

Persevera

AL ALCANCE DE QUIEN ESTUDIA

BLOQUE IV · DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO ESPAÑOL · PARTE
GENERAL Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

Tema 15

Delitos contra la Hacienda Pública y contrabando

Cuerpo Técnico de Hacienda

INGRESO LIBRE · EDICIÓN 2026

perseveraoposiciones.com

AL ALCANCE DE QUIEN ESTUDIA

Cada año, mucha gente perfectamente capaz de aprobar una oposición no llega a intentarlo en serio. Y casi nunca es por falta de cabeza: es por la vida. El trabajo que te deja sin fuerzas justo cuando ibas a ponerte, las cargas familiares, no saber bien por dónde empezar o, simplemente, no poder dedicarle el día entero ni pagar una buena academia. Cosas que poco tienen que ver con lo que uno valdría sentado delante del examen.

Persevera nace de ahí: de la idea de que opositar debería depender de que estudies, y de nada más.

Prepararse bien no debería depender de cosas ajenas a tu esfuerzo. Hay muchísima gente que sacaría la plaza por su cuenta si tuviera las herramientas adecuadas a mano. El problema es que casi siempre se ven solo dos caminos: una academia, con sus horarios y su ritmo, o hacerlo del todo en solitario, sin nada ni nadie que te guíe. Persevera quiere ser un tercer camino: la libertad de ir por tu cuenta, pero con herramientas de verdad para hacerlo en serio.

Ese tercer camino empieza por lo esencial: el temario, completo y gratuito, sin registrarte. Descárgalo, guárdalo, imprímelo, compártelo con quien quieras: es tuyo, sin compromisos y para siempre.

Y las herramientas de verdad están en nuestra app. Porque, como quienes hemos pasado por ahí, sabemos que tener el temario es solo el principio: en la app el temario cobra vida, con tests para ponerte a prueba, fichas de repaso, esquemas y un seguimiento que te muestra por dónde vas y dónde flojeas. Todo pensado para exprimir cada hora de estudio. Y da lo mismo cómo te prepares: por tu cuenta o como refuerzo de una academia, aquí siempre tienes con qué practicar más.

Opositar es, sobre todo, perseverar: madrugones, días en que no entra nada, semanas en que dudas de si merece la pena. Y es en esa parte —la de aguantar— donde queremos estar a tu lado, dándote las herramientas que a nosotros nos habrían hecho el camino más fácil.

— *El equipo de Persevera*

ÍNDICE

Epígrafe 1 — Los delitos contra la Hacienda Pública	5
1. El Título XIV del Libro II del Código Penal: bien jurídico y estructura	5
2. El delito de defraudación tributaria (art. 305 CP)	6
3. La regularización tributaria: la excusa absolutoria del art. 305.4	12
4. El tipo agravado del art. 305 bis	17
5. El fraude a los presupuestos generales de la Unión Europea (art. 306)	18
6. Los delitos contra la Seguridad Social (arts. 307, 307 bis y 307 ter)	19
7. El fraude de subvenciones (art. 308) y la suspensión de la ejecución (art. 308 bis)	20
8. El delito contable (art. 310)	21
9. La responsabilidad penal de las personas jurídicas (art. 310 bis)	23
Epígrafe 2 — El procedimiento de inspección en caso de indicios de delito. Las liquidaciones vinculadas a delito	25
1. Del modelo de prejudicialidad al modelo de liquidación: el Título VI de la Ley General Tributaria	25
2. La regla general: continuar el procedimiento y practicar liquidación separando los elementos (art. 250)	26
3. Los supuestos en que no procede liquidar (art. 251)	28
4. La regularización voluntaria en sede tributaria (art. 252)	29
5. La tramitación del procedimiento de inspección cuando procede liquidar (art. 253)	31
6. La impugnación de las liquidaciones (art. 254)	36
7. La recaudación de la deuda liquidada (arts. 255 y 256)	37

8. Los efectos de la resolución judicial sobre la liquidación (art. 257)	39
9. Los responsables de la deuda vinculada a delito (art. 258)	41
10. Especialidades de la deuda aduanera (art. 259)	42
Epígrafe 3 — El delito y la infracción administrativa de contraban-	
do	44
1. La Ley Orgánica 12/1995: bien jurídico, estructura y definiciones	44
2. El delito de contrabando: conductas y umbrales de valor (art. 2)	46
3. Las penas y la responsabilidad civil (arts. 3, 4 y 4 bis)	50
4. El comiso y la enajenación de los bienes decomisados (arts. 5 a 10)	52
5. La infracción administrativa de contrabando: tipificación y clasificación (art. 11)	57
6. Las sanciones, su graduación y el procedimiento (arts. 12 a 15)	60
Epígrafe 4 — La recuperación de ayudas de Estado que afecten al	
ámbito tributario	66
1. El Título VII de la LGT: origen europeo y disposiciones generales (art. 260)	66
2. Los dos procedimientos de ejecución y la vía inspectora (art. 261)	67
3. La prescripción de diez años (art. 262)	68
4. Efectos de la ejecución y régimen de recursos (arts. 263 y 264)	70
5. El procedimiento de recuperación en supuestos de regularización (arts. 265 a 268)	72
6. El procedimiento de recuperación en otros supuestos (arts. 269 a 271) . . .	75

TEMA 15

Epígrafe 1 — Los delitos contra la Hacienda Pública

1. El Título XIV del Libro II del Código Penal: bien jurídico y estructura

El Derecho penal tributario prolonga el deber de contribuir más allá del ámbito administrativo. Cuando el incumplimiento del deber de contribuir alcanza cierta intensidad —cuantitativa y subjetiva—, deja de ser una infracción administrativa sancionable por la propia Administración y pasa a ser un **delito** perseguible por los tribunales penales. Esa frontera la traza el **Título XIV del Libro II del Código Penal** (Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre), rotulado «*De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*», que comprende los **artículos 305 a 310 bis**.

Tres ideas ordenan el título. El **bien jurídico** es el patrimonio público: todos los tipos se construyen sobre un **resultado económico cuantificado**, de modo que por debajo del umbral la conducta no es atípica —sigue siendo infracción tributaria—. **La unidad de método**: los seis delitos repiten un mismo esquema —conducta defraudatoria + umbral cuantitativo + prisión y multa proporcional + pérdida de subvenciones y beneficios fiscales + **cláusula de regularización o reintegro** que exime de pena—, de forma que los seis delitos comparten el esquema del art. 305. Y **la ausencia de prejudicialidad**: desde la Ley Orgánica 7/2012 y la Ley 34/2015 el proceso penal **ya no paraliza** a la Administración, que liquida y cobra mientras el juez juzga (art. 305.5, que remite a la normativa tributaria). Los tipos del título son los siguientes:

Artículo	Delito	Umbral
305	Defraudación tributaria (tipo básico)	120.000 €
305.3	Defraudación a la Hacienda de la Unión Europea	100.000 € (subtipo atenuado desde 10.000 €)

305 bis	Defraudación tributaria agravada	600.000 € u otras circunstancias
306	Fraude a los presupuestos generales de la Unión Europea	50.000 € (subtipo atenuado desde 4.000 €)
307	Defraudación a la Seguridad Social	50.000 €
307 bis	Defraudación a la Seguridad Social agravada	120.000 € u otras circunstancias
307 ter	Fraude de prestaciones de la Seguridad Social	sin umbral (agravado desde 50.000 €)
308	Fraude de subvenciones y ayudas públicas	100.000 € (subtipo atenuado desde 10.000 €)
310	Delito contable	240.000 € por ejercicio (letras c y d)
310 bis	Penas para las personas jurídicas	—

2. El delito de defraudación tributaria (art. 305 CP)

2.1. El tipo básico

El art. 305.1 contiene el tipo nuclear del título. Su lectura debe hacerse despacio, porque en un solo párrafo concentra las conductas típicas, el umbral, la pena y la remisión a la excusa absolutoria.

Artículo 305.1 del Código Penal · Defraudación tributaria: tipo básico

El que, por acción u omisión, **defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local**, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados **exceda de ciento veinte mil euros** será castigado con la pena de **prisión de uno a cinco años y multa del tanto**

al **séxtuplo** de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo.

La **mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación**, cuando ésta se acredite por otros hechos.

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

Descompongamos el precepto.

El **sujeto pasivo** no es solo el Estado: la ley menciona la Hacienda **estatal, autonómica, foral o local**, de modo que defraudar en un tributo autonómico o local encaja en el tipo igual que defraudar en el IRPF.

El **sujeto activo** es, en principio, el **obligado tributario**, lo que hace de la defraudación un **delito especial propio**: como autor solo puede cometerlo quien soporta el deber de contribuir cuya elusión se castiga. Cuando el obligado es una persona jurídica, o cuando quien gestiona sus asuntos es un administrador o representante, la condición de deudor no concurre en quien materialmente defrauda. El art. 31.1 del Código Penal salva ese desajuste y traslada la responsabilidad al gestor:

El que actúe como **administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente**, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo, **si tales circunstancias se dan en la entidad o persona** en cuyo nombre o representación obre.

La **conducta** puede ser de **acción u omisión** —quien no presenta declaración teniendo obligación de hacerlo comete el delito por omisión— y presenta cuatro modalidades: eludir el pago de **tributos**, eludir el pago de **cantidades retenidas o que se hubieran debido**

retener o de ingresos a cuenta; **obtener indebidamente devoluciones**, y **disfrutar indebidamente de beneficios fiscales**.

El **elemento subjetivo** no aparece expresado, pero el tipo exige **dolo**: la discrepancia razonable en la interpretación de una norma, el error de cálculo o la negligencia no son delito, por elevada que sea la cuota, sino en su caso infracción tributaria del art. 191 y siguientes de la Ley General Tributaria.

El **segundo párrafo** es una regla probatoria: presentar una autoliquidación con datos falsos es tan delictivo como no presentar ninguna.

Las **penas** son tres y se imponen acumulativamente: prisión de uno a cinco años, multa proporcional del tanto al séxtuplo de la cuantía defraudada, y la **pena de inhabilitación especial** consistente en la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante tres a seis años.

MATIZ

El marco penal del tipo básico —prisión de **uno a cinco años**— determina que el delito **prescriba a los cinco años** conforme a las reglas generales del art. 131 del Código Penal. En el tipo agravado del art. 305 bis, cuya pena máxima es de seis años, la prescripción se eleva a **diez años**. La distinción no es teórica: el art. 251.1.a) de la Ley General Tributaria permite a la Administración abstenerse de liquidar precisamente cuando la tramitación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito, y el art. 259.3.a) de la misma Ley habla expresamente de «los plazos de 5 o diez años previstos para la prescripción del delito».

2.2. La determinación de la cuantía defraudada (art. 305.2)

El umbral de 120.000 euros no se aplica a una masa indistinta de deuda, sino que se calcula con una regla de **compartimentación** que es la regla de cuantificación nuclear del tipo.

Artículo 305.2 del Código Penal · Determinación de la cuantía

A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior:

a) Si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, **periódicos o de declaración periódica**, se estará a lo defraudado en **cada período impositivo o de declaración**, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al **año natural**. *No obstante* lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una **organización o grupo criminal**, o por personas o entidades que actúen bajo la **apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva**, el delito será perseguible **desde el mismo momento en que se alcance la cantidad** fijada en el apartado 1.

b) En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a **cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación**.

La letra a) tiene dos escalones: en los tributos **periódicos** (IRPF, Sociedades) o de **declaración periódica** (IVA, retenciones) la cuantía se refiere a **cada período**, y si el período es **inferior a doce meses**, los importes se **agregan por año natural**. No se suman, en cambio, distintos ejercicios entre sí ni distintos tributos del mismo ejercicio. De ahí la regla: el umbral opera por ejercicio y por concepto tributario. Noventa mil euros de IVA en 2024 y otros 90.000 en 2025 suman 180.000 € de perjuicio, pero **no son delito**.

La excepción de la Ley Orgánica 7/2012 rompe esa compartimentación cuando la defraudación se comete **en el seno de una organización o grupo criminal** o por quienes **aparentan una actividad económica real sin desarrollarla** —sociedades pantalla del fraude carrusel—: el delito es perseguible desde el instante mismo en que se alcanza la cifra, porque son tramas efímeras que desaparecen antes del 31 de diciembre.

La letra b) atiende a los tributos **instantáneos** (Sucesiones y Donaciones, Transmisiones Patrimoniales, la deuda aduanera): la unidad de medida es **cada concepto por el que un hecho imponible sea susceptible de liquidación**, no un período temporal.

EJEMPLO

① **El umbral de 120.000 €, ejercicio a ejercicio y concepto a concepto.**

Una sociedad es objeto de un procedimiento inspector de alcance general por los ejercicios 2023 y 2024. La Inspección cuantifica así las cuotas dejadas de ingresar mediante ocultación deliberada de ventas:

Concepto	2023	2024
Impuesto sobre Sociedades	118.000 €	131.000 €
IVA (cuatro trimestres, agregados por año natural)	96.000 €	84.000 €
Retenciones del trabajo (doce mensuales, agregadas por año natural)	41.000 €	39.000 €
Total del ejercicio	255.000 €	254.000 €

El perjuicio total asciende a **509.000 €**. Y, sin embargo, **solo hay un delito**: el del Impuesto sobre Sociedades de 2024, cuya cuota de 131.000 € *excede* de 120.000 €.

- El IS de 2023 (118.000 €) se queda **2.000 € por debajo** del umbral: infracción tributaria, no delito.
- El IVA se agrega por año natural porque los períodos de declaración son trimestrales (inferiores a doce meses), pero ni 96.000 € ni 84.000 € llegan al umbral.
- Las retenciones siguen la misma lógica de agregación anual, con idéntico resultado.
- **No se suman** ni conceptos entre sí ni ejercicios entre sí.

Consecuencia práctica para la Inspección: respecto del IS de 2024 procederá una **liquidación vinculada a delito** (art. 250.2 de la Ley General Tributaria) y el pase del tanto de culpa; respecto de todo lo demás, actas y **procedimiento sancionador administrativo** ordinario.

Variante. Si esa misma sociedad fuese una entidad interpuesta que aparenta actividad sin desarrollarla, la regla de la letra a) *in fine* permitiría perseguir el

delito **desde el momento en que se alcanzasen los 120.000 €**, sin esperar al cierre del año natural.

