

Instrucción 2/2021, de 16 de febrero, de la Dirección General de Hacienda, sobre tramitación de expedientes en los que se aprecien indicios sobre la comisión de delitos.

El artículo 185 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, relativo al principio de no concurrencia de las sanciones tributarias, dispone que:

"1. Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, previa audiencia al interesado, y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, a salvo de las actuaciones previstas en el Título VI de esta Norma Foral, 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.

No será necesario el trámite de audiencia a que se refiere el párrafo anterior en los casos previstos en el apartado 3 del artículo 110 de la presente Norma Foral o cuando pudiera perjudicarse la eficacia de la actuación investigadora de la Administración tributaria, aunque en este último caso deberá motivarse en el expediente indicando las razones por las que se ha omitido el mencionado trámite de audiencia.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción y se reanudará el de caducidad del ejercicio de las potestades para determinar la deuda tributaria o para imponer las sanciones que, en su caso, procedan.

2. La Administración tributaria aplicará lo dispuesto en el Título VI de esta Norma Foral tanto para la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones correspondientes como para la aplicación de lo dispuesto en el apartado anterior de este artículo".

Por su parte, el Título VI de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, al que remite este precepto, regula las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública.

Así, el artículo 248 de dicha Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, prevé que:

"1. Cuando se aprecien 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 de conformidad con lo dispuesto en el artículo 185 de esta Norma Foral, 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.



La competencia para la práctica de las liquidaciones a que se refiere este apartado se atribuirá a la Diputación Foral de Bizkaia cuando le corresponda a la misma la competencia inspectora del obligado tributario de conformidad con lo previsto en el Concierto Económico, y surtirá efectos frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación aplicable a las mismas, correspondiendo el cobro de la totalidad de la liquidaciones a la Diