se efectuarán dos liquidaciones de forma separada.

Además, la propia ley establece dos mecanismos de cuantificación de ambas liquidaciones.

- Uno primero fijado directamente en la ley (artículo 253.3, a) y b)).
- Uno segundo en el que el obligado tributario puede optar por otra fórmula de cálculo, basada en la aplicación proporcional de las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota.

Hasta ahí, los apartados 1 y 2 del nuevo 197 quinquies reglamentario son reproducción de los párrafos a) y b) del artículo 253.3 de la ley.

La novedad está en el apartado 3 del nuevo artículo reglamentario, en el que se describe, por remisión expresa a desarrollo reglamentario contenida en la ley, la fórmula de cálculo de las liquidaciones cuando el contribuyente opta por la basada en la aplicación proporcional de las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota.

El sistema tiene, en su conjunto y a juicio de quién esto escribe, algunas similitudes conceptuales y técnicas con la regulación que en el Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, se contiene, en relación con el cálculo de la sanción en determinados tipos infractores, para supuestos de regularización de los que resultan cantidades sancionables y no sancionables.

1.5. Efectos de la resolución judicial sobre la liquidación vinculada a delito

A desarrollar este aspecto, contenido en el artículo 257 de la LGT, se dedica el nuevo artículo 197 sexies reglamentario, que como aportación a mayores respecto de lo dicho en la ley integra la fórmula de cálculo de los intereses de demora en los distintos supuestos allí recogidos:

- Sentencia condenatoria con cuota defraudada idéntica a la liquidada por la Administración.



- Sentencia condenatoria con cuota defraudada diferente a la liquidada por la Administración (mayor o menor que ésta última).
- Sentencia absolutoria por inexistencia de obligación tributaria.

Es importante aflorar ahora la remisión que el precepto hace, en relación con la ejecución de la sentencia por parte de la Administración, al artículo 999 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, que fue objeto de incorporación a la norma mediante la Ley 34/2015 citada más arriba, en el que se establece que:

"(...)1. En la ejecución de sentencias por delitos contra la Hacienda Pública, la disconformidad del obligado al pago con las modificaciones que con arreglo a lo previsto en la Ley General Tributaria lleve a cabo la Administración Pública se pondrá de manifiesto al Tribunal competente para la ejecución, en el plazo de 30 días desde su notificación, que, previa audiencia de la Administración ejecutante y del Ministerio Fiscal 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.

2. Contra el auto que resuelva este incidente cabrá recurso de apelación en un solo efecto o, en su caso, el correspondiente de súplica. (...)"

También es materia propia de reglamento, y así se materializa en el apartado 4 del artículo que ahora tratamos, la casuística de los supuestos de procedencia de la retroacción del procedimiento inspector al momento anterior en el que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito, que es la siguiente:

- a) Devolución del expediente por el Ministerio Fiscal que no vaya seguida de una interposición de querrela ante la jurisdicción competente por parte de la Administración tributaria.
- b) Inadmisión de la denuncia o querrela.
- c) Auto de sobreseimiento.
- d) Resolución judicial firme en la que no se aprecie delito, por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria.

El reglamento, en estos casos, señala el plazo en el que se deberá terminar el procedimiento, una vez retrotraídas las actuaciones y la regla de cálculo de los intereses de demora (todo ello con reproducción del artículo 257.2 de la LGT), añadiendo las consecuencias de incumplimiento de dicho plazo (por remisión al artículo 150.6 de la LGT).

2. Modificaciones reglamentarias en el procedimiento recaudatorio

Se concretan en el ámbito de las declaraciones de responsabilidad, mediante la incorporación de un nuevo artículo 124 bis al Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (en adelante RGR), dedicado a las especialidades en materia de declaración de responsabilidad asociada a la liquidación vinculada a delito.

El citado precepto hay que vincularlo al artículo 258 de la LGT, en el que se señala lo siguiente:

"1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria liquidada conforme a lo preceptuado en el artículo 250.2 de esta Ley quienes hubieran sido causantes o hubiesen colaborado activamente en la realización de los actos que

den lugar a dicha liquidación y se encuentren imputados en el proceso penal iniciado por el delito denunciado o hubieran sido condenados como consecuencia del citado proceso.

Los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el procedimiento de liquidación y que vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento para exigir la responsabilidad establecida en este artículo, deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución.

2. En relación con las liquidaciones a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, también resultarán de aplicación los supuestos de responsabilidad regulados en el artículo 42.2 de esta Ley. (...)”.

La ley añade que la competencia para dictar los acuerdos de declaración de responsabilidad en los supuestos regulados en los apartados 1 y 2 corresponderá al órgano de recaudación.

El artículo 124 bis del RGR establece la obligación de que, cuando los órganos de inspección tuvieran conocimiento de hechos o circunstancias determinantes de algún tipo de responsabilidad tributaria (hay que entender que se está refiriendo a las reguladas en los apartados 1 y 2 ya citados del artículo 258 de la LGT), deberán ponerlo en conocimiento de los órganos de recaudación.

En cuanto al procedimiento a seguir en este tipo de declaraciones, las reglas incorporadas en el reglamento son las siguientes:

- El trámite de audiencia al responsable se realizará siempre después de la formalización de la propuesta de liquidación vinculada a delito del deudor principal.
- Se abrirá un trámite de audiencia para alegaciones y aportación de pruebas por el responsable.
- El responsable no tiene la condición de interesado en el procedimiento de inspección.
- El acuerdo de declaración de responsabilidad deberá dictarse con posterioridad al momento en que conste como admitida la denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública.
- La notificación del acuerdo de declaración de responsabilidad incluirá el requerimiento de pago al responsable.

La presente publicación no constituye opinión profesional o asesoramiento jurídico de sus autores.