2.3. La defraudación a la Hacienda de la Unión Europea (art. 305.3)

El apartado 3 traslada el tipo del apartado 1 al ámbito de los recursos propios de la Unión —esencialmente los derechos de aduana y la parte del IVA que nutre el presupuesto comunitario—, con un umbral y una regla temporal distintos.

Artículo 305.3 del Código Penal · Defraudación a la Hacienda de la Unión Europea

Las mismas penas se impondrán a quien cometa las conductas descritas en el apartado 1 y a quien eluda el pago de cualquier cantidad que deba ingresar o disfrute de manera indebida de un beneficio obtenido legalmente, cuando los hechos se cometan **contra la Hacienda de la Unión Europea**, siempre que la cuantía defraudada excediera de **cien mil euros en el plazo de un año natural**. *No obstante* lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una **organización o grupo criminal**, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en este apartado.

Si la cuantía defraudada **no superase los cien mil euros pero excediere de diez mil**, se impondrá una pena de **prisión de tres meses a un año o multa del tanto al triplo** de la citada cuantía y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de **seis meses a dos años**.

Dos notas: el **umbral de 100.000 euros va referido al año natural**, no al período impositivo; y existe un **subtipo atenuado** entre 10.000 y 100.000 euros, con pena alternativa de prisión corta o multa, técnica que se repite en los arts. 306 y 308 por exigencias del Derecho de la Unión.

3. La regularización tributaria: la excusa absolutoria del art.

305.4

Es la pieza más característica del delito fiscal y la que mejor expresa su naturaleza: al legislador le interesa más **cobrar** que castigar. Quien paga voluntariamente antes de ser descubierto queda impune.

Artículo 305.4 del Código Penal · Regularización de la situación tributaria

Se considerará **regularizada la situación tributaria** cuando se haya procedido por el obligado tributario al **completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria**, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el **inicio de actuaciones de comprobación o investigación** tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, **antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local** de que se trate, interponga **querrela o denuncia** contra aquél dirigida, o **antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones** que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

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

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

Funciona como una **excusa absolutoria** que hace desaparecer la responsabilidad penal aunque el hecho típico ya se hubiera consumado, y exige tres requisitos: **completo reconocimiento** de la deuda ocultada; **pago** efectivo —la regularización es onerosa y comprende cuota, intereses de demora y recargos (art. 252 de la Ley General Tributaria, por remisión al art. 58)—; y **tempestividad**, esto es, que el ingreso se produzca antes de que se cierre alguna de las **tres puertas** del precepto: notificación del inicio de actuaciones de comprobación o investigación, querella o denuncia, o actuaciones del Fiscal o del Juez de Instrucción que den al obligado conocimiento formal del inicio de diligencias. La primera que se cierre bloquea la excusa.

El segundo párrafo resuelve una paradoja: como el delito prescribe a los cinco o diez años y el derecho a liquidar a los cuatro, hay una franja en que la deuda ya no es exigible administrativamente pero el delito sigue vivo; la ley permite regularizar también entonces. Y el tercer párrafo consagra el **efecto extensivo**: la regularización arrastra la impunidad de las **falsedades instrumentales** y de las **irregularidades contables** referidas *exclusivamente* a la deuda regularizada.

EJEMPLO

② Una regularización que opera como excusa absolutoria, y otra que llega tarde. Un empresario ocultó ventas por 720.000 € en su Impuesto sobre Sociedades de 2023, lo que arroja una **cuota defraudada de 180.000 €** (tipo del 25 %), muy por encima de los 120.000 €. El plazo de declaración terminó el 25 de julio de 2024. El 10 de abril de 2026 decide regularizar.

Escenario A — regulariza antes de que le llamen. Presenta autoliquidación complementaria del IS 2023 e ingresa simultáneamente la **cuota** (180.000 €), el **recargo** del art. 27 de la Ley General Tributaria por declaración extemporánea de más de 12 meses (15 % = 27.000 €) y los **intereses de demora** devengados desde el mes 13: **207.000 € + intereses**. Como el ingreso es **completo y anterior** a las tres puertas del art. 305.4, la situación queda regularizada: **no hay delito**, tampoco sanción administrativa —el recargo del art. 27 la excluye

— y no podrá perseguírsele por las facturas falsas de ese ejercicio, falsedades instrumentales de la deuda regularizada.

Escenario B — regulariza el mismo día, pero después del cartero. Esa mañana se le ha notificado la **comunicación de inicio de actuaciones inspectoras** por el IS 2023: la primera puerta se ha cerrado. El ingreso posterior ya **no es regularización**, valdrá como pago de la responsabilidad civil y podrá servir a la atenuación del art. 305.6 si concurre el reconocimiento judicial de los hechos, pero **no impide la persecución penal**. La excusa absolutoria no depende del importe pagado, sino del **momento**.

3.1. La atenuación cualificada del art. 305.6

Cuando la regularización ya no es posible, el Código todavía ofrece una salida al que paga: no la impunidad, pero sí una rebaja sustancial de la pena.

Artículo 305.6 del Código Penal · Atenuación por pago y reconocimiento de los hechos

Los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la **pena inferior en uno o dos grados**, siempre que, **antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado** satisfaga la deuda tributaria y **reconozca judicialmente los hechos**. Lo anterior será igualmente aplicable respecto de otros partícipes en el delito distintos del obligado tributario o del autor del delito, cuando **colaboren activamente** para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito.

Dos requisitos cumulativos para el autor —**pago y reconocimiento judicial de los hechos**—, dentro de un plazo preclusivo de **dos meses desde la citación judicial como**

investigado. Para los **partícipes** distintos del autor, el fundamento se desplaza del pago a la **colaboración activa** con la investigación.

3.2. La liquidación separada y el cobro durante el proceso (art. 305.5 y 305.7)

El apartado 5 es la bisagra entre el Código Penal y la Ley General Tributaria: es la norma penal que **autoriza** a la Administración a liquidar pese a existir indicios de delito, y remite el detalle a la normativa tributaria (el Título VI de la Ley General Tributaria, objeto del Epígrafe 2).

Artículo 305.5 del Código Penal · Liquidación separada y acción de cobro

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 **sí** 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 apartado 7 regula la ejecución de la multa y de la responsabilidad civil: la Administración tributaria las exige por el procedimiento de apremio a requerimiento del juez penal.

Artículo 305.7 del Código Penal · Ejecución de la multa y de la responsabilidad civil

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.

RECUERDA

La **responsabilidad civil** del delito fiscal solo alcanza a lo que la Administración **no ha podido liquidar** (por prescripción del derecho a liquidar o por concurrir alguna de las excepciones del art. 251.1 de la Ley General Tributaria). Lo que sí se ha liquidado se cobra por la vía administrativa como deuda tributaria, no como responsabilidad civil *ex delicto*. Confundir ambas magnitudes conduce a duplicar el importe exigible.

4. El tipo agravado del art. 305 bis

Introducido por la Ley Orgánica 7/2012, el art. 305 bis eleva la pena cuando concurren circunstancias que revelan mayor desvalor: el volumen, la estructura organizada o la opacidad buscada.

Artículo 305 bis del Código Penal · Tipo agravado de defraudación tributaria

1. El delito contra la Hacienda Pública será castigado con la pena de **prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo** de la cuota defraudada cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

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

2. A los supuestos descritos en el presente artículo les serán de aplicación **todas las restantes previsiones contenidas en el artículo 305**.

En estos casos, además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de **cuatro a ocho años**.

Las tres circunstancias son **alternativas**: basta una. Y el apartado 2 tiene una consecuencia práctica de primer orden: la remisión a «*todas las restantes previsiones contenidas en el artículo*

305» significa que la **regularización del art. 305.4 opera también en el tipo agravado**, igual que la atenuación del art. 305.6 y las reglas de cuantificación del art. 305.2.

La letra c) merece una lectura atenta. No castiga por sí sola la utilización de sociedades interpuestas o de territorios de nula tributación: exige que esa utilización **oculte o dificulte** la determinación de la identidad, de la cuantía o del patrimonio. Es una agravante **finalista**, orientada al efecto opacificador y no a la mera estructura.

MATIZ

El salto de pena tiene un efecto reflejo que va más allá de los años de prisión. Al fijarse el máximo en **seis años**, el delito pasa a prescribir a los **diez años** (art. 131 del Código Penal) y deja de ser susceptible de suspensión ordinaria de la ejecución en los términos habituales del art. 80. Además, al tratarse de una pena de prisión superior a cinco años, la multa aplicable a la persona jurídica responsable se dispara del «tanto al doble» al «doble al cuádruple» por aplicación del art. 310 bis b).

5. El fraude a los presupuestos generales de la Unión Europea (art. 306)

Mientras el art. 305.3 protege los **ingresos** de la Unión, el art. 306 protege sus **gastos**. Castiga a quien **defraude a los presupuestos generales de la Unión Europea u otros administrados por esta** en cuantía superior a **50.000 euros**, eludiendo el pago de cantidades que deban ingresarse, dando a los fondos obtenidos **aplicación distinta** de la debida u **obteniéndolos indebidamente falseando las condiciones** de concesión u ocultando las que la hubieran impedido, con **prisión de uno a cinco años, multa del tanto al séxtuplo** y pérdida de subvenciones y beneficios fiscales durante **tres a seis años**, si la cuantía no supera los 50.000 € pero **excede de 4.000**, la pena es de **prisión de tres meses a un año o multa del tanto al triplo** y la pérdida durante **seis meses a dos años**.

El precepto es **subsidiario por partida doble**: se aplica *fuera de los casos* del art. 305.3 y *fuera de los casos* del art. 308, de modo que su ámbito propio es el fraude a los fondos comuni-

tarios de gestión directa. Y **no contiene cláusula de regularización ni de reintegro**: a diferencia de los arts. 305, 307, 307 ter y 308, la devolución voluntaria no exime de pena.

6. Los delitos contra la Seguridad Social (arts. 307, 307 bis y 307 ter)

El título protege también los recursos del sistema de Seguridad Social, con una estructura paralela a la del delito fiscal pero con umbrales, plazos y órganos propios.

6.1. La defraudación de cuotas (art. 307)

Tres diferencias de bulto frente al delito fiscal:

- El **umbral es de 50.000 euros**, no de 120.000.
- La **regla de cuantificación no es por período impositivo, sino por acumulación de cuatro años naturales**. El art. 307.2 permite **sumar** lo defraudado a lo largo de cuatro años naturales, exactamente al revés de la compartimentación por ejercicios del art. 305.2. La razón está en la mecánica de las cotizaciones, que son mensuales y de importe reducido.
- Los **sujetos que cierran la puerta de la regularización son otros**: la inspección de trabajo y Seguridad Social y el **Letrado de la Seguridad Social**, en lugar del Abogado del Estado.

6.2. El tipo agravado (art. 307 bis)

El paralelismo con el art. 305 bis es total salvo en la cifra: aquí la agravación por cuantía se activa en **120.000 euros** —el mismo número que en el delito fiscal marca el tipo *básico*—. Es una fuente clásica de confusión en los exámenes tipo test.

6.3. El fraude de prestaciones (art. 307 ter)

El art. 307 ter, introducido por la Ley Orgánica 7/2012, no protege los ingresos del sistema, sino sus **gastos**: castiga a quien obtiene indebidamente prestaciones.

Es el **único delito del título sin umbral cuantitativo** en su tipo básico: cualquier importe puede ser delictivo, y es la cláusula de «*especial gravedad*» —valorada según el importe, los medios y las circunstancias personales del autor— la que decide entre prisión y multa. La cifra de **50.000 euros** aparece solo como umbral del **tipo agravado** del apartado 2.

Su cláusula de exención tampoco es una regularización en sentido estricto, sino un **reintegro**: hay que devolver el valor de la prestación **más el interés legal del dinero incrementado en dos puntos**, computado desde que se percibió.

7. El fraude de subvenciones (art. 308) y la suspensión de la ejecución (art. 308 bis)

El art. 308 castiga con **prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo** dos modalidades típicas, ambas con umbral de **100.000 euros**: el **fraude en la obtención** de subvenciones o ayudas de las Administraciones Públicas, incluida la Unión Europea, *«falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubiesen impedido»* (ap. 1), y el **fraude en la aplicación**, esto es, destinarlas *«a fines distintos»* de aquellos para los que se concedieron (ap. 2). Añade la pérdida de subvenciones y beneficios fiscales durante **tres a seis años** (ap. 3) y un **subtipo atenuado** entre 10.000 y 100.000 euros, con prisión de tres meses a un año o multa del tanto al triplo (ap. 4). El **reintegro** del apartado 6 —devolución incrementada en el **interés de demora aplicable en materia de subvenciones** y realizado antes de las tres puertas ya conocidas— excluye la pena y arrastra la impunidad de las falsedades instrumentales.

La regla del apartado 5 es la contraria a la del art. 305.2: aquí **se acumula** todo lo obtenido o desviado, **con independencia del número de Administraciones concedentes**. No hay compartimentación por concedente.

El art. 308 bis, por su parte, regula la **suspensión de la ejecución de las penas** impuestas por cualquiera de los delitos del título, condicionándola a que *«el penado haya abonado la deuda tributaria o con la Seguridad Social, o que haya procedido al reintegro de las subvenciones o ayudas indebidamente recibidas o utilizadas»*, o bien haya asumido el **compromiso** de satisfacerla conforme a su capacidad económica y de facilitar el decomiso, siendo razonable esperar su cumplimiento. La ley añade una regla tajante: *«la suspensión no se concederá cuando conste que el penado ha facilitado información inexacta o insuficiente sobre su patrimonio»*. El incumplimiento del compromiso determina la **revocación** de la suspensión (regla 2.^a) y puede llevar al juez de vigilancia penitenciaria a denegar la libertad condicional.

RECUERDA

Cuatro cláusulas de exención que no deben mezclarse: **art. 305.4, regularización tributaria** —completo reconocimiento y pago de cuota, intereses y recargos—; **art. 307.3, regularización ante la Seguridad Social**, **art. 307 ter.3, reintegro** del valor de la prestación + **interés legal del dinero incrementado en dos puntos**, y **art. 308.6, reintegro** de la subvención + **interés de demora aplicable en materia de subvenciones**. El **art. 306 no tiene ninguna**.

