

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ056658

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 4 de diciembre de 2014

Vocalía 12.<sup>a</sup>

R.G. 8667/2012

**SUMARIO:**

**Procedimiento inspector. Desarrollo de las actuaciones inspectoras. Liquidación provisional por aquellos motivos de regularización respecto de los cuales no aprecia indicios de delito. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** En el caso que se analiza, la cuestión controvertida consiste en determinar si en relación con un período y concepto impositivo objeto de un procedimiento inspector, puede la Administración tributaria practicar liquidación provisional por aquellos motivos de regularización respecto de los cuales no aprecia en la conducta del obligado tributario indicios de delito, cuando también existen otros motivos de regularización de la situación tributaria del contribuyente respecto de los cuales sí aprecia la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública. Pues bien, cuando para un mismo período y concepto impositivo objeto de un procedimiento inspector, existen motivos de regularización en la que se aprecian indicios de delito contra la Hacienda Pública junto con irregularidades meramente administrativas por hechos distintos y sin conexión con los hechos presuntamente delictivos, es posible su desagregación, dictando la correspondiente liquidación provisional en la parte en la que no concurren los elementos característicos del tipo penal, de conformidad con los arts. 180 de la Ley 58/2003 (LGT) y 190.4 b) del RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributaria). [Vid., STS, de 9 de junio de 2014, recurso n.º 1419/2012 (NFJ054623)]. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 50/1977 (Medidas Urgentes de Reforma Fiscal).

Constitución Española, art. 25.

Ley Orgánica 10/1995 (CP), art. 305.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 101 y 180.

RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario), art. 32.

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributaria), art. 190.

En la Villa de Madrid, en el recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes, 37, 28020-Madrid, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 25 de enero de 2012 recaída en las reclamaciones nº 46/09782/10 y 46/09783/10, relativa a liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2005.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero:**

De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- Por la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Valencia se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación y, como consecuencia de las mismas, se extendió acta de disconformidad por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2005, en fecha 13 de abril de 2010. De dicha acta y del informe ampliatorio se desprenden los siguientes datos:

- La liquidación contenida en el acta tiene carácter provisional debido a la existencia de elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no resulta posible al apreciarse la existencia de indicios de la comisión de un delito fiscal tipificado en el artículo 305 del Código Penal. Dicha apreciación se realiza en relación a los hechos expuestos en la propia acta relativos a la deducción de gastos que podrían carecer de realidad material así como a la falta de declaración de ingresos materializados en una cuenta bancaria de la entidad.

- Por lo que respecta a la regularización propuesta en el acta, no se admite el carácter deducible de determinados gastos por tratarse de liberalidades o porque deberían haberse activado como mayor valor de los terrenos, según los casos.

2.- No habiéndose presentado alegaciones al acta el Inspector Jefe dictó y notificó acuerdo de liquidación, contra el cual se interpuso recurso de reposición que fue desestimado.

3.- Como consecuencia de los hechos que motivaron la regularización contenida en el acta, se acordó imponer a la entidad una sanción por la comisión de una infracción tributaria leve de dejar de ingresar parte de la cuota tributaria correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005. Interpuesto recurso de reposición contra el acuerdo sancionador, que fue acumulado a efectos de su tramitación y resolución junto con el presentado contra la liquidación, siendo desestimados.

4.- Disconforme con las resoluciones desestimatorias de los recursos, el interesado interpuso reclamaciones económico-administrativas, alegando, en síntesis, lo siguiente:

- Relación directa con la actividad de los gastos que la Inspección considera liberalidades.

- En relación con algunas de las facturas de gastos cuyo carácter deducible se rechaza porque deben aumentar el valor de los terrenos, dado que dichos terrenos fueron vendidos en 2007 debe procederse por la Inspección a compensar el ingreso ahora exigido con el exceso satisfecho en la declaración de 2007 debido a la minoración de la ganancia patrimonial declarada con su venta.

- En relación con la sanción, defectuosa motivación del elemento subjetivo de la infracción así como imposibilidad de que un expediente sancionador tenga carácter provisional.

5.- Las reclamaciones económico-administrativas fueron acumuladas y resueltas por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (en adelante, TEAR), que acordó estimarlas anulando los acuerdos impugnados sin entrar en el fondo del asunto.

El TEAR, sobre la base de lo dispuesto en los artículos 180.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria y 32 del Real Decreto 2063/2004, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, considera que:

*“... cuando la Administración aprecie la existencia de hechos que pudieran ser constitutivos del delito tipificado en el artículo 305 del Código Penal debe abstenerse de pronunciarse hasta que no exista un pronunciamiento definitivo de la jurisdicción penal, pronunciamiento que tiene carácter vinculante para la Administración Tributaria en aplicación del principio “non bis in idem”.*

*Es criterio de este Tribunal que ello determina que la competencia para dictar la liquidación tributaria que fija la cuantía determinante del delito queda atribuida al tribunal penal, sin posibilidad de efectuar una desagregación de los hechos, por cuanto sólo existe una deuda tributaria por el Impuesto y ejercicio afectado.*

*En consecuencia, debe estimarse la pretensión anulatoria de la reclamante, sin entrar en el fondo del asunto...”*

### **Segundo:**

Contra dicha resolución del TEAR, al estimarla gravemente dañosa y errónea, se deduce el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT.

En síntesis, el Director recurrente alega lo siguiente:

1) La Inspección de los Tributos apreció en el curso del procedimiento de comprobación e investigación en relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005 lo siguiente:

- Que debía regularizarse la situación tributaria del contribuyente como consecuencia de unos gastos fiscalmente no deducibles y como consecuencia de la activación de determinados conceptos que por aquél fueron calificados como gastos, considerando que estas conductas del contribuyente no se ajustaron a la diligencia debida, valorándose la existencia de una actuación culposa pero que claramente no era dolosa. Estos hechos eran completamente distintos e independientes de aquellos a los que se refiere el punto siguiente, por lo que procedía la práctica por ellos de una liquidación provisional de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 101.4, a) y b) de la Ley 58/2003, y 190.3.a) y 190.4.b) del Real Decreto 1065/2007.

- Que, en relación a otros elementos del citado impuesto y ejercicio, cuya cuota superaba el importe de 120.000 euros, la conducta del obligado tributario podía ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, al apreciarse el posible carácter doloso de la conducta. En relación a estos elementos la Inspección remitió el expediente al Ministerio Fiscal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 180.1 de la Ley 58/2003.

2) El TEAR anula la liquidación provisional practicada por la Inspección por existir, en relación con el mismo tributo y período, aunque en relación con hechos distintos, un procedimiento penal por la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública.

3) La normativa tributaria permite expresamente la posibilidad de que la Inspección dicte una liquidación provisional respecto de elementos de la obligación tributaria que puedan desagregarse cuando los demás elementos no pueden ser objeto de la comprobación inspectora por estar incurso en un proceso penal. Ello se deduce del artículo 101.4 de la LGT y de los artículos 190.3.a) y b) del RD 1065/2007. El artículo 101.4 de la LGT prevé que se puedan dictar liquidaciones provisionales en dos supuestos: a) cuando no se haya comprobado alguno de los elementos de la obligación tributaria por no ser posible su comprobación o por determinarse en función de otras obligaciones no comprobadas o no comprobadas definitivamente; b) cuando proceda formular distintas propuestas de liquidación. El desarrollo de esta norma para las liquidaciones derivadas de las actas de inspección se contiene en el artículo 190 del RD 1065/2007, cuyo apartado tercero, letra a), permite a la Inspección cuando existe, por ejemplo, un pleito civil en relación con la propiedad de un bien o sobre una herencia, regularizar todos los demás elementos del impuesto y ejercicio con una liquidación provisional, dejando pendiente la regularización sobre los elementos litigiosos, actuación que le es permitida también cuando existe un proceso penal. En consecuencia, la norma permite expresamente que se dicte una liquidación provisional en relación con un impuesto y ejercicio que deje pendiente de comprobación los elementos de ese impuesto y ejercicio que son objeto de un proceso penal. A su vez, de conformidad con el apartado cuarto, letra b), del citado precepto reglamentario podrá dictarse una liquidación provisional siempre que la obligación tributaria pueda ser desagregada, siendo así que en el caso analizado tal desagregación es posible porque la eliminación de un gasto deducible o la activación de unos gastos no afecta ni condiciona la liquidación de los elementos que son objeto de remisión al Ministerio Fiscal, esto es, resulta posible diferenciar con total nitidez la cuota dejada de ingresar regularizable como consecuencia de comportamientos respecto de los cuales no se aprecian indicios de delito, cuota que es ajena al comportamiento penalmente reprochable del obligado tributario.

4) Como argumentos de contrario a los sostenidos por el TEAR:

- La dicción de los artículos 180.1 de la LGT y 32.1 del RD 2063/2004 no prohíben que la Inspección, previamente a la remisión al Ministerio Fiscal, pueda dictar liquidaciones provisionales en relación a los elementos de la obligación tributaria que se pueden desagregar y que se refieren a conductas que no pueden ser constitutivas de delito contra la Hacienda Pública. En primer lugar, porque la norma se refiere exclusivamente a las conductas del obligado tributario que pudieran ser constitutivas de delito contra la Hacienda Pública, circunstancia que no concurre cuando la Inspección liquida elementos de la deuda tributaria que no son constitutivos de delito, bien por no apreciarse ningún tipo de culpabilidad o por apreciarse sólo simple negligencia, que determina exclusivamente una infracción administrativa. En segundo lugar, si la liquidación provisional es anterior a la remisión al Ministerio Fiscal, se cumple perfectamente la exigencia de que a partir de ese momento la Administración se abstiene de continuar el procedimiento administrativo. Además, si estos artículos se ponen en conexión con lo establecido expresamente en los artículos 101.4 de la LGT y 190.3.a) y b) del RD 1065/2007, se debe concluir que la normativa tributaria permite dichas liquidaciones provisionales.

- No se discute que la fijación de la cuantía determinante del delito quede atribuida al tribunal penal. Lo que se discute es la cuantía de la liquidación provisional de los elementos de la obligación tributaria que no corresponden a la conducta delictiva. Los tribunales penales sólo consideran las cuotas en las que se aprecia que puede haberse producido una defraudación dolosa pero no aquellas en las que no se aprecian indicios de delito. La competencia para la liquidación de las obligaciones tributarias cuando se refieran a conductas no sancionables o sancionables sólo en vía administrativa corresponde a la Administración tributaria.

- El que la deuda tributaria por el impuesto y ejercicio afectado sea única no impide ni limita el que se puedan desagregar en una liquidación provisional determinados elementos de la obligación tributaria, como señala expresamente el artículo 190.4.b) del Real Decreto 1065/2007. Además, el tribunal penal tampoco considera la totalidad de la deuda tributaria, sino exclusivamente la cuota tributaria dejada de ingresar, y ni siquiera toda ella, sino sólo desagregadamente la cuota dejada de ingresar de forma dolosa.

- Tampoco estas liquidaciones provisionales contravienen los principios que rigen el proceso penal como parece sugerir el TEAR cuando señala que el artículo 180 de la LGT recoge el conocido principio “non bis in idem” que prohíbe imponer una dualidad de sanciones, administrativa y penal, sobre unos mismos hechos. No resulta de aplicación dicho principio porque no se cumple el requisito de triple identidad (mismo sujeto, hecho y fundamento) requerido al efecto, ya que los hechos y los fundamentos de la liquidación provisional y de la regularización en vía penal son distintos. No existe, por tanto, duplicidad entre la sanción penal y la administrativa, que se refieren a hechos distintos entre los que no puede existir contradicción alguna, ni tampoco existe doble procedimiento, dado que el procedimiento administrativo y el proceso penal se refieren a cuestiones distintas y cada una en el ámbito de sus cometidos.

5) El criterio del TEAR de que la Administración tributaria no puede hacer ninguna liquidación provisional - en relación con elementos de la obligación tributaria en los que no se aprecie la existencia de delito- en aquellos expedientes que finalmente se remiten al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción penal, conduce a situaciones incoherentes:

- Es contrario a prácticas habituales no discutidas, como las que tienen lugar, por ejemplo, cuando los órganos gestores en la comprobación inicial de las incoherencias o discrepancias que se advierten en la autoliquidación dictan liquidaciones provisionales en un procedimiento de verificación de datos o de comprobación limitada o cuando los órganos de inspección dictan liquidaciones provisionales en la comprobación de carácter parcial sobre determinados elementos de la obligación tributaria en la que no se aprecia la existencia de delito contra la Hacienda Pública. Es posible, por tanto, que antes de que la Inspección aprecie que puede existir un delito contra la Hacienda Pública se hayan ya dictado liquidaciones provisionales en relación con la obligación tributaria. Esta situación, que no es extraordinaria ni se discute en absoluto, demuestra que no existe ninguna incompatibilidad de principio entre las liquidaciones provisionales y una posterior tramitación de un proceso penal.

- Si el artículo 32.2 del RD 2063/2004 determina que cuando dictada una liquidación definitiva por la Inspección se aprecie que puede existir delito contra la Hacienda Pública no se anule dicha liquidación definitiva sino que tan sólo se suspenda su ejecución hasta que recaiga resolución judicial, no sería coherente que se acordara su anulación en caso de una liquidación provisional sobre elementos en los que no se aprecia delito.

- El objeto del proceso penal es la investigación, determinación y castigo de las conductas delictivas, pero no la investigación y prueba de elementos de la deuda tributaria en la que desde el principio no se han apreciado siquiera indicios de delito. Ello iría en contra del principio de intervención mínima del proceso penal, no resultando coherente que se utilizara un procedimiento y facultades relativos a la investigación de delitos sobre elementos en los que –desde el principio- no se aprecia delito. Lo lógico es que la investigación y prueba de hechos no delictivos se efectúe por los órganos administrativos que tienen encomendadas esas comprobaciones y de acuerdo con los procedimientos, facultades y garantías que tienen establecidos.

En consecuencia, finaliza solicitando de este Tribunal Económico-Administrativo Central que estime el recurso extraordinario y fije como criterio que *“cuando para un mismo período y concepto impositivo objeto de un procedimiento inspector existen motivos de regularización en la que se aprecian indicios de delito contra la Hacienda Pública junto con irregularidades meramente administrativas por hechos distintos y sin conexión con los hechos delictivos, es posible su desagregación, dictando la correspondiente liquidación provisional en la parte en la que no concurren los elementos característicos del tipo penal”*.