8. El delito contable (art. 310)

Es el único delito del título que no se define por una defraudación efectiva, sino por el **incumplimiento de deberes contables y registrales** de naturaleza tributaria. Se le suele describir como un delito **de peligro** para la Hacienda Pública, precursor del fraude.

Artículo 310 del Código Penal · Delito contable

Será castigado con la pena de **prisión de cinco a siete meses** el que **estando obligado por ley tributaria a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales**:

- a) **Incumpla absolutamente** dicha obligación en régimen de **estimación directa** de bases tributarias.
- b) Lleve **contabilidades distintas** que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, **oculten o simulen la verdadera situación** de la empresa.
- c) **No hubiere anotado** en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas, o los hubiese anotado con **cifras distintas a las verdaderas**.
- d) Hubiere practicado en los libros obligatorios **anotaciones contables ficticias**.

La consideración como delito de los supuestos de hecho, a que se refieren los **párrafos c) y d)** anteriores, requerirá que se hayan **omitido las declaraciones tributarias** o que las presentadas fueren **reflejo de su falsa contabilidad** y que la cuantía, en más o menos, de los cargos o abonos omitidos o falseados **exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 240.000 euros por cada ejercicio económico.**

Cuatro conductas, dos regímenes. Las letras **a) y b)** son delictivas **sin umbral cuantitativo**: la omisión absoluta de la contabilidad en estimación directa y la doble contabilidad se castigan por sí mismas. Las letras **c) y d)** —anotaciones omitidas, falseadas o ficticias— exigen dos requisitos adicionales acumulativos: que se hayan **omitido las declaraciones tributarias** o que las presentadas reflejen la contabilidad falsa, y que la cuantía **exceda de 240.000 euros por ejercicio económico.**

La coletilla «*sin compensación aritmética entre ellos*» significa que los cargos y abonos irregulares se suman en **valor absoluto**: 150.000 euros de cargos omitidos y 100.000 euros de abonos falseados no se restan hasta 50.000, sino que suman **250.000 euros** y superan el umbral.

MATIZ

Si la falsedad contable ha servido de **instrumento** para una defraudación del art. 305 que se regulariza conforme al art. 305.4, el tercer párrafo de ese apartado impide perseguir el delito contable relativo a esa misma deuda. Y cuando el delito contable acompaña a un delito fiscal consumado, la jurisprudencia lo considera generalmente **absorbido** por este, sin castigo separado, en aplicación de las reglas concursales del art. 8 del Código Penal.

9. La responsabilidad penal de las personas jurídicas (art. 310 bis)

Desde la Ley Orgánica 5/2010 las personas jurídicas responden penalmente en los términos del **art. 31 bis** del Código Penal. El art. 310 bis fija las **penas** aplicables cuando el delito es uno de los del Título XIV.

Artículo 310 bis del Código Penal · Penas de las personas jurídicas

Cuando de acuerdo con lo establecido en el **artículo 31 bis** una **persona jurídica** sea responsable de los delitos recogidos en este Título, se le impondrán las siguientes penas:

a) **Multa del tanto al doble** de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de **prisión de más de dos años**.

b) **Multa del doble al cuádruple** de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de **prisión de más de cinco años**.

c) **Multa de seis meses a un año**, en los supuestos recogidos en el **artículo 310**.

Además de las señaladas, se impondrá a la persona jurídica responsable la **pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas** y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de **tres a seis años**. Podrá imponerse la **prohibición para contratar con las Administraciones Públicas**.

Atendidas las reglas establecidas en el **artículo 66 bis**, los Jueces y Tribunales podrán asimismo imponer las penas recogidas en las **letras b), c), d), e) y g) del apartado 7 del artículo 33**.

La escala de multa se gradúa por referencia a la **pena prevista para la persona física**: tanto al doble si excede de dos años (tipo básico del art. 305) y doble al cuádruple si excede

de cinco (art. 305 bis); para el delito contable la multa es **temporal** —de seis meses a un año— y no proporcional. La pérdida de subvenciones y beneficios fiscales durante tres a seis años es **preceptiva**, la prohibición de contratar con las Administraciones Públicas, **potestativa**. Y por remisión al art. 33.7, con los límites del art. 66 bis, caben la **disolución**, la **suspensión de actividades**, la **clausura de locales**, la **prohibición de actividades** y la **intervención judicial**.

TEMA 15

Epígrafe 2 — El procedimiento de inspección en caso de indicios de delito. Las liquidaciones vinculadas a delito

1. Del modelo de prejudicialidad al modelo de liquidación: el Título VI de la Ley General Tributaria

Durante casi tres décadas, la aparición de indicios de delito fiscal en un procedimiento inspector producía un efecto demoledor sobre la Administración: **la paralizaba**. El antiguo art. 180.1 de la Ley General Tributaria obligaba a pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente o a remitir el expediente al Ministerio Fiscal y a **abstenerse de seguir el procedimiento administrativo** mientras la autoridad judicial no resolviera. La deuda quedaba sin liquidar, sin exigir y sin garantizar durante los años que durara el proceso penal, y solo podía recuperarse al final, y como **responsabilidad civil derivada del delito**. El resultado era paradójico: el defraudador de 119.000 euros pagaba de inmediato y con recargo de apremio, mientras que el de 500.000 euros dejaba de pagar durante años. La **Ley 34/2015, de 21 de septiembre**, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, invirtió la regla e introdujo un **Título VI** —«*Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública*», arts. 250 a 259—, cuyo principio rector puede formularse así: **la Administración continúa, liquida y cobra; el juez juzga; y la liquidación se ajusta después a la sentencia**.

Ese principio no es una invención de la ley tributaria: viene habilitado por el propio **art. 305.5 del Código Penal**, que autoriza la liquidación separada y remite su tramitación a «*la normativa tributaria*». Ley penal y ley tributaria operan aquí como un sistema de doble llave.

RECUERDA

La regla general del Título VI es **liquidar y continuar** (art. 250). La abstención de liquidar (art. 251) es la **excepción tasada**, no la norma. Invertir esta relación es el error conceptual más frecuente al exponer el tema.

2. La regla general: continuar el procedimiento y practicar liquidación separando los elementos (art. 250)

Artículo 250 de la Ley 58/2003 · Práctica 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.

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 [...]. 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 [...] se ajustará en su tramitación al **procedimiento ordinario** [...] y se sujetará al **régimen de revisión** establecido en su Título V.

El precepto establece la **dualidad de liquidaciones** que vertebra todo el Título:

- La **liquidación vinculada a delito** (habitualmente abreviada como *LVD*), que comprende los elementos de la obligación tributaria conectados con la posible conducta delictiva. Se tramita conforme al Título VI, **no es recurrible en vía administrativa** (art. 254.1) y su cuantía se ajustará finalmente a lo que decida el juez penal (art. 257).
- La **liquidación no vinculada a delito**, que recoge el resto de la regularización. Sigue la **tramitación ordinaria** del procedimiento inspector y el **régimen de revisión ordinario** del Título V: recurso de reposición y reclamación económico-administrativa.

El apartado 2 resuelve además la convivencia entre la potestad sancionadora administrativa y la penal conforme al principio **non bis in idem**. La regla es de **preferencia de la jurisdicción penal**: la Administración se abstiene de iniciar o continuar el procedimiento sancionador respecto de los mismos hechos; el ya iniciado se entiende concluido en el momento del pase del tanto de culpa o la remisión al Fiscal; la sentencia condenatoria impide sancionar administrativamente; y solo si **no se aprecia delito** renace la potestad sancionadora, que se ejercerá **respetando los hechos que los tribunales hubieran considerado probados**.

3. Los supuestos en que no procede liquidar (art. 251)

Artículo 251 de la Ley 58/2003 · Excepciones a la práctica de liquidaciones (aps. 1 y 2)

1. Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, **pasará el tanto de culpa** a la jurisdicción competente o **remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, absteniéndose de practicar la liquidación** a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, en los siguientes supuestos:

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 resultas 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.

En los casos anteriormente señalados, junto al escrito de denuncia o de querrela presentado por la Administración Tributaria, se trasladará también el **acuerdo motivado** en el que se justifique la concurrencia de alguna de las circunstancias determinantes de la decisión administrativa de no proceder a dictar liquidación.

En estos casos **no se concederá trámite de audiencia o alegaciones** al obligado tributario.

2. En los supuestos señalados en el apartado anterior, la Administración **se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar 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**.

[...] El **pase del tanto de culpa o la remisión del expediente interrumpirá los plazos de prescripción** del derecho a determinar la deuda tributaria y a imponer la sanción, de acuerdo con lo previsto en los artículos 68.1 y 189.3 de esta Ley.

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

Las actuaciones del procedimiento de comprobación e investigación realizadas durante el periodo de suspensión respecto de los hechos denunciados **se tendrán por inexistentes**.

Tres precisiones sobre la excepción: la **motivación es obligatoria** —junto a la denuncia o querella se traslada un **acuerdo motivado** que justifique cuál de las tres circunstancias concurre—; **no hay audiencia**, lo que es coherente con los supuestos b) y c), porque darla sería avisar al investigado; y la suspensión tiene **efecto de borrado**, pues las actuaciones de comprobación realizadas durante ella sobre los hechos denunciados «*se tendrán por inexistentes*».

El apartado 3 regula la **reanudación** si no se aprecia delito: la Administración continuará sus actuaciones respetando los hechos probados y dispondrá del «*periodo que reste*» del plazo del art. 150.1 **o de seis meses si este fuera superior**, desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto, reiniciándose entonces el cómputo de la prescripción.

4. La regularización voluntaria en sede tributaria (art. 252)

El art. 252 es el reflejo administrativo de la excusa absolutoria penal del art. 305.4: dice a la Administración cuándo **no debe denunciar**.

Artículo 252 de la Ley 58/2003 · Regularización voluntaria

La Administración Tributaria **no pasará el tanto de culpa** a la jurisdicción competente ni remitirá el expediente al Ministerio Fiscal **salvo que conste que el obligado tributario no ha regularizado su situación tributaria** mediante el **completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria** antes de que se le hubiera notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de la deuda tributaria objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querella o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

La **deuda tributaria se entiende integrada por los elementos a los que se refiere el artículo 58** de esta Ley, debiendo proceder el obligado tributario a la **autoliquidación e ingreso simultáneo** tanto de la **cuota** como de los **intereses de demora** y de los **recargos** legalmente devengados a la fecha del ingreso [...].

Lo dispuesto en este artículo resultará también de aplicación cuando la regularización se hubiese producido **una vez prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria**.

Para determinar la existencia del completo reconocimiento y pago [...] la Administración Tributaria **podrá desarrollar las actuaciones de comprobación o investigación que resulten procedentes, aún en el caso de que las mismas afecten a periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción**.

Tres aportaciones propias de la norma tributaria, que completan lo que el Código Penal deja abierto:

- **Qué hay que pagar.** La remisión al art. 58 de la Ley General Tributaria despeja toda duda: cuota, intereses de demora y recargos. El ingreso ha de ser **simultáneo** a la autoliquidación.
- **Cómo se regulariza un tributo no autoliquidable.** Presentando la declaración y pagando la liquidación que gire la Administración en el plazo del art. 62.2.
- **Cómo se comprueba la regularización.** La Administración puede comprobar **incluso períodos prescritos**, porque no está liquidando esos períodos, sino verificando si la regularización fue completa.

5. La tramitación del procedimiento de inspección cuando procede liquidar (art. 253)

Este es el artículo que da nombre al epígrafe: describe **paso a paso** cómo se tramita el procedimiento inspector cuando hay indicios de delito y procede liquidar.

Artículo 253.1 de la Ley 58/2003 · Tramitación: propuesta de liquidación vinculada a delito

1. Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública y **no concurran las circunstancias que impiden dictar liquidación** de acuerdo con el artículo 251.1 de esta Ley, procederá formalizar una **propuesta de liquidación vinculada a delito**, en la que se expresarán los **hechos y fundamentos de derecho** en los que se basa la misma.

Dicha propuesta se **notificará al obligado tributario** concediéndole el **trámite de audiencia** para que alegue lo que convenga a su derecho en el plazo de **15 días naturales**, contados a partir del siguiente al de notificación de la propuesta.

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 [...].

Transcurrido el plazo previsto para el trámite de audiencia y examinadas las alegaciones presentadas en su caso, el órgano competente dictará una **liquidación administrativa**, con la **autorización previa o simultánea del órgano de la Administración Tributaria competente para interponer la denuncia o querella**, cuando considere que la regularización procedente pone de manifiesto la existencia de un posible delito contra la Hacienda Pública.

Una vez dictada la liquidación administrativa, la Administración Tributaria **pasará el tanto de culpa** a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y el procedimiento de comprobación **finalizará**, respecto de los elementos de la obligación tributaria regularizados mediante dicha liquidación, **con la notificación al obligado tributario** de la misma, en la que se 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 querella** correspondiente, en los términos establecidos en el artículo 255 de esta Ley.

El pase del tanto de culpa o la remisión del expediente **interrumpirá los plazos de prescripción** del derecho a determinar la deuda tributaria y a imponer la sanción, de acuerdo con lo previsto en los artículos 68.1 y 189.3 de esta Ley.

La secuencia, ordenada, es: **apreciación de indicios** y comprobación de que **no concurre** ninguna excepción del art. 251.1 → **propuesta de liquidación vinculada a delito** con hechos y fundamentos de derecho —que **no es un acta**, sino un documento propio de este Título— → **audiencia de 15 días naturales**, plazo singular en una ley que cuenta por días hábiles → **autorización, previa o simultánea, del órgano competente para denunciar o querellarse**, sin la cual no puede dictarse la liquidación → **liquidación administrativa**

→ **pase del tanto de culpa o remisión al Ministerio Fiscal y terminación** del procedimiento respecto de los elementos regularizados, advirtiéndolo en la notificación de que el período voluntario queda en suspenso hasta la admisión a trámite de la denuncia o querella.

El párrafo tercero contiene una regla de **blindaje**: los defectos procedimentales de la tramitación administrativa **no extinguen** la obligación tributaria vinculada a delito ni producen los efectos del art. 150.6, porque la validez de la deuda se decide en el proceso penal y no en el expediente administrativo.

5.1. La inadmisión de la denuncia o querella (art. 253.2)

Si el órgano judicial **inadmite** la denuncia o la querella, el edificio administrativo se desmonta y hay que rehacerlo por la vía ordinaria.

Artículo 253.2 de la Ley 58/2003 · Efectos de la inadmisión

2. La **inadmisión** de la denuncia o querella determinará la **retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior a aquel en que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito**, procediendo en ese caso la **formalización del acta** que corresponda [...]. El procedimiento deberá finalizar en el **periodo que reste** [...] hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 del artículo 150 de esta Ley o **en seis meses, si éste último fuera superior** [...]. Se **exigirán intereses de demora** por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento, computados desde la fecha que **hubiera correspondido a la liquidación anulada y hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación**.

La regla de plazo —«*el periodo que reste [...] o seis meses, si éste último fuera superior*»— es la misma que aparece en los arts. 251.3 y 257.2.c). Es un **plazo mínimo de garantía** para la Administración: nunca dispondrá de menos de seis meses para rehacer las actuaciones, aunque el plazo del art. 150.1 estuviera casi agotado.

5.2. La doble liquidación por un mismo concepto y período (art. 253.3)

Artículo 253.3 de la Ley 58/2003 · Reglas de cuantificación de las dos liquidaciones

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

A efectos de la cuantificación de ambas liquidaciones, se formalizará una **propuesta de liquidación vinculada al delito** y un **acta de inspección**, de acuerdo con las siguientes reglas:

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

No obstante, el obligado tributario podrá **optar por la aplicación de un sistema de cálculo de ambas cuotas basado en la aplicación proporcional** de las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota, en los términos que se determinen **reglamentariamente**. Esta opción deberá comunicarse a

la Administración en el **plazo de alegaciones posterior a la notificación de la propuesta de liquidación vinculada al delito**.

Dos documentos para un mismo concepto y período —**propuesta de liquidación vinculada a delito y acta de inspección**— y dos reglas encadenadas: la **regla a)** construye la cuota vinculada a delito partiendo de lo declarado, sumando lo doloso y restando lo que juegue a favor del obligado (ajustes, partidas a compensar o deducir y la cuota ya ingresada), de modo que atribuye a la LVD todos los minorantes; la **regla b)** calcula el acta **por diferencia**, restando la LVD de la totalidad de lo comprobado. El párrafo final habilita una **opción del obligado**: sustituir esa imputación íntegra por un **reparto proporcional** de las partidas minorantes entre ambas cuotas, en los términos del **reglamento** y ejercitable en el **plazo de alegaciones posterior a la notificación de la propuesta**.

EJEMPLO

③ **Una liquidación vinculada a delito: cómo se parte en dos una misma regularización.** La Inspección comprueba el Impuesto sobre Sociedades de 2023 de una sociedad sujeta al tipo general del 25 %. Los datos son estos:

- **Declarado:** base imponible de 100.000 € y cuota a ingresar de 25.000 €, efectivamente ingresada.
- **Elemento doloso:** gastos ficticios documentados con **facturas falsas** por 500.000 €, que incrementan la base.
- **Elemento no doloso:** un **exceso de amortización** por interpretación errónea de las tablas, por 40.000 €, que también incrementa la base pero en el que no se aprecia ánimo defraudatorio.

Paso 1 — propuesta de liquidación vinculada a delito (regla a). Elementos declarados (100.000 €) + elementos dolosos (500.000 €) = base de **600.000 €**. Cuota al 25 % = 150.000 €. Se descuenta la cuota a ingresar de la declaración presentada (25.000 €):

$$> \text{LVD} = 150.000 - 25.000 = 125.000 \text{ €}$$

Esa cuota de **125.000 €** *excede* de los 120.000 € del art. 305.1 del Código Penal: hay indicios de delito y procede la propuesta de liquidación vinculada a delito.

Paso 2 — acta de inspección (regla b). Totalidad de elementos comprobados: $100.000 + 500.000 + 40.000 =$ base de **640.000 €**. Cuota al 25 % = 160.000 €, menos la cuota declarada (25.000 €) = 135.000 €. De ahí se deduce la cantidad resultante de la LVD:

> **Acta** = $135.000 - 125.000 = 10.000$ € (que es exactamente $40.000 \times 25\%$)

Paso 3 — qué sigue cada liquidación.

	Liquidación vinculada a delito	Liquidación no vinculada (acta)
Importe	125.000 €	10.000 €
Tramitación	Título VI (arts. 250 a 259)	Procedimiento ordinario, Capítulo IV del Título III
Recursos	Ninguno en vía administrativa (art. 254.1)	Reposición y reclamación económico-administrativa (Título V)
Período voluntario	Se abre al notificarse la admisión a trámite de la denuncia o querella (art. 255)	Plazos ordinarios del art. 62.2
Sanción administrativa	No procede: preferencia penal (art. 250.2)	Sí , por el art. 191 si concurre culpabilidad
Destino final	Se ajusta a la sentencia penal (art. 257)	Firme por sí misma

6. La impugnación de las liquidaciones (art. 254)

Artículo 254 de la Ley 58/2003 · Impugnación de las liquidaciones

1. Frente a la liquidación administrativa dictada como consecuencia de lo dispuesto en el artículo 250.2 de esta Ley, 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, **correspondiendo al Juez penal determinar en sentencia la cuota defraudada** vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública que hubiese sido liquidada al amparo de lo previsto en el apartado 5 del artículo 305 del Código Penal y en el Título VI de esta Ley.

2. Frente a la liquidación que resulte de la regularización de los **elementos y cuantías que no se encuentren vinculados** con el posible delito, **cabrá interponer los recursos y reclamaciones previstos en el Título V** de esta Ley.

La **irrecurribilidad en vía administrativa** de la liquidación vinculada a delito no priva de tutela: **desplaza el foro al juez penal**, a quien corresponde «*determinar en sentencia la cuota defraudada*», ajustándose después la liquidación a lo resuelto. Frente a la **liquidación no vinculada** rigen los recursos ordinarios del Título V.

7. La recaudación de la deuda liquidada (arts. 255 y 256)

Artículo 255 de la Ley 58/2003 · Recaudación de la deuda liquidada

En los supuestos a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, la **existencia del procedimiento penal** por delito contra la Hacienda Pública **no paralizará las actuaciones administrativas dirigidas al cobro de la deuda tributaria liquidada**, salvo que el Juez hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución [...].

Una vez que conste admitida la denuncia o querella [...] la Administración Tributaria procederá a **notificar al obligado tributario el inicio del período voluntario de pago** requiriéndole para que realice el ingreso de la

deuda tributaria liquidada en los plazos a que se refiere el **artículo 62.2** de esta Ley.

Dos ideas. El **proceso penal no paraliza el cobro**, y solo el **juez penal** puede suspenderlo, previa garantía o, excepcionalmente, con dispensa de ella si la ejecución pudiera ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación. Y la **especialidad del devengo del período voluntario**: el plazo de ingreso **no arranca con la notificación** de la liquidación, sino con la de la **admisión a trámite** de la denuncia o querella, rigiendo desde ahí los plazos del art. 62.2.

Artículo 256 de la Ley 58/2003 · Causas de oposición frente a las actuaciones de recaudación

Frente a los actos del procedimiento de recaudación desarrollados para el cobro de la deuda tributaria liquidada conforme a lo dispuesto en el artículo 250.2 de esta Ley, **solo serán oponibles los motivos previstos en los artículos 167.3, 170.3 y 172.1 segundo párrafo** de esta Ley y su revisión se realizará conforme a lo dispuesto en el **Título V** de esta Ley.

El precepto no priva de defensa frente a los actos recaudatorios, pero la **acota a los motivos tasados** de oposición a la providencia de apremio (art. 167.3), a la diligencia de embargo (art. 170.3) y al acuerdo de enajenación de bienes embargados (art. 172.1, segundo párrafo). Ninguno de ellos permite discutir la procedencia de la deuda: esa discusión pertenece al proceso penal.

RECUERDA

Encadenamiento de la fase recaudatoria de la liquidación vinculada a delito:
liquidación → notificación (sin abrir plazo de pago) → pase del tanto de culpa → admisión a trámite de la denuncia o querella → notificación del inicio del período voluntario (art. 62.2) → apremio si no se paga, salvo que el juez penal acuerde la suspensión.

8. Los efectos de la resolución judicial sobre la liquidación (art. 257)

Artículo 257 de la Ley 58/2003 · Efectos de la resolución judicial sobre la liquidación tributaria

1. La liquidación dictada por la Administración Tributaria en los supuestos a los que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, **se ajustará a lo que se determine finalmente en el proceso penal** en relación con la **existencia** y la **cuantía** de la defraudación.

2. El ajuste se realizará de la siguiente forma:

a) Si en el proceso penal se dictara **sentencia condenatoria** por delito contra la Hacienda Pública y en dicho proceso se determinara una **cuota defraudada idéntica** a la liquidada en vía administrativa, **no será necesario modificar la liquidación** realizada, sin perjuicio de la liquidación de los intereses de demora y recargos que correspondan.

Si la cuantía defraudada que se determinara en el proceso penal **difiriera, en más o en menos**, de la fijada en vía administrativa, la liquidación dictada al amparo del artículo 250.2 de esta Ley **deberá modificarse**. En este caso, **subsistirá el acto inicial, que será rectificado** de acuerdo con el contenido de la sentencia para ajustarse a la cuantía fijada en el proceso penal como cuota defraudada.

Dicha modificación [...] **no afectará a la validez de las actuaciones recaudatorias realizadas**, respecto de la cuantía confirmada en el proceso penal.

El acuerdo de modificación se **trasladará al Tribunal competente para la ejecución, al obligado al pago y a las demás partes personadas** en el procedimiento penal.

Si la cuantía defraudada que se determinara en el proceso penal fuese **inferior** a la fijada en vía administrativa, serán de aplicación las normas generales establecidas al efecto en la normativa tributaria en relación con las **devoluciones de ingresos y el reembolso del coste de las garantías**.

b) Si en el proceso penal **no se apreciara finalmente la existencia de delito por inexistencia de la obligación tributaria**, la **liquidación administrativa será anulada** siendo de aplicación las normas generales [...] en relación con las devoluciones de ingresos y el reembolso del coste de las garantías.

c) Si en el proceso penal se dictara resolución firme, **no apreciándose delito por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria**, procederá la **retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior en el que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito** prevista en el artículo 253.1 de esta Ley, teniendo en cuenta los **hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados**, procediendo la **formalización del acta**, que se tramitará de acuerdo con lo establecido en esta Ley y su normativa de desarrollo.

[...] Esta liquidación se sujetará al **régimen de revisión y recursos propios de toda liquidación tributaria** regulado en el Título V de esta Ley, pero **no podrán impugnarse los hechos considerados probados en la sentencia judicial**.

El precepto contempla, en realidad, **cuatro desenlaces**:

Desenlace del proceso penal	Efecto sobre la liquidación vinculada a delito
Condena con cuota idéntica	No se modifica; solo intereses y recargos que procedan
Condena con cuota distinta (mayor o menor)	Subsiste el acto inicial , que se rectifica , lo recaudado sobre la cuantía confirmada sigue siendo válido; si la cuota penal es inferior, devolución de ingresos y reembolso del coste de las garantías

No hay delito por inexistencia de la obligación tributaria	Anulación de la liquidación, con devolución de ingresos y reembolso del coste de las garantías
No hay delito por otro motivo (falta de dolo, cuota por debajo del umbral, prescripción del delito, cosa juzgada...)	Retroacción al momento anterior a la propuesta de liquidación vinculada a delito, formalización de acta y liquidación ordinaria, respetando los hechos probados

La distinción entre las letras b) y c) es fina pero decisiva. Si el juez concluye que **no había obligación tributaria**, no hay nada que liquidar y la liquidación se anula. Si concluye que **sí había deuda pero no delito** —falta de dolo, cuota por debajo del umbral—, la deuda sigue viva y se cobra por la vía **ordinaria**: retroacción, acta y liquidación recurrible conforme al Título V, aunque **sin poder discutir los hechos probados**, renaciendo además la potestad sancionadora (art. 250.2). En este caso rigen las reglas ya conocidas: plazo del art. 150.1 **o seis meses si fuera superior** desde la recepción del expediente, **intereses de demora** computados desde la fecha que hubiera correspondido a la liquidación anulada, y reinicio de la prescripción (art. 68.7).

9. Los responsables de la deuda vinculada a delito (art. 258)

Junto al obligado tributario, la ley crea un supuesto específico de **responsabilidad solidaria** que permite dirigir el cobro contra quienes participaron en la trama.

Artículo 258 de la Ley 58/2003 · Responsables

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. [...]
3. En el recurso o reclamación contra el acuerdo que declare la responsabilidad prevista en el apartado 1 anterior **sólo podrá impugnarse el alcance global de la citada responsabilidad**.

4. Si en el proceso penal se acordara el **sobreseimiento o absolución** respecto de cualquiera de los responsables a que se refiere el apartado 1, la **declaración de su responsabilidad será anulada [...]**.

El **presupuesto de hecho es doble**: causante o colaborador activo y imputado o condenado en el proceso penal; no basta con lo primero. Se aplican además los supuestos del **art. 42.2** (ap. 2), la **competencia** para declarar la responsabilidad corresponde al **órgano de recaudación** (ap. 6) y el plazo del procedimiento queda **suspendido** desde la denuncia o querella hasta la imputación formal (ap. 7).

10. Especialidades de la deuda aduanera (art. 259)

La deuda aduanera obedece a la normativa de la Unión Europea —con sus propios plazos de contracción y notificación— y ello obliga a modular el Título VI.

Artículo 259 de la Ley 58/2003 · Especialidades en la liquidación de la deuda aduanera (aps. 2 y 3)

2. La Administración Tributaria **únicamente se abstendrá de practicar la liquidación** a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley en los casos contemplados en los **párrafos b) y c) del artículo 251.1** de esta Ley.
3. [...] a) Cuando [...] **sea posible** la liquidación de la deuda aduanera, se procederá a la práctica y notificación de la misma en los **plazos de 5 o diez años** previstos para la **prescripción del delito contra la Hacienda de la Unión Europea**, computados **desde el nacimiento de la deuda**.

b) Cuando [...] **no sea posible** la liquidación de la deuda aduanera o bien la liquidación practicada deba ajustarse a la cuantía fijada en el proceso penal, el plazo [...] será de **tres años** y se computará **desde el momento en que la autoridad judicial incoe la causa sin secreto para las partes personadas** o, en su caso, **desde el momento en que alcance firmeza la resolución judicial** que ponga fin al procedimiento penal.