### **Tercero:**

En el trámite concedido al efecto por este Tribunal Central, no consta que el obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso de conformidad con lo prevenido en el artículo 242 de la Ley General Tributaria) presentara alegación alguna.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero:**

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

### **Segundo:**

La cuestión controvertida consiste en determinar si en relación con un período y concepto impositivo objeto de un procedimiento inspector, puede la Administración tributaria practicar liquidación provisional por aquellos motivos de regularización respecto de los cuales no aprecia en la conducta del obligado tributario indicios de delito, cuando también existen otros motivos de regularización de la situación tributaria del contribuyente respecto de los cuales sí aprecia la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública.

Para delimitar adecuadamente la cuestión controvertida no está de más, en primer lugar, realizar una breve reseña histórica sobre los modelos de delito fiscal en nuestro ordenamiento.

El primer antecedente en sentido estricto del actual delito fiscal se introduce por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, que estableció un sistema que se denominó por la doctrina como sistema de prejudicialidad tributaria o prejudicialidad administrativa. Se trataba de un sistema caracterizado

por la tipificación como delito en el Código Penal de la defraudación tributaria pero especificándose en otra norma con rango legal –Ley 50/1977– que la única legitimada para denunciar por delito fiscal era la Administración tributaria y que, para poder realizar esa denuncia, era necesario que la liquidación administrativa de la deuda fuera firme en vía administrativa o en vía económico-administrativa.

La segunda referencia histórica hay que buscarla en el modelo que se estableció en 1985 con la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, que suprimió la prejudicialidad administrativa y con arreglo al cual la Administración tributaria está obligada a realizar una denuncia ante el Juzgado de Instrucción desde el momento en que tenga indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública. Una vez radicada la cuestión en el juez de instrucción correspondiente, el procedimiento administrativo tenía que paralizarse. Resultaba claro, desde luego, que el procedimiento que debía paralizarse era el sancionador, pues eso era una exigencia del artículo 25 de la Constitución en el que se recoge el principio non bis in idem que proscribió no sólo la dualidad de sanciones por unos mismos hechos sino también el doble enjuiciamiento –cuando éste tenga un carácter afflictivo– por unos mismos hechos. Cuestión distinta era lo que debía ocurrir con el procedimiento de liquidación de la deuda tributaria. Las normas de la Ley General Tributaria que imponían la paralización del procedimiento administrativo estaban recogidas en sede de procedimiento sancionador y, por ello, en principio, se podía interpretar que la paralización obligada se imponía exclusivamente respecto del procedimiento sancionador. Sin embargo, fue siempre cuestión pacífica que la paralización era obligada también respecto del procedimiento de liquidación. Así lo especificaron luego las normas reglamentarias. El fundamento de esta paralización no lo encontraba la doctrina en el principio non bis in idem –porque aquí no hay ningún procedimiento sancionador– sino que lo consideraba una consecuencia del principio de seguridad jurídica y del principio de prevalencia de la jurisdicción penal. Tal como ha señalado el Tribunal Constitucional “unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado”. De ahí se concluye que cuando concurre un doble procedimiento, si uno de los procedimientos es un procedimiento penal, hay que respetar los hechos que se fijan en el proceso penal, para lo cual resulta razonable que la Administración paralice el procedimiento administrativo de liquidación a la espera de que, finalmente, se pronuncie el juez penal y determine, en su caso, los hechos que han de vincular a la propia Administración.

Un tercer hito en el asunto que nos concierne viene constituido por el nuevo apartado quinto del artículo 305 del Código Penal según redacción dada por la Ley Orgánica 5/2010 de 22 de junio, precepto que en opinión de algunos autores suponía un primer paso hacia un nuevo modelo de delito fiscal en el que la Administración tributaria podría liquidar y recaudar la deuda aunque estuviera en marcha el proceso penal, que finalmente se ha implantado en nuestro país por la reciente Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social. En efecto, de la nueva concepción de la responsabilidad civil derivada del delito, contenida en el nuevo apartado 5 del artículo 305 del Código Penal, introducido por la Ley Orgánica 5/2010, a cuyo tenor, en los procedimientos por el delito contemplado en ese artículo la responsabilidad civil “comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya podido liquidar por prescripción u otra causa legal, en los términos previstos en la Ley General Tributaria”, algunos autores han concluido que, a partir de la Ley Orgánica 5/2010, la Administración no debe necesariamente paralizar el procedimiento de liquidación cuando se inician actuaciones penales, de manera que en algunos casos, por ejemplo, tanto cuando existan elementos descubiertos no dolosos junto a los que pueden ser constitutivos de delito como cuando existan elementos descubiertos dolosos pero cuya cuantía sea clara, versando las actuaciones penales exclusivamente sobre la existencia o no del dolo determinante de la existencia del delito, cabría la liquidación provisional por parte de la Administración.