Las especialidades más relevantes son cuatro: **se reduce el catálogo de excepciones** — solo cabe abstenerse en los supuestos b) y c) del art. 251.1, no por riesgo de prescripción del delito, porque para ese caso el apartado 5.a) permite remitir el tanto de culpa «*con carácter previo a la práctica de la liquidación*»—; hay **plazos propios** de liquidación y notificación; la **reanudación es anticipada**, en cuanto «*la autoridad judicial incoe la causa sin secreto para las partes personadas*» y el **período voluntario** «*comenzará a computarse a partir de su notificación*» —no desde la admisión a trámite—, sin que la inadmisión de la denuncia o querrella anule la liquidación aduanera. La razón de todo ello es que la deuda aduanera son **recursos propios tradicionales de la Unión** y su régimen de plazos viene impuesto por el Derecho de la Unión.

TEMA 15

Epígrafe 3 — El delito y la infracción administrativa de contrabando

1. La Ley Orgánica 12/1995: bien jurídico, estructura y definiciones

El contrabando es la única materia del programa en la que una **misma conducta** puede terminar, según el valor de lo aprehendido, en un juzgado de lo penal o en una oficina gestora de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Esa doble salida es lo que explica la arquitectura de la **Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando**: un Título Preliminar con las definiciones, un **Título I** dedicado al **delito** y un **Título II** dedicado a la **infracción administrativa**, más una serie de disposiciones adicionales que enlazan la represión del contrabando con la liquidación de la deuda aduanera y tributaria.

El **bien jurídico protegido** no es únicamente la recaudación. Junto al interés recaudatorio de la Hacienda y de la Unión —los derechos de aduana son **recursos propios tradicionales**—, la ley protege la seguridad pública (armas, explosivos, material de defensa), la salud pública (drogas, precursores), el Patrimonio Histórico Español, la biodiversidad y las medidas de política comercial de la Unión. Por eso hay conductas que son contrabando **con independencia del valor** de la mercancía.

No toda la ley tiene rango orgánico. Según su **disposición final segunda**, tienen carácter de **ley ordinaria** el art. 4 del Título I y todos los preceptos del **Título II**, de modo que el régimen de **infracciones administrativas** es ley ordinaria, mientras que la tipificación del delito y sus penas exigen **ley orgánica** (reserva del art. 81 de la Constitución). Y según la **disposición final primera**, en lo no previsto se aplican supletoriamente el **Código Penal** (Título I) y la **Ley General Tributaria** (Título II), lo que explica que el expediente sancionador se tramite con la lógica del procedimiento tributario y se impugne en vía económico-administrativa. El desarrollo reglamentario del Título II corresponde al **Real**

Decreto 1649/1998, de 24 de julio: la ley tipifica, clasifica y fija las horquillas de sanción; el reglamento concreta la aplicación de los criterios de graduación y la tramitación.

El Título Preliminar contiene un catálogo de veinte definiciones. Dos son decisivas para el resto del tema.

Artículo 1 de la Ley Orgánica 12/1995 · Definiciones (aps. 1, 11 y 12)

A los efectos de la presente Ley se entenderá por:

1. “**Mercancía**”: todo bien corporal susceptible de ser objeto de comercio.
[...]
11. “**Géneros o efectos estancados**”: los artículos, productos o sustancias cuya producción, adquisición, distribución o cualquiera otra actividad concerniente a los mismos sea atribuida **por ley al Estado con carácter de monopolio**, así como las **labores del tabaco** y todos aquellos a los que por ley se otorgue dicha condición.
12. “**Géneros prohibidos**”: todos aquellos cuya importación, exportación, circulación, tenencia, comercio o producción estén **prohibidos expresamente** por tratado o convenio suscrito por España, por disposición con **rango de ley** o por reglamento de la Unión Europea. El carácter de prohibido se limitará para cada género a la realización de la actividad o actividades que de modo expreso se determinen en la norma que establezca la prohibición y por el tiempo que la misma señale.

La definición de género estancado es la bisagra de todo el tema: **las labores del tabaco son géneros estancados por definición legal**, aunque se trate de mercancía comunitaria y aunque el monopolio de fabricación haya desaparecido. De ahí que el tabaco arrastre umbrales, sanciones y consecuencias propias, mucho más severas.

2. El delito de contrabando: conductas y umbrales de valor (art. 2)

La tipificación del delito se articula en **tres bloques de conductas con tres umbrales distintos**, más una regla de acumulación. El primer bloque, con umbral de **150.000 euros**, recoge el contrabando «clásico» de mercancías de lícito comercio.

Artículo 2.1 de la Ley Orgánica 12/1995 · Tipificación del delito · umbral de 150.000 euros

1. Cometan delito de contrabando, *siempre que* el valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos sea **igual o superior a 150.000 euros**, los que realicen alguno de los siguientes hechos:

a) **Importen o exporten mercancías de lícito comercio sin presentarlas para su despacho** en las oficinas de aduanas o en los lugares habilitados por la Administración aduanera.

La **ocultación o sustracción** de cualquier clase de mercancías a la acción de la Administración aduanera dentro de los recintos o lugares habilitados **equivaldrá a la no presentación**.

b) Realicen operaciones de **comercio, tenencia o circulación de mercancías no comunitarias** de lícito comercio sin cumplir los requisitos legalmente establecidos para acreditar su **lícita importación**.

c) **Destinen al consumo las mercancías en tránsito** con incumplimiento de la normativa reguladora de este régimen aduanero [...].

d) Importen o exporten, mercancías sujetas a **medida de política comercial** sin cumplir las disposiciones vigentes aplicables; o *cuando* la operación estuviera sujeta a una **previa autorización administrativa** y ésta fuese obtenida bien mediante su solicitud con **datos o documentos falsos** en relación con la naturaleza o el destino último de tales productos, o bien de cualquier otro modo ilícito.

- e) **Obtengan, o pretendan obtener**, mediante alegación de **causa falsa** o de cualquier otro modo ilícito, el **levante** [...] o la autorización para los actos a que se refieren los apartados anteriores.
- f) **Conduzcan en buque de porte menor** que el permitido por los reglamentos, salvo autorización para ello, mercancías no comunitarias en cualquier puerto o lugar de las costas no habilitado a efectos aduaneros, o en cualquier punto de las **aguas interiores o del mar territorial** español o **zona contigua**.
- g) **Alijen o transborden de un buque clandestinamente** cualquier clase de mercancías, géneros o efectos dentro de las aguas interiores o del mar territorial español o zona contigua [...].

El segundo bloque, con umbral de **50.000 euros**, agrupa las mercancías «sensibles»: aquellas en las que el bien jurídico protegido no es la recaudación, sino un interés público cualificado.

Artículo 2.2 de la Ley Orgánica 12/1995 · Tipificación del delito · umbral de 50.000 euros

- 2. Cometén delito de contrabando, *siempre que* el valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos sea **igual o superior a 50.000 euros**, los que realicen alguno de los siguientes hechos:
 - a) **Exporten o expidan bienes que integren el Patrimonio Histórico Español** sin la autorización de la Administración competente cuando ésta sea necesaria, o habiéndola obtenido bien mediante su solicitud con datos o documentos falsos [...] o bien de cualquier otro modo ilícito.
 - b) Realicen operaciones de importación, exportación, comercio, tenencia, circulación de:

Géneros estancados o prohibidos, incluyendo su producción o rehabilitación, sin cumplir los requisitos establecidos en las leyes.

Especímenes de fauna y flora silvestres y sus partes y productos, de especies recogidas en el **Convenio de Washington**, de 3 de marzo de 1973, o en el Reglamento (CE) n.º 338/1997 [...], sin cumplir los requisitos legalmente establecidos.

c) Importen, exporten, introduzcan, expidan o realicen cualquier otra operación sujeta al control previsto en la normativa correspondiente referido a las mercancías sometidas al mismo por alguna de las disposiciones siguientes:

1.º La normativa reguladora del **comercio exterior de material de defensa**, de otro material o de **productos y tecnologías de doble uso** sin la autorización a la que hace referencia el capítulo II de la **Ley 53/2007** [...].

2.º El Reglamento (CE) n.º 1236/2005 [...] sobre el comercio de determinados productos que pueden utilizarse para **aplicar la pena de muerte o infligir tortura** u otros tratos o penas crueles, inhumanos o degradantes [...].

3.º La normativa reguladora del comercio exterior de **precursores de drogas** [...].

d) **Obtengan, o pretendan obtener**, mediante alegación de causa falsa o de cualquier otro modo ilícito, el **levante** [...].

El tercer bloque es el más severo, porque en él **desaparece el umbral general** o se rebaja drásticamente.

Artículo 2.3 de la Ley Orgánica 12/1995 · Supuestos sin umbral y umbral del tabaco

3. Cometén, asimismo, delito de contrabando quienes realicen alguno de los hechos descritos en los apartados 1 y 2 de este artículo, si concurre alguna de las circunstancias siguientes:

a) *Cuando* el objeto del contrabando sean **drogas tóxicas, estupefacientes, sustancias psicotrópicas, armas, explosivos, agentes biológicos o toxinas, sustancias químicas tóxicas y sus precursores**, o cualesquiera otros bienes cuya tenencia constituya delito, o *cundo* el contrabando se realice **a través de una organización**, con independencia del valor de los bienes, mercancías o géneros.

b) *Cuando* se trate de **labores de tabaco** cuyo valor sea **igual o superior a 15.000 euros**.

Estos umbrales —150.000, 50.000 y 15.000 euros— son los **vigentes** desde la **Ley Orgánica 6/2011, de 30 de junio**, que los elevó y desgajó del régimen general el tratamiento de las labores del tabaco.

Bloque	Umbral de valor	Objeto
Art. 2.1 (a-g)	$\geq 150.000 \text{ €}$	Mercancías de lícito comercio, tránsito, política comercial, levante, buque de porte menor, alijo
Art. 2.2 (a-d)	$\geq 50.000 \text{ €}$	Patrimonio Histórico, géneros estancados o prohibidos, CITES, material de defensa y doble uso, precursores
Art. 2.3.b)	$\geq 15.000 \text{ €}$	Labores de tabaco
Art. 2.3.a)	Sin umbral	Drogas, armas, explosivos, agentes biológicos, sustancias químicas tóxicas, bienes cuya tenencia sea delito, o comisión a través de una organización

La regla de cierre evita el fraccionamiento artificial de las operaciones.

Artículo 2.4 de la Ley Orgánica 12/1995 · Acumulación de valores

4. También comete delito de contrabando quien, en **ejecución de un plan preconcebido o aprovechando idéntica ocasión**, realizare una plura-

lidad de acciones u omisiones previstas en los apartados 1 y 2 de este artículo en las que el valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos **aisladamente considerados no alcance** los límites cuantitativos de **150.000, 50.000 ó 15.000 euros** establecidos en los apartados anteriores de este artículo, pero cuyo **valor acumulado sea igual o superior** a dichos importes.

Es la trasposición al contrabando de la lógica del **delito continuado**: quien introduce tabaco en veinte viajes de 1.000 euros cada uno, en ejecución de un plan preconcebido, no comete veinte infracciones administrativas leves, sino un delito, porque el valor acumulado alcanza los 15.000 euros.

Tres reglas finales completan el tipo, y las tres son excepcionales en Derecho penal:

- **Comisión imprudente.** «Las anteriores conductas serán igualmente punibles cuando se cometan por **imprudencia grave**» (art. 2.5). El contrabando es uno de los pocos delitos económicos castigados a título de imprudencia.
- **Responsabilidad penal de la persona jurídica** (art. 2.6), cuando concurren las circunstancias del **art. 31 bis del Código Penal**.
- **Consecuencias accesorias del art. 129 del Código Penal** cuando el delito se cometa en el seno de empresas, organizaciones, grupos, entidades o agrupaciones **carentes de personalidad jurídica** (art. 2.7).

3. Las penas y la responsabilidad civil (arts. 3, 4 y 4 bis)

Artículo 3 de la Ley Orgánica 12/1995 · Penalidad (aps. 1 a 4)

1. Los que cometieren el delito de contrabando serán castigados con las penas de **prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo** del valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos.

En los casos previstos en las letras a), b) y e), salvo en esta última para los productos de la letra d), del artículo 2.1 las penas se impondrán en su **mitad**

inferior. En los demás casos previstos en el artículo 2 las penas se impondrán en su **mitad superior**.

En los casos de **comisión imprudente** se aplicará la **pena inferior en un grado**.

2. Se impondrá la **pena superior en un grado** *cuando* el delito se cometa por medio o en beneficio de personas, entidades u organizaciones de cuya naturaleza o actividad pudiera derivarse una **facilidad especial** para la comisión del mismo.

La pena básica —prisión de uno a cinco años y multa proporcional— se modula en tres escalones: la **mitad** (inferior para el contrabando «común» de las letras a, b y e del art. 2.1; superior en los demás casos), la **rebaja en un grado** si la comisión fue imprudente y la **elevación en un grado** del art. 3.2 si concurre la facilidad especial. A la persona jurídica responsable (art. 3.3) se le impone **multa del duplo al cuádruplo** del valor y prohibición de subvenciones y beneficios fiscales de uno a tres años, con **suspensión de actividades o clausura de locales** en los supuestos de los arts. 2.2 y 2.3; y la **conspiración y la proposición** en material de defensa y productos de doble uso se castigan con la pena inferior en uno o dos grados (art. 3.4).

La **responsabilidad civil** se anuda al fracaso de la liquidación administrativa.

Artículo 4 de la Ley Orgánica 12/1995 · Responsabilidad civil

En los procedimientos por delito de contrabando la **responsabilidad civil** comprenderá la **totalidad de la deuda tributaria no ingresada** que la Administración Tributaria **no haya podido liquidar** por **prescripción** o por alguna de las **causas previstas en el artículo 251.1 de la Ley 58/2003**, de 17 de diciembre, General Tributaria, incluidos sus **intereses de demora**.

Cuando pudiera practicarse la liquidación de la deuda tributaria se observarán las reglas contenidas en la **disposición adicional cuarta** de esta Ley.

Respecto de la **deuda aduanera** se estará, asimismo, a lo previsto en la citada Disposición adicional cuarta.

La regla es simétrica a la del delito contra la Hacienda Pública: si la Administración **puede** liquidar, liquida y recauda por sus propios medios y la deuda no se convierte en responsabilidad civil; si **no puede** —prescripción o alguno de los supuestos del art. 251.1 LGT—, la deuda entra en el proceso penal como responsabilidad civil. Y para ejecutar la **multa** y la **responsabilidad civil**, dice el art. 4 bis, los jueces recaban el **auxilio de los servicios de la Administración Tributaria**, que las exige por el **procedimiento administrativo de apremio**.

4. El comiso y la enajenación de los bienes decomisados (arts. 5 a 10)

El comiso es la consecuencia patrimonial característica del contrabando y, a diferencia de lo que ocurre en el Código Penal, aquí es **imperativo**: acompaña a *toda* pena que se imponga por este delito.

Artículo 5 de la Ley Orgánica 12/1995 · Comiso (aps. 1 a 3)

1. **Toda pena** que se impusiere por un delito de contrabando **llevará consigo el comiso** de los siguientes bienes, efectos e instrumentos:
 - a) Las **mercancías** que constituyan el objeto del delito.
 - b) Los **materiales, instrumentos o maquinaria** empleados en la fabricación, elaboración, transformación o comercio de los géneros estancados o prohibidos.
 - c) Los **medios de transporte** con los que se lleve a efecto la comisión del delito, *salvo que* pertenezcan a un **tercero que no haya tenido participación** en aquél y el Juez o el Tribunal competente estime que dicha pena accesoría

resulta **desproporcionada** en atención al valor del medio de transporte objeto del comiso y al importe de las mercancías objeto del contrabando.

d) Las **ganancias obtenidas del delito**, cualesquiera que sean las transformaciones que hubieran podido experimentar.

e) Cuantos bienes y efectos, de la naturaleza que fueren, hayan servido de **instrumento** para la comisión del delito.

2. Si, por cualquier circunstancia, **no fuera posible el comiso** de los bienes, efectos o instrumentos señalados en el apartado anterior, se acordará el comiso **por un valor equivalente** de otros bienes que pertenezcan a los criminalmente responsables del delito.

3. **No se procederá al comiso** de los bienes, efectos e instrumentos del contrabando *cuando* éstos sean de **lícito comercio** y sean propiedad o hayan sido adquiridos por un **tercero de buena fe**.

Los apartados siguientes extienden el comiso más allá del hecho enjuiciado y, sobre todo, resuelven qué se hace con lo decomisado.

Artículo 5 de la Ley Orgánica 12/1995 · Comiso ampliado, comiso sin pena y destino de los bienes (aps. 4 a 6)

4. El Juez o Tribunal **deberá ampliar el comiso** a los efectos, bienes, instrumentos y ganancias procedentes de **actividades delictivas cometidas en el marco de una organización o grupo criminal**. A estos efectos, se entenderá que proviene de la actividad delictiva el patrimonio de todas y cada una de las personas condenadas por delitos cometidos en el seno de la organización o grupo criminal cuyo valor sea **desproporcionado** con respecto a los ingresos obtenidos legalmente por cada una de dichas personas.

5. El Juez o Tribunal **podrá acordar el comiso** previsto en los apartados anteriores de este artículo **aún cuando no se imponga pena** a alguna persona por estar **exenta de responsabilidad criminal** o por **haberse ésta extinguido**, en este último caso, *siempre que* quede demostrada la situación patrimonial ilícita.
6. Los bienes, efectos e instrumentos **definitivamente decomisados por sentencia se adjudicarán al Estado**. Los bienes de lícito comercio serán **enajenados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria**, con excepción de los bienes de lícito comercio decomisados por delito de contrabando de **drogas tóxicas, estupefacientes y sustancias psicotrópicas, o de precursores** de las mismas, tipificados en el artículo 2.3 a) de esta Ley Orgánica, en cuyo caso, la enajenación o la determinación de cualquier otro destino de los mismos corresponderá a la **Mesa de Coordinación de Adjudicaciones**, conforme a lo dispuesto en el artículo 6.2 a) y c) de la **Ley 17/2003, de 29 de mayo**, por la que se regula el **Fondo de bienes decomisados por tráfico ilícito de drogas** y otros delitos relacionados, y en su normativa reglamentaria de desarrollo.

Esa regla del apartado 6 es la que hay que retener con exactitud: **regla general, enajena la AEAT, excepción, drogas y precursores, decide la Mesa de Coordinación de Adjudicaciones** del Fondo de bienes decomisados de la Ley 17/2003.

Mientras el proceso se sustancia, los bienes no quedan al azar. La ley encadena cuatro reglas:

- **Intervención** (art. 5 y art. 6.1). El Juez o Tribunal acordarán la intervención de los bienes, efectos e instrumentos «a resultas de lo que se decida en la resolución que ponga término al proceso». La autoridad judicial puede designar **depositarios** a los presuntos responsables, con prestación en su caso de garantía (art. 6.2), y puede acordar que los bienes intervenidos «se **utilicen provisionalmente** por las fuerzas o servicios encargados de la persecución del contrabando» (art. 6.3).

- **Enajenación anticipada** (art. 7). Es la pieza práctica más relevante, porque permite vender antes de la sentencia.

Artículo 7 de la Ley Orgánica 12/1995 · Enajenación anticipada

1. Los bienes, efectos e instrumentos intervenidos **podrán ser enajenados**, si éste fuere su destino final procedente, **sin esperar al pronunciamiento o firmeza del fallo** en los siguientes casos:
 - a) *Cuando* su propietario haga **expreso abandono** de ellos.
 - b) *Cuando* la autoridad judicial estime que su conservación pueda resultar **peligrosa para la salud o seguridad pública** o dar lugar a **disminución importante de su valor**. Se entenderán comprendidos en este apartado las mercancías, géneros o efectos que sin sufrir deterioro material **se deprecian por el transcurso del tiempo**.
2. La enajenación a la que se refiere este artículo **será ordenada por la autoridad judicial**. A tal efecto se procederá a la **valoración** de las mercancías, géneros o efectos, cuando ésta no estuviere practicada, en la forma prevista en esta Ley.
3. El **importe de la enajenación**, deducidos los gastos ocasionados, **quedará en depósito a resultas** del correspondiente proceso penal.

La **adscripción** (art. 8): los bienes intervenidos que **no sean enajenables** quedan adscritos a las fuerzas o servicios encargados de la persecución del contrabando. Y las **mercancías de monopolio** (art. 9), en las que la autoridad judicial procede según las disposiciones reguladoras del monopolio, pudiendo autorizar actos de disposición «a reserva de la pertinente indemnización».

La **valoración** es el nervio del sistema, porque de ella depende que haya delito o infracción y de qué clase.

Artículo 10 de la Ley Orgánica 12/1995 · Valoración de los bienes

La fijación del valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos objeto de contrabando se hará conforme a las siguientes reglas:

1. Si se trata de **géneros estancados**, por el **precio máximo de venta al público**. De no estar señalado dicho precio, se adoptará la valoración establecida para la clase más similar. Si no fuera posible la asimilación, el juez fijará la valoración previa **tasación pericial**.
2. Para la valoración de los bienes, géneros y efectos comprendidos en las **letras a) y b) del artículo 2.2** así como para la de los delitos de **ilícito comercio**, el juez recabará de las Administraciones competentes el asesoramiento y los informes que estime necesarios.
3. *Cuando* los bienes, géneros o efectos sean objeto de importación o exportación y no se encuentren comprendidos en los apartados 1 y 2 anteriores, su valor será el **precio medio declarado a las autoridades aduaneras** de los productos semejantes clasificados en la subpartida a nivel de **ocho dígitos** y, en su defecto, a nivel de seis o cuatro dígitos de la nomenclatura prevista en el Reglamento (CEE) n.º 2658/1987 [...], y en función de su tipo de operación.
4. En el resto de los casos, su **precio oficial** o, en su defecto, el **precio medio de mercado español** de bienes semejantes o el **valor de venta**, siempre que fuese superior al de compra o al coste de producción incrementados, en su caso, con el índice general de precios al consumo desde la fecha de compra o producción, y siempre que entre ese momento y la realización del delito hubiese transcurrido **más de un año natural**. El índice aplicable será el correspondiente a cada uno de los años naturales. Se aplicará el valor de compra o el coste de producción con el incremento indicado cuando razonablemente no pueda determinarse el valor de venta.

5. El valor se determinará en relación con la **fecha de realización del ilícito** o, de no conocerse ésta, en relación con el **descubrimiento del ilícito o aprehensión** de los bienes, géneros o efectos. A efectos de la determinación del precio medio, se tomará el **mes natural anterior** a la fecha fijada en el párrafo anterior.

MATIZ

La regla 1 del art. 10 tiene una consecuencia contraintuitiva: el tabaco de contrabando **no se valora por lo que costó al contrabandista ni por lo que pensaba venderlo**, sino por el **precio máximo de venta al público** del producto legal equivalente, es decir, con todos los impuestos especiales y el IVA incorporados. Como esa cifra es varias veces superior al coste de adquisición en origen, el umbral de 15.000 euros se alcanza con muchísimas menos cajetillas de las que sugeriría el precio de compra. Es el mecanismo que hace especialmente severo el régimen del tabaco.

5. La infracción administrativa de contrabando: tipificación y clasificación (art. 11)

El Título II arranca con una técnica de tipificación **por remisión**: la infracción administrativa consiste en las mismas conductas del delito, cuando no llegan a serlo.

Artículo 11.1 de la Ley Orgánica 12/1995 · Tipificación de las infracciones

1. Incurrirán en **infracción administrativa de contrabando** las personas físicas o jurídicas y las **entidades mencionadas en el artículo 35.4 de la Ley 58/2003**, de 17 de diciembre, General Tributaria, que lleven a cabo las **acciones u omisiones previstas en los apartados 1 y 2 del artículo 2** de la presente Ley, de forma **dolosa o con cualquier grado**

de negligencia, cualquiera que sea el valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos, cuando dichas conductas no constituyan delito.

En el supuesto previsto en el artículo 2.1.c) de esta Ley, se **presumirá que las mercancías en tránsito se han destinado al consumo** cuando no se presenten las mercancías intactas en la oficina de aduanas de destino o no se hayan respetado las medidas de identificación y control tomadas por las autoridades aduaneras, **salvo prueba en contrario.**

El apartado presenta cuatro notas relevantes: Primera, **el sujeto**: caben las entidades sin personalidad jurídica del art. 35.4 LGT (herencias yacentes, comunidades de bienes, etc.). Segunda, **el elemento subjetivo**: basta «cualquier grado de negligencia», es decir, la **simple negligencia**, mientras que el delito exige dolo o **imprudencia grave**. Tercera, **la remisión**: solo a los apartados 1 y 2 del art. 2 —no al apartado 3—, porque las conductas del art. 2.3 son delito sin umbral o con umbral propio. Cuarta, **la subsidiariedad**: «cuando dichas conductas no constituyan delito».

La clasificación tripartita es puramente **cuantitativa**, y maneja **tres escalas superpuestas**.

Artículo 11.2 de la Ley Orgánica 12/1995 · Clasificación de las infracciones

2. Las infracciones administrativas de contrabando previstas en el apartado anterior de este artículo se clasifican en **leves, graves y muy graves**, según el **valor** de los bienes, mercancías, géneros o efectos objeto de las mismas, conforme a las cuantías siguientes:

a) **Leves**: inferior a 37.500 euros; o, si se trata de supuestos previstos en el **artículo 2.2** de la presente Ley, inferior a **6.000 euros**, salvo cuando se trate de **labores de tabaco** que será inferior a **1.000 euros**.

b) **Graves**: entre los importes, ambos incluidos, de 37.500 euros a 112.500 euros; o, si se trata de supuestos previstos en el artículo 2.2 de la presente

Ley, de **6.000 euros a 18.000 euros**, salvo cuando se trate de **labores de tabaco** que será de **1.000 euros a 6.000 euros**

c) **Muy graves**: superior a 112.500 euros; o, si se trata de supuestos previstos en el artículo 2.2 de la presente Ley, superior a **18.000 euros**, salvo que se trate de **labores de tabaco** que será superior a **6.000 euros**.

Puesto en tabla, el sistema se lee de un vistazo:

Clase	Régimen general (art. 2.1)	Bienes del art. 2.2	Labores de tabaco
Leve	< 37.500 €	< 6.000 €	< 1.000 €
Grave	37.500 € - 112.500 € (ambos incluidos)	6.000 € - 18.000 €	1.000 € - 6.000 €
Muy grave	> 112.500 €	> 18.000 €	> 6.000 €

Junto a estas infracciones «por valor», el art. 11 tipifica dos grupos que **no dependen de cuantía alguna**: el **quebrantamiento de precintos y de sanciones** (art. 11.3) —rotura del precinto de las **máquinas expendedoras de tabaco**, rotura de precintos en el cierre de establecimientos, actividad durante el cierre o quebrantamiento de la suspensión— y la **resistencia, negativa u obstrucción** (art. 11.4), que solo es infracción autónoma «cuando no se apliquen como criterio de graduación de la sanción de contrabando» y comprende seis conductas, de las que interesan la letra d) —negar o impedir la entrada o el reconocimiento— y la letra e) —**coacciones** a autoridades, funcionarios y fuerzas—. Su calificación la fija el art. 11.5: **muy graves**, las del apartado 3; **graves**, las letras **d)** y **e)** del apartado 4; **leves**, el resto.

EJEMPLO

④ Un contrabando de labores de tabaco: umbral, clasificación y sanción.

Los servicios de aduanas aprehenden en una nave 210 cartones de cigarrillos sin marcas fiscales españolas. Aplicando el art. 10.1, se valoran a **precio máximo de**

venta al público: 4.200 euros. No consta ni organización ni plan preconcebido con otras aprehensiones.