Finalmente, como antes apuntábamos, la Ley Orgánica 7/2012 admite expresamente la continuación del procedimiento de liquidación pese a la pendency del proceso penal, permitiendo la liquidación de forma separada de los conceptos y cuantías vinculados y no vinculados al delito contra la Hacienda Pública. Así, dispone el apartado quinto del artículo 305 del Código Penal en la redacción dada por esta norma:

*“5. 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”.*

El anterior recorrido histórico nos permite concluir que la normativa aplicable *ratione temporis* en materia de delito contra la Hacienda Pública al tiempo de los hechos analizados en el expediente no permitía de ninguna manera que la Administración tributaria practicara una liquidación respecto de los conceptos y cuantías vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública. Esta posibilidad sólo nace de manera expresa a partir de la reforma del Código Penal operada por la Ley 7/2012, de 27 de diciembre, y sean cuales fueren las conclusiones que –sugeridas por un sector de la doctrina– pudieran extraerse al respecto en relación con la modificación introducida por la Ley Orgánica 5/2010, lo cierto es que esta última ley entró en vigor el 23 de diciembre de 2010 por lo que tampoco resulta de aplicación por razones temporales al supuesto analizado en el presente expediente que da lugar al criterio aquí controvertido.

Sirva esta conclusión para centrar bien la cuestión debatida, que nada tiene que ver con la posibilidad de practicar una liquidación por aquellos motivos de regularización respecto de los cuales la Inspección aprecia en la conducta del contribuyente indicios de delito contra la Hacienda Pública, sino con la posibilidad de practicar tal liquidación provisional respecto de aquellos elementos de la obligación tributaria en relación con los cuales la Administración no aprecia indicios delictivos cuando, sin embargo, sí los ha apreciado respecto de otros elementos de aquélla referentes al mismo concepto y período impositivo. En efecto, ni el TEAR ni el Director recurrente cuestionan que la Inspección no puede liquidar aquellos elementos de la obligación tributaria respecto de los cuales se aprecian indicios de la posible comisión de un delito fiscal. Por el contrario, el TEAR, con base en el artículo 180.1 de la Ley 58/2003, desarrollado por el artículo 32.1 del Real Decreto 2063/2004, concluye que la Administración tributaria, al haber apreciado la existencia de hechos que pudieran ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública, no podía practicar liquidación provisional en relación con aquellos otros hechos respecto de los cuales no se aprecian indicios delictivos, sino que debía abstenerse de pronunciarse hasta que no exista un pronunciamiento definitivo de la jurisdicción penal, pronunciamiento que tiene carácter vinculante para ella en aplicación del principio “non bis in idem”. No cabe, dice el TEAR, la desagregación de los hechos porque sólo existe una deuda tributaria por el impuesto y ejercicio afectado cuya liquidación que fija la cuantía determinante del delito queda atribuida al tribunal penal. El Director recurrente, por su parte, con amparo en los artículos 101.4 de la LGT y de los artículos 190.3.a) y b) del RD 1065/2007, sostiene la posibilidad de practicar tal liquidación provisional respecto de elementos de la obligación tributaria que puedan desagregarse cuando los demás elementos no pueden ser objeto de la comprobación inspectora por estar incurso en un proceso penal.

### **Tercero:**

Teniendo en cuenta la trascendencia de la reforma operada por la Ley Orgánica 7/2012, que va a permitir que cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública pueda liquidar de forma separada los conceptos y cuantías vinculados con el posible delito de aquéllos que no lo estén, parece necesario analizar, en primer término, las razones de dicha reforma por si pudieran arrojar luz sobre la correcta interpretación de la normativa aplicable a la cuestión controvertida.

El Preámbulo de la Ley señala en un primer momento como uno de los objetivos de la reforma, el de incrementar las posibilidades de cobro de la deuda tributaria impagada evitando la paralización del procedimiento administrativo por el proceso penal, indicando más adelante que la modificación del apartado quinto del artículo 305 del Código Penal tiene por objeto permitir a la Administración tributaria continuar con el procedimiento administrativo de cobro de la deuda tributaria pese a la pendencia del proceso penal, para eliminar situaciones de privilegio y situar al presunto delincuente en la misma posición que cualquier otro deudor tributario, para incrementar la eficacia de la actuación de control de la Administración y para atender una exigencia del ordenamiento comunitario, ya que las autoridades comunitarias venían reclamando a España una reforma de su sistema legal para que la existencia del proceso penal no paralizara la acción de cobro de las deudas tributarias que constituyen recursos propios de la Unión Europea.

Pues bien, no cabe deducir, a nuestro juicio, del Preámbulo de la Ley, elemento alguno que permita concluir que con anterioridad a la Ley Orgánica 7/2012, cuando la Administración apreciaba indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, no pudiera practicar liquidación respecto de los conceptos y cuantías no vinculados con el posible delito. Es verdad que no existe en la normativa tributaria aplicable al tiempo de los hechos analizados en el presente recurso, concretamente en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ningún precepto que expresamente disponga que cuando la Administración aprecie la existencia de posibles indicios de delito contra la Hacienda Pública puede liquidar previamente a la remisión del expediente al Ministerio Fiscal aquellos elementos de la obligación tributaria en cuya regularización no aprecia tales indicios, posibilidad que sí se recoge de modo expreso en la nueva redacción dada por la Ley Orgánica 7/2012 al artículo 305.5 del Código Penal, pero la ausencia de un precepto semejante no significa necesariamente que tal actuación