- **¿Delito?** No. El tabaco es género estancado (art. 1.11), luego el umbral aplicable es el del art. 2.3.b): **15.000 euros**. Con 4.200 euros no se alcanza, y tampoco juega la acumulación del art. 2.4 al no haber pluralidad de acciones.
- **¿Infracción administrativa?** Sí. La conducta es la del art. 2.2.b) —tenencia de géneros estancados sin cumplir los requisitos de las leyes—, cometida al menos con negligencia y sin constituir delito (art. 11.1).
- **Clasificación.** Se aplica la escala del **tabaco**: de 1.000 a 6.000 euros, infracción **GRAVE** (art. 11.2.b). El salto es notable: con la escala general de los bienes del art. 2.2 (6.000 – 18.000) esos 4.200 euros habrían sido apenas una infracción **leve**.
- **Multa.** Al tratarse de bienes del art. 2.2 y de labores de tabaco, la horquilla de la infracción grave es del **300 al 450 %** (art. 12.2.a.2.º): entre 12.600 y 18.900 euros. El mínimo de 2.000 euros previsto para el tabaco no opera, porque la multa resultante ya lo supera.
- **Cierre.** Además, y de forma **imperativa** para el tabaco, se impone el **cierre del establecimiento** del que el infractor sea titular, con una duración de **entre seis meses y un día y doce meses** por tratarse de infracción grave (art. 12.2.b.2.º).
- **Comiso.** Por remisión del art. 14.1, se aplican los arts. 5 a 10, de modo que procede el comiso de los cartones y, en su caso, del medio de transporte.

6. Las sanciones, su graduación y el procedimiento (arts. 12 a 15)

La sanción típica es una **multa pecuniaria proporcional** al valor de la mercancía, con horquillas distintas según se trate del régimen general o de los bienes del art. 2.2.

Artículo 12.1 de la Ley Orgánica 12/1995 · Sanciones · régimen general

1. Los responsables de las infracciones administrativas de contrabando serán sancionados con **multa pecuniaria proporcional al valor** de los bienes, mercancías, géneros o efectos objeto de las mismas [...].

Los porcentajes aplicables a cada clase de infracción estarán comprendidos entre los límites que se indican a continuación:

- a) **Leves**: el 100 y el 150 %.
- b) **Graves**: el 150 y el 250 %.
- c) **Muy graves**: el 250 y el 350 %.

El **importe mínimo** de la multa será, en todo caso, de **500 euros**.

Artículo 12.2 de la Ley Orgánica 12/1995 · Sanciones · bienes del artículo 2.2

2. Los responsables de las infracciones administrativas de contrabando relativas a los **bienes incluidos en el artículo 2.2** de esta Ley serán sancionados del siguiente modo:

- a) Con **multa pecuniaria proporcional** al valor de las mercancías.

Los porcentajes aplicables a cada clase de infracción estarán comprendidos entre los límites que se indican a continuación:

- 1.º) **Leves**: el 200 y el 225 %, salvo que se tratase de **labores de tabaco** que los límites será el 200 y el 300 %.
- 2.º) **Graves**: el 225 y el 275 %, salvo que se tratase de **labores de tabaco** que los límites será el 300 y el 450 %.
- 3.º) **Muy graves**: el 275 y el 350 %, salvo que se tratase de **labores de tabaco** que los límites será el 450 y el 600 %.

El **importe mínimo** de la multa será de **1.000 euros**, salvo en **labores de tabaco** que será de **2.000 euros**.

b) Con el **cierre del establecimiento o la suspensión del ejercicio de la actividad**.

Cuando se trate de **labores de tabaco** se impondrá la sanción de **cierre** de los establecimientos de los que los infractores sean titulares. El cierre podrá ser **temporal** o, cuando se trate de infracciones **muy graves y exista reiteración, definitivo**. A estos efectos se considerará que existe **reiteración** cuando en el plazo de los **cinco años** anteriores a la comisión de una infracción calificada como muy grave, el sujeto infractor hubiese sido **condenado por delito** de contrabando o **sancionado por infracción administrativa muy grave** en materia de contrabando en, al menos, **dos ocasiones**, en virtud de sentencias o resoluciones administrativas firmes.

Las duraciones del cierre o de la suspensión también se escalonan por clase de infracción (art. 12.2.b, párrafo final):

Clase	Labores de tabaco	Resto de bienes del art. 2.2
Leves	Entre siete días y seis meses	(no previsto)
Graves	Entre seis meses y un día, y doce meses	Entre cuatro días y seis meses
Muy graves	Entre doce meses y un día y veinticuatro meses	Entre seis meses y un día y doce meses

Cierran el cuadro las infracciones sin cuantía. El **quebrantamiento** del art. 11.3 se sanciona con el **doblo de la sanción pecuniaria** acordada en el expediente en que se decretó el cierre, más un cierre adicional por período igual al quebrantado —o el **doblo** si se prueba actividad económica en el establecimiento— (art. 12.3). En la **resistencia** del art. 11.4 la multa es **fija**: **1.000 euros** las leves, **3.000** las graves y **5.000** en el supuesto de la letra e) cuando no sea delito (art. 12.4). Toda sanción de cierre o suspensión «se cumplirá de forma **ininterrumpida**» (art. 12.5).

La **graduación** dentro de cada horquilla responde a seis criterios legales.

El art. 12 bis enumera **seis criterios, aplicables simultáneamente** (ap. 2): a) la **reiteración** —haber sido sancionado por infracción de contrabando en resolución firme o condenado por delito de contrabando en sentencia firme dentro de los **cinco años** anteriores—; b) la **resistencia, negativa u obstrucción** a la acción investigadora; c) la utilización de **medios fraudulentos** o la comisión **por persona interpuesta**, d) la comisión por medio o en beneficio de personas, entidades u organizaciones de las que derive una **facilidad especial**, e) la utilización de los **mecanismos de simplificación** del despacho aduanero; y f) la **naturaleza** de los bienes, que opera como **atenuante** cuando sean de lícito comercio y no se trate de géneros prohibidos, material de defensa, labores de tabaco ni mercancías sujetas a medidas de política comercial.

Aquí aparece con nitidez el reparto entre ley y reglamento: **la ley enumera los criterios; el reglamento determina cómo se aplican** (art. 12 bis.3, remisión que atiende el Real Decreto 1649/1998).

El **procedimiento** corresponde (art. 13) a los **órganos de la Administración aduanera de la Agencia Estatal de Administración Tributaria**, con impugnación en **vía económico-administrativa** y después **contencioso-administrativa**. Y el art. 14 traslada al ámbito administrativo el arsenal del Título I —arts. 5, 6.1 y 6.2, y 7 a 10—, de modo que **comiso, enajenación anticipada, adscripción, mercancías de monopolio y reglas de valoración operan igual en el expediente sancionador**, autorizándose además la **aprehensión cautelar** *antes* de iniciarse el procedimiento (art. 14.2).

Artículo 14 bis de la Ley Orgánica 12/1995 · Principio de no concurrencia de sanciones

1. Si los órganos de la administración aduanera de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el curso de un procedimiento administrativo, estimasen que una conducta pudiera ser **constitutiva de delito** de contrabando, **pasarán el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirán el expediente al Ministerio Fiscal**, y se abstendrán de seguir el **procedimiento administrativo sancionador**, 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 impedirá** la imposición de sanción por infracción administrativa de contrabando.

De **no haberse apreciado** en la sentencia la existencia de delito, la administración aduanera **continuará sus actuaciones sancionadoras** 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 sancionadoras realizadas durante el periodo de suspensión **se tendrán por inexistentes**.

2. Las **sanciones** derivadas de la comisión de infracciones administrativas de contrabando son **compatibles con la exigencia de la deuda tributaria y aduanera y del interés de demora**.

Finalmente, el art. 15 fija un plazo de **prescripción de cuatro años**, tanto para las infracciones —«a contar desde el **día de su comisión**»— como para las sanciones —«a contar desde el **día siguiente** a aquel en que adquiriera **firmeza la resolución** por la que se impone la sanción»—. Es el mismo plazo del art. 66 LGT, pero con reglas propias de cómputo que no deben mezclarse.

RECUERDA

El esqueleto del contrabando. *Delito* (Título I, ley orgánica): umbrales de 150.000 € (art. 2.1), 50.000 € (art. 2.2), 15.000 € para labores de tabaco (art. 2.3.b) y sin umbral para drogas, armas, explosivos o comisión a través de organización (art. 2.3.a); acumulación de valores en plan preconcebido (art. 2.4); punible por imprudencia grave (art. 2.5); pena de prisión de 1 a 5 años y multa del tanto al séxtuplo, en mitad inferior solo para el art. 2.1.a), b) y e) y en mitad superior en los demás casos. *Comiso* (art. 5): imperativo, alcanza mercancía, materiales, medios de transporte, ganancias e instrumentos; valor equivalente si no es posible; no procede sobre bienes de lícito comercio de tercero de buena fe, lo decomisado se adjudica al Estado y lo enajena la AEAT, salvo drogas y precursores, que van a la Mesa de Coordinación de Adjudicaciones (Ley 17/2003). *Infracción administrativa* (Título II, ley ordinaria): conductas del art. 2.1 y 2.2, cualquier valor, cualquier grado de negligencia, cuando no sean delito; leve/grave/muy grave con tres escalas — general 37.500/112.500; art. 2.2 6.000/18.000; tabaco 1.000/6.000—; multas proporcionales (100-350 % en general; hasta el 600 % en tabaco muy grave) con mínimos de 500, 1.000 y 2.000 euros, cierre obligatorio en tabaco, definitivo si muy grave con reiteración; competencia de la Administración aduanera de la AEAT, revisión en vía económico-administrativa, prescripción de cuatro años. Y la regla que lo ordena todo: la vía penal suspende la administrativa, y la sentencia condenatoria impide la sanción, pero la sanción administrativa sí es compatible con la deuda tributaria y aduanera y sus intereses.

TEMA 15

Epígrafe 4 — La recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario

1. El Título VII de la LGT: origen europeo y disposiciones generales (art. 260)

El **Título VII de la Ley 58/2003, General Tributaria** —artículos 260 a 271, introducido por la **Ley 34/2015, de 21 de septiembre**, de modificación parcial de la LGT— responde a un problema estrictamente europeo. El **artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea** declara incompatibles con el mercado interior las ayudas otorgadas por los Estados que falseen la competencia favoreciendo a determinadas empresas o producciones, y el **artículo 108 TFUE** encomienda a la **Comisión** el control de esas ayudas. Cuando la Comisión declara una ayuda **ilegal e incompatible**, adopta una **decisión de recuperación** que obliga al Estado a recobrarla del beneficiario, con intereses y **de forma inmediata y efectiva**.

Muchas de esas ayudas son **fiscales**: una exención, una deducción, un régimen especial, un tipo reducido. Recuperarlas significa, materialmente, **exigir el tributo que no se pagó**. Y ahí aparecía el problema que resuelve este Título: los plazos y procedimientos tributarios internos —cuatro años de prescripción, firmeza de las liquidaciones, cosa juzgada administrativa— podían **impedir** la ejecución de una decisión europea que exige recuperar hasta **diez años** atrás. El Título VII crea, por eso, un **cauce interno específico** con reglas propias de prescripción, de revisión y de suspensión.

Artículo 260 de la Ley 58/2003 · Disposiciones generales

1. Corresponde a la **Administración Tributaria** la realización de las **actuaciones necesarias para la ejecución de las decisiones de recuperación** de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario.

2. Se considera **aplicación de los tributos** el ejercicio de las actividades administrativas necesarias para la ejecución de las decisiones de recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario [...].
3. [...] lo dispuesto en este Título resultará de aplicación en **cualquier supuesto** en que, en cumplimiento del **Derecho de la Unión Europea**, resulte procedente exigir el **reintegro de cantidades percibidas** en concepto de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario.
4. **No podrán disfrutar de beneficios fiscales** que constituyan ayudas estatales según el ordenamiento comunitario **quienes hubieran percibido ayudas de Estado declaradas ilegales e incompatibles** con el mercado interior, con una **orden de recuperación pendiente** tras una decisión previa de la Comisión, **hasta que tales ayudas no se hayan reembolsado**.

Tres consecuencias. La calificación como **aplicación de los tributos** (ap. 2) sitúa estas actuaciones fuera del ámbito sancionador y dentro del Título III de la LGT. La **cláusula de cierre** del apartado 3 extiende el Título a cualquier reintegro de ayudas de Estado con incidencia tributaria. Y el apartado 4 incorpora el **principio Deggendorf**: quien no ha devuelto una ayuda ilegal anterior no puede recibir otra nueva.

2. Los dos procedimientos de ejecución y la vía inspectora (art. 261)

Artículo 261 de la Ley 58/2003 · Procedimientos de ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado

1. Son procedimientos de ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado los siguientes:

a) **Procedimiento de recuperación en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria** afectados por la decisión.

b) **Procedimiento de recuperación en otros supuestos.**

2. La ejecución de las decisiones de recuperación de ayudas de Estado **también se podrá llevar a cabo mediante el procedimiento de inspección** regulado en la sección 2.^a del capítulo IV del título III *cuando* el alcance de dicho procedimiento **exceda** de lo dispuesto en el artículo 265.1 de esta Ley.

En estos casos, procederá dictar liquidación de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, **separando en liquidaciones diferentes** aquellos a los que se refiera la decisión y aquellos que **no estén vinculados** a la misma.

El criterio de reparto es sencillo. Si ejecutar la decisión obliga a **rehacer la obligación tributaria** —recalcular la cuota del Impuesto sobre Sociedades porque la deducción ilegal debe desaparecer—, el cauce es el del **Capítulo II** (arts. 265 a 268); si **no implica regularizar** obligación tributaria alguna, el del **Capítulo III** (arts. 269 a 271). Y si la Administración quiere ir **más allá** de los elementos afectados por la decisión, ha de acudir al **procedimiento de inspección, separando en liquidaciones distintas** lo que deriva de la decisión europea y lo que no, porque solo la primera disfruta del régimen especial de prescripción, revisión y suspensión de este Título.

3. La prescripción de diez años (art. 262)

Es la regla estrella del Título y la más preguntada.