no pueda inferirse de otros preceptos de la propia normativa tributaria. No debe perderse de vista, en este sentido, que lo que pretende la reforma operada por la Ley Orgánica 7/2012 es la liquidación por la Administración de los conceptos y cuantías de la obligación tributaria vinculados con el posible delito. Por eso, a nuestro juicio, la referencia expresa del apartado quinto del artículo 305 del Código Penal a la posibilidad de realizar una liquidación de los elementos de la obligación tributaria no ligados al delito debe interpretarse en esa clave, es decir, no como una autorización para realizar algo anteriormente proscrito sino como la consecuencia necesaria del permiso concedido a la Administración tributaria para la liquidación de los conceptos vinculados al delito, verdadero objeto de la reforma, liquidación ésta que por depender en último término de las conclusiones del proceso penal exigirá una tramitación separada -y que habrá de establecer la normativa tributaria- de aquélla que contiene la regularización de los elementos no vinculados al delito fiscal y a la que se refiere el nuevo precepto del Código diciendo que seguirá la tramitación ordinaria.

#### Cuarto:

No pudiendo extraerse del Preámbulo de la Ley Orgánica 7/2012 ni de la nueva redacción del artículo 305 del Código Penal, tal como se ha expuesto más arriba, elemento interpretativo alguno que permita inferir que con anterioridad a dicha ley, cuando la Administración apreciaba indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, no pudiera practicar liquidación respecto de los conceptos y cuantías no vinculados con el posible delito, resta analizar si la normativa tributaria vigente permitía la práctica de tal liquidación.

Cabe citar, en primer término, los artículos 180.1 de la LGT y 32 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del régimen sancionador tributario (en adelante, RSAN), por tratarse de los preceptos que regulan expresamente las actuaciones a seguir cuando la Administración aprecia la existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública.

El artículo 180 de la Ley 58/2003, bajo el título “principio de no concurrencia de sanciones tributarias”, señala en su apartado primero:

*“1. 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.*

*De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes”.*

El principio de no concurrencia de sanciones (non bis in idem) significa que una misma infracción no puede sancionarse con dos sanciones tributarias y asimismo que no pueden imponerse sobre un mismo hecho sanciones administrativas tributarias y penas judiciales.

El apartado primero del precepto citado, en desarrollo del principio penal de “non bis in idem”, regula las normas esenciales para evitar la concurrencia entre el delito contra la Hacienda Pública y la infracción tributaria, estableciendo que cuando la Administración tributaria estime que la infracción cometida pueda ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, debe pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitir el expediente al Ministerio Fiscal y abstenerse de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras no finalice la actuación judicial.

Por su parte, el artículo 32.1 del RSAN añade un supuesto adicional, inspirado en el mismo principio: la Administración tributaria debe también proceder a la suspensión del procedimiento administrativo cuando tenga conocimiento de que se está desarrollando un proceso penal sobre los mismos hechos.

Si bien el artículo 180.1 de la LGT no especifica si el procedimiento que debe paralizarse es el procedimiento de comprobación o el sancionador, resulta claro que la suspensión puede afectar al procedimiento de comprobación a tenor de lo dispuesto en el artículo 32 del Reglamento sancionador. Establece, en efecto, el artículo 32 del RSAN:

*“1. En el supuesto de que la Administración tributaria considere que la conducta del obligado tributario pudiera ser constitutiva del delito tipificado en el artículo 305 del Código Penal, se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido y procederá de conformidad con lo dispuesto en este artículo.*

*También quedará suspendido el procedimiento administrativo cuando la Administración tributaria tenga conocimiento de que se está desarrollando un proceso penal sobre los mismos hechos.*

*2. Cuando la circunstancia prevista en el apartado anterior se aprecie antes de la propuesta de liquidación, el órgano, equipo o unidad remitirá las actuaciones practicadas con las diligencias en las que consten los hechos y circunstancias que, a su juicio, determinan la posible responsabilidad penal y un informe preceptivo sobre la presunta concurrencia en los hechos de los elementos constitutivos del delito al jefe del órgano administrativo competente, por medio de su superior jerárquico.*

*Cuando la apreciación tenga lugar después de la propuesta de liquidación, será el órgano competente para liquidar quien debe proceder a impulsar el procedimiento, previa elaboración del preceptivo informe.*

*Cuando dicha apreciación se produzca durante la tramitación del procedimiento sancionador, y los actos de liquidación ya hayan sido dictados, el órgano, equipo o unidad que instruya dicho procedimiento suspenderá su tramitación y trasladará las actuaciones de comprobación y las del procedimiento sancionador, junto con el correspondiente informe, al jefe del órgano administrativo competente, por medio de su superior jerárquico. Asimismo, se suspenderá la ejecución de la liquidación hasta que recaiga la correspondiente resolución judicial.*

*A efectos de lo dispuesto en este artículo, se entenderá por órgano administrativo competente el que, según la normativa de organización aplicable, tenga atribuidas las funciones de apreciación de la existencia de hechos constitutivos de delito contra la Hacienda pública. En los procedimientos de inspección, el jefe del órgano administrativo competente será el inspector- jefe correspondiente.*

*3. A la vista de la documentación recibida y de los informes que haya considerado oportuno solicitar, el jefe del órgano administrativo competente, si aprecia la existencia de un posible delito, deberá remitir el expediente al delegado especial o central o al director del departamento correspondiente, según de quien dependa el órgano actuante.*

*El jefe del órgano administrativo competente podrá ordenar completar el expediente con carácter previo a decidir sobre su remisión o no al delegado o al director del departamento correspondiente.*

*Si el jefe del órgano administrativo competente no aprecia la existencia de un posible delito devolverá el expediente al órgano que se lo hubiera remitido o a otro distinto para que lo ultime en vía administrativa.*

*4. Una vez recibida la documentación, el delegado o el director de departamento competente acordará, previo informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico, la remisión del expediente a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal, o la devolución del mismo, según aprecie o no la posible existencia de delito.*

*5. Concluido el proceso penal o devuelto el expediente por el Ministerio Fiscal, se estará a lo dispuesto en el artículo 180. 1 y en la disposición adicional décima de la Ley 58/ 2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

*De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria continuará el procedimiento de comprobación e iniciará o continuará el procedimiento sancionador de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados”.*

El apartado segundo del precepto reglamentario distingue los diferentes momentos en que se pueden apreciar los indicios de delito. Por un lado, el supuesto más habitual, cuando se aprecien en el propio procedimiento de comprobación, en cuyo caso el órgano administrativo que lo estuviese tramitando se abstendrá de continuarlo. Otro supuesto posible, aunque menos probable, es que los indicios se aprecien en el procedimiento sancionador, en cuyo caso será este procedimiento el que se paralice, aunque en este caso se establece la suspensión de la ejecución de la liquidación hasta que recaiga la correspondiente resolución judicial.

Del artículo 180.1 de la LGT se desprende, por tanto, que tras pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente o tras remitir el expediente al Ministerio Fiscal, la Administración Tributaria debe abstenerse de continuar en su caso el procedimiento de comprobación. El Director recurrente manifiesta que dicho precepto no ha sido vulnerado por la Inspección de los Tributos al practicar liquidación provisional por los elementos regularizados no afectados por la conducta dolosa, dado que tal liquidación se practicó tras haberse apreciado indicios de delito pero antes de la remisión del expediente al Ministerio Fiscal.

En este sentido, cabe destacar la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 9 de junio de 2014 (Rec. nº 1419/2012), en la que se confirma el criterio también sostenido por la Audiencia Nacional en sentencia de 1 de marzo de 2012 (Rec. nº 157/2009), en la que el Alto Tribunal considera que no se infringe el artículo 180.1 de la LGT por el hecho de que la Inspección regularice mediante liquidación los hechos que no se encuentran afectados por el posible delito fiscal y paralice el procedimiento inspector respecto de aquellos que pueden ser constitutivos de delito. El supuesto de hecho que se somete a enjuiciamiento del Tribunal Supremo es el siguiente (tal como aparece descrito y valorado en el fundamento jurídico quinto de la sentencia de la Audiencia Nacional<sup>[1]</sup>).

“(…) toda vez que teniendo la comprobación alcance general correspondía a la Inspección comprobar y, en su caso, practicar la totalidad de los ajustes referidos al citado concepto impositivo y ejercicios, sin limitación alguna, y ello con independencia de que posteriormente y, como consecuencia de ponerse de manifiesto hechos



que a juicio de la Inspección pudieran ser constitutivos de delito fiscal, tal y como se recoge en el acuerdo de liquidación, se acordase que el presente expediente “tiene por objeto exclusivamente la regularización de los hechos que no se encuentran afectados por el presunto delito fiscal”, lo que motivó que los conceptos regularizados en el acuerdo de liquidación fueran únicamente las primas de seguros de vida y accidentes, el Fondo de pensiones interno y la externalización de Planes de pensiones”

Y ante estos hechos, frente a los que el sujeto pasivo recurrente en casación alega que se habría infringido por los funcionarios actuantes lo dispuesto en el artículo 180.1 de la Ley General Tributaria de 2003, el cual, a su juicio, ante las sospechas de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, obliga a suspender la tramitación del procedimiento de inspección, responde el Tribunal Supremo que:

*La otra afirmación tiene que ver con el incumplimiento del artículo 180.1 de la Ley General Tributaria de 2003, esto es, con la obligación de suspender el procedimiento administrativo en tanto se resuelve el enjuiciamiento penal de las eventuales conductas constitutivas de infracción criminal. Se ha de tener en cuenta que tal es lo que se hizo en este caso, excluyendo de la actividad inspectora de la Administración aquellos aspectos relacionados con las posibles infracciones penales detectadas y siguiendo la tarea respecto de los que carecían de vinculación con ellas. No se atisba, pues, la infracción que se denuncia.*

Así pues, a la vista de la sentencia del Tribunal Supremo indicada, el artículo 180.1 de la LGT no se opone a que la Inspección, al apreciar posibles indicios de delito contra la Hacienda Pública respecto de determinados hechos, pueda - con carácter previo al envío del expediente a la jurisdicción penal- practicar una liquidación por aquellos otros a regularizar respecto de los cuales no se aprecian tales indicios.