Artículo 262 de la Ley 58/2003 · Prescripción

1. **Prescribirá a los diez años** el derecho de la Administración para **determinar y exigir el pago de la deuda tributaria** que, en su caso, resulte de la ejecución de la decisión de recuperación.
2. El plazo de prescripción **empezará a contarse desde el día siguiente** a aquel en que la **aplicación de la ayuda de Estado** en cumplimiento de la obligación tributaria objeto de regularización **hubiese surtido efectos jurídicos** conforme a la normativa tributaria.
3. El plazo de prescripción **se interrumpe**:
 - a) Por **cualquier actuación de la Comisión** o de la Administración Tributaria **a petición de la Comisión** que esté relacionada con la ayuda de Estado.
 - b) Por cualquier acción de la Administración Tributaria, realizada con **conocimiento formal del obligado tributario**, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de la deuda tributaria derivada de aquellos elementos afectados por la decisión de recuperación, o a la exigencia de su pago.
 - c) Por cualquier **actuación fehaciente del obligado tributario** conducente a la liquidación o pago de la deuda tributaria o por la **interposición de los recursos** procedentes.
4. El plazo de prescripción **se suspenderá** durante el tiempo en que la decisión de recuperación sea objeto de un **procedimiento ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea**.

Los diez años reproducen el **plazo decenal** que el Derecho de la Unión establece para los poderes de recuperación de la Comisión —hoy en el **Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo**—. Hay tres diferencias sustanciales con la prescripción común del art. 66 LGT: **el plazo**, diez años y no cuatro; **el *dies a quo***, que no es el día siguiente al fin del plazo

de declaración, sino el siguiente a aquel en que la **aplicación de la ayuda surtió efectos jurídicos**, y la **interrupción**, que admite una causa desconocida en el régimen general — **cualquier actuación de la Comisión**, aunque el obligado no la conozca formalmente—.

MATIZ

Interrupción y suspensión no son lo mismo y aquí conviven. La **interrupción** del apartado 3 **borra el tiempo transcurrido** y el plazo de diez años vuelve a empezar de cero. La **suspensión** del apartado 4 **congela el reloj** mientras dura el procedimiento ante el Tribunal de Justicia y lo reanuda después en el punto en que se detuvo.

4. Efectos de la ejecución y régimen de recursos (arts. 263 y 264)

Artículo 263 de la Ley 58/2003 · Efectos de la ejecución de la decisión de recuperación

1. *Cuando* existiese una **resolución o liquidación previa** practicada por la Administración Tributaria en relación con la obligación tributaria afectada por la decisión de recuperación de la ayuda de Estado, la ejecución de dicha decisión determinará la **modificación de la resolución o liquidación, aunque sea firme**.
2. Los **intereses de demora** se regirán por lo dispuesto en la **normativa de la Unión Europea**.

El apartado 1 es una de las excepciones más llamativas al principio de **intangibilidad de los actos firmes**: fuera de este Título, modificar una liquidación firme exige los procedimientos especiales de revisión del art. 216 LGT, mientras que aquí **la propia ejecución de la decisión europea modifica el acto firme**, sin procedimiento revisor alguno, por exigencia del **principio de primacía**. El apartado 2 es igual de terminante: los intereses no se calculan según el art. 26 LGT, sino según la normativa europea, con un tipo de referencia propio y **cálculo compuesto**, lo que eleva el importe a recuperar.

Artículo 264 de la Ley 58/2003 · Recursos contra el acto de ejecución

La **resolución o liquidación** derivada de la ejecución de la decisión de recuperación será susceptible de **recurso de reposición** y, en su caso, de **reclamación económico-administrativa**, en los términos previstos en esta Ley.

Si la resolución o liquidación se somete a revisión de acuerdo con el apartado anterior, **sólo será admisible la suspensión** de la ejecución de los actos administrativos mediante la aportación de **garantía consistente en depósito de dinero en la Caja General de Depósitos**.

El obligado conserva su derecho de defensa frente al **acto interno** de ejecución — reposición, vía económico-administrativa y después contencioso-administrativa—, pero no puede discutir en esa vía la **validez de la decisión de la Comisión**, cuyo control corresponde en exclusiva al Tribunal de Justicia. La restricción decisiva está en el segundo párrafo: mientras el art. 233 LGT admite aval, fianza o seguro de caución, aquí **la única garantía admisible es el depósito de dinero en la Caja General de Depósitos**, porque la decisión europea exige recuperación **inmediata y efectiva**.

RECUERDA

Las cuatro especialidades del Título VII frente al régimen común. (1) **Prescripción de diez años** (art. 262.1), no cuatro, contados desde el día siguiente a aquel en que la ayuda surtió **efectos jurídicos**, e interrumpibles por **cualquier actuación de la Comisión**. (2) **Modificación de liquidaciones firmes** por la mera ejecución de la decisión, sin procedimiento especial de revisión (art. 263.1). (3) **Intereses de demora conforme a la normativa de la Unión**, no al art. 26 LGT (art. 263.2). (4) **Suspensión solo con depósito de dinero** en la Caja General de Depósitos (art. 264). Añádase que la deuda resultante **no es aplazable ni fraccionable** (art. 65.2.d LGT) y que quien no ha reembolsado una ayuda ilegal **no puede disfrutar de nuevos beneficios fiscales** que sean ayuda de Estado (art. 260.4).

5. El procedimiento de recuperación en supuestos de regularización (arts. 265 a 268)

Es el cauce del **Capítulo II**, aplicable cuando ejecutar la decisión exige rehacer elementos de una obligación tributaria. Su rasgo definitorio es que se trata de un procedimiento de **alcance rigurosamente limitado**.

Artículo 265 de la Ley 58/2003 · Recuperación en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión de recuperación

1. En el procedimiento de recuperación en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión, la Administración Tributaria **se limitará a la comprobación de aquellos elementos de la obligación a los que se refiere dicha decisión**.
2. En este procedimiento, la Administración Tributaria podrá realizar **única-mente** las siguientes actuaciones:

- a) **Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones** y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.
 - b) **Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración Tributaria.**
 - c) **Examen de los registros y demás documentos** exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial, **incluida la contabilidad mercantil**, así como el examen de las **facturas [...]**.
 - d) **Requerimientos de información a terceros.**
4. El examen de los documentos y las actuaciones referidas en los apartados anteriores se entenderán efectuados **a los solos efectos de determinar la procedencia de la recuperación** de la ayuda de Estado, **sin que impida ni limite la ulterior comprobación** de los mismos hechos o documentos.

La posición de este procedimiento es híbrida: es **más potente que la comprobación limitada** del art. 136 LGT, porque puede examinar la **contabilidad mercantil** y **requerir información a terceros**, pero **más estrecho que la inspección**, porque su objeto lo acota la decisión de recuperación; y lo actuado **no produce efecto preclusivo** (ap. 4). La **tramitación** es breve: se inicia siempre **de oficio**, mediante comunicación que exprese la **naturaleza y alcance** de las actuaciones, pudiendo iniciarse directamente **con la propuesta** de liquidación si bastan los datos en poder de la Administración (art. 266); y antes de la liquidación provisional se concede al obligado un **plazo de 10 días** de alegaciones (art. 267).

Artículo 268 de la Ley 58/2003 · Terminación

1. El procedimiento [...] terminará de alguna de las siguientes formas:

a) Por **resolución expresa** de la Administración Tributaria, que deberá incluir, al menos, el siguiente contenido:

1.º **Elementos de la obligación tributaria afectados** por la decisión de recuperación y **ámbito temporal** objeto de las actuaciones.

2.º Relación de **hechos y fundamentos de derecho** que motiven la resolución.

3.º **Liquidación provisional** o, en su caso, manifestación expresa de que **no procede regularizar** la situación tributaria como consecuencia de la decisión de recuperación.

b) Por el **inicio de un procedimiento inspector** que incluya el objeto del procedimiento de recuperación.

2. El **incumplimiento del plazo de duración** del procedimiento regulado en el artículo 104 de esta Ley **no determinará la caducidad** del procedimiento, que **continuará hasta su terminación**. En este caso, **no se considerará interrumpida la prescripción** como consecuencia de las actuaciones administrativas desarrolladas durante dicho plazo [...].

3. *Cuando* una resolución judicial aprecie **defectos formales** y ordene la **retroacción** de las actuaciones administrativas, éstas deberán finalizar en el periodo que reste [...] **o en el plazo de tres meses**, si este último fuera superior [...].

El apartado 2 merece subrayado. Frente a la regla general del art. 104.4.b) LGT —caducidad del procedimiento iniciado de oficio que excede su plazo—, aquí el procedimiento **no caduca**: continúa, y la única consecuencia es que las actuaciones desarrolladas durante ese plazo **no interrumpen la prescripción**, igual que en el art. 150.6 para la inspección.

6. El procedimiento de recuperación en otros supuestos (arts. 269 a 271)

El **Capítulo III** contiene un procedimiento **residual y más simple**, para cuando no hay obligación tributaria que regularizar.

Artículo 269 de la Ley 58/2003 · Procedimiento de recuperación en otros supuestos

1. Cuando la ejecución de la decisión de recuperación **no implique la regularización de una obligación tributaria**, el procedimiento a seguir será el regulado en este capítulo.
2. Para la ejecución de la decisión de recuperación el órgano competente tendrá las **facultades que se reconocen a la Administración Tributaria en el artículo 162** de esta Ley, con los requisitos allí establecidos.

La remisión al art. 162 LGT atribuye al órgano competente las **facultades de la recaudación tributaria** —investigación de bienes y derechos, requerimientos de información, medidas cautelares—, aunque no se regularice tributo alguno. El **inicio** es siempre **de oficio**, y con una particularidad: «La comunicación de inicio **contendrá la propuesta de resolución**, concediéndose un **plazo de 10 días** al obligado tributario para que alegue lo que convenga a su derecho» (art. 270). La propuesta viaja **con** el acuerdo de inicio, no después.

Artículo 271 de la Ley 58/2003 · Terminación

1. El procedimiento de recuperación terminará por **resolución expresa** de la Administración Tributaria, que deberá **notificarse en el plazo de cuatro meses** desde la fecha de notificación al obligado tributario del **inicio** del procedimiento, *salvo que* la decisión de recuperación establezca un **plazo distinto**, siendo de aplicación lo dispuesto en el **artículo 268.2** de esta Ley.

2. La resolución que ponga fin al procedimiento deberá incluir, al menos, el siguiente contenido:
 - a) **Acuerdo de modificación**, en el sentido de la decisión de recuperación, de la resolución previamente dictada por la Administración o, en su caso, **manifestación expresa de que no procede modificación** alguna como consecuencia de la decisión de recuperación.
 - b) Relación de **hechos y fundamentos de derecho** que motiven la resolución.
 - c) **Liquidación** en el supuesto de que la ejecución de la decisión de recuperación determine la exigencia de deuda tributaria, en particular, procedente del **devengo de intereses de demora** conforme a lo establecido en el artículo 263.2 de esta Ley.
3. *Cuando* una resolución judicial aprecie **defectos formales** y ordene la **retroacción** de las actuaciones administrativas, estas deberán finalizar en el periodo que reste [...] **o en el plazo de dos meses**, si este último fuera superior [...].

Aquí el plazo de duración **sí está fijado en la propia ley: cuatro meses** desde la notificación del inicio, salvo que la decisión europea imponga otro. Pero su incumplimiento tampoco produce caducidad, porque el art. 271.1 remite al art. 268.2. Y en la retroacción por defectos formales el plazo mínimo es de **dos meses**, frente a los **tres meses** del procedimiento del Capítulo II.

El contraste entre ambos cauces es el punto que más se confunde: el del **Capítulo II** se aplica cuando hay que regularizar elementos de una obligación tributaria, usa las facultades tasadas del art. 265.2, concede **10 días** de alegaciones previos a la liquidación provisional, dura lo que fije el **art. 104 LGT** y termina con **liquidación provisional** o con el inicio de un procedimiento inspector; el del **Capítulo III** se aplica cuando **no** hay obligación que regularizar, usa las facultades de **recaudación** del art. 162, incorpora la

propuesta a la propia comunicación de inicio con **10 días** de alegaciones, dura **cuatro meses** y termina con **acuerdo de modificación** y, en su caso, liquidación. **Ninguno de los dos caduca**, y la retroacción por defectos formales tiene un mínimo de **tres meses** en el primero y de **dos** en el segundo.

RECUERDA

El Título VII en ocho trazos. (1) Ejecuta **decisiones de recuperación** de la Comisión (arts. 107-108 TFUE) y lo hace la **Administración Tributaria**, es **aplicación de los tributos** (art. 260). (2) **Dos procedimientos**: con regularización (Cap. II) y en otros supuestos (Cap. III); y una **tercera vía**, la **inspección**, cuando el alcance excede del art. 265.1, separando liquidaciones (art. 261). (3) **Prescripción de diez años** desde que la ayuda surtió efectos jurídicos, interrumpida incluso por actuaciones de la **Comisión** y suspendida mientras pende el TJUE (art. 262). (4) Se **modifican liquidaciones firmes** y los **intereses** siguen la normativa de la Unión (art. 263). (5) Cabe **reposición y reclamación económico-administrativa**, pero la suspensión **solo con depósito de dinero** en la Caja General de Depósitos (art. 264). (6) El procedimiento del Cap. II puede examinar la **contabilidad mercantil** y **requerir a terceros**, no tiene efecto **preclusivo** y **no caduca** (arts. 265 y 268). (7) El del Cap. III usa las facultades del **art. 162** y termina en **cuatro meses** (arts. 269 a 271). (8) La deuda resultante **no se aplaza ni se fracciona** (art. 65.2.d LGT).

TU OPOSICIÓN, EN UNA APP



El temario que tienes en las manos cobra vida en la app Persevera, con todo para estudiarlo:

tests · psicotécnicos · flashcards con repaso espaciado · supuestos
cursos · simulacros · mapas mentales · tutor IA · planificador

7 días de prueba · Suscripción sin permanencia: cancelas cuando quieras.



APP STORE

para iPhone y iPad



GOOGLE PLAY

para Android



EN LA WEB

app.perseveraoposiciones.com

DEL MISMO EQUIPO



Eroodite — Estudia cualquier cosa con IA

Persevera es para tu oposición. **Eroodite, para todo lo demás:** tu carrera universitaria, otras oposiciones o cualquier material que caiga en tus manos. Sube tus apuntes, PDFs, vídeos de YouTube o fotos y su inteligencia artificial te crea al momento exámenes, fichas de repaso, resúmenes y mapas mentales. Con un tutor con IA que resuelve dudas —hasta las que le haces una foto—, repaso espaciado y modo concentración.

Tus apuntes, listos para estudiar en segundos. Empieza gratis.

**APP STORE**

para iPhone y iPad

**GOOGLE PLAY**

para Android