Puesto que en la referida sentencia el Tribunal Supremo analizaba un supuesto en el que resultaba aplicable la Ley 58/2003 General Tributaria, pero en el que aún no había entrado en vigor el Real Decreto 1065/2007 por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones de gestión e inspección (en adelante, RGGI), nos resta entonces por analizar la norma reglamentaria para determinar el concreto precepto en que se fundamenta el carácter provisional de tales liquidaciones.

Dispone el artículo 101 de la LGT:

*“1. La liquidación tributaria es el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria.*

*La Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro documento.*

*2. Las liquidaciones tributarias serán provisionales o definitivas.*

*3. Tendrán la consideración de definitivas:*

*a) Las practicadas en el procedimiento inspector previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, salvo lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.*

*b) Las demás a las que la normativa tributaria otorgue tal carácter.*

*4. En los demás casos, las liquidaciones tributarias tendrán el carácter de provisionales.*

*Podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección en los siguientes supuestos:*

*a) Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente.*

*b) Cuando proceda formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria. Se entenderá que concurre esta circunstancia cuando el acuerdo al que se refiere el artículo 155 de esta Ley no incluya todos los elementos de la obligación tributaria, cuando la conformidad del obligado no se refiera a toda la propuesta de regularización, cuando se realice una comprobación de valor y no sea el objeto único de la regularización y en el resto de supuestos que estén previstos reglamentariamente”.*

De conformidad con el apartado tercero del artículo 101 de la LGT una liquidación es definitiva cuando se practica en el procedimiento de inspección previa comprobación de la totalidad de los elementos de la obligación

tributaria. Por contraposición a esta afirmación, la liquidación es provisional cuando se practica en un procedimiento distinto al procedimiento inspector o en éste pero en los supuestos en los que la actuación inspectora tiene carácter parcial, es decir, cuando no tiene por objeto la comprobación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria.

El apartado 4 del artículo 101 de la LGT permite, sin embargo, como excepción, que en un procedimiento inspector, incluso tratándose de actuaciones de alcance general, se dicten liquidaciones provisionales. Los supuestos previstos en la letra a) constituyen una excepción a la regla general que se justifica por la imposibilidad de que en el procedimiento inspector se hayan podido comprobar todos los extremos necesarios para la completa regularización de la situación tributaria.

En desarrollo de este precepto, el artículo 190.4 del RGGI dispone:

*“4. De acuerdo con lo dispuesto el artículo 101. 4.b) de la Ley 58/ 2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional, además de en los supuestos previstos en dicho párrafo, en los siguientes:*

*a) Cuando se haya planteado un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria y no constituya el objeto único de la regularización, siempre que sea posible la práctica de liquidación provisional por los restantes elementos de la obligación tributaria.*

*b) Cuando concluyan las actuaciones de comprobación e investigación en relación con parte de los elementos de la obligación tributaria, siempre que ésta pueda ser desagregada. El procedimiento de inspección deberá continuar respecto de los demás elementos de la obligación tributaria.*

*c) Cuando en un procedimiento de inspección se realice una comprobación de valores de la que se derive una deuda a ingresar y se regularicen otros elementos de la obligación tributaria. En este supuesto se dictará una liquidación provisional como consecuencia de la comprobación de valores y otra que incluirá la totalidad de lo comprobado.*

*d) Cuando así se determine en otras disposiciones legales o reglamentarias”.*

La norma común a los casos recogidos en el artículo 190.4 del RGGI consiste en que procede dictar más de una propuesta de liquidación en relación con la misma obligación tributaria por concurrir la serie de circunstancias que se contemplan. Así, consideramos que tiene pleno encaje en la letra b) de este precepto el proceder de la Inspección consistente en practicar, cuando concurren para un mismo período y concepto impositivo, motivos de regularización en los que se aprecian indicios de delito contra la Hacienda Pública junto con otros en los que no se aprecian tales indicios e inconexos con los primeros, liquidación provisional respecto de aquellos elementos de la obligación tributaria en cuya regularización no se aprecia indicios de delito fiscal.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA** contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana,

#### **ACUERDA:**

**Estimarlo**, y fijar el criterio siguiente: cuando para un mismo período y concepto impositivo objeto de un procedimiento inspector, existen motivos de regularización en la que se aprecian indicios de delito contra la Hacienda Pública junto con irregularidades meramente administrativas por hechos distintos y sin conexión con los hechos presuntamente delictivos, es posible su desagregación, dictando la correspondiente liquidación provisional en la parte en la que no concurren los elementos característicos del tipo penal.

[1] El presunto delito se apreció respecto de determinadas operaciones, referidas al mismo concepto impositivo y ejercicios, de reducción de capital y deducción por doble imposición de dividendos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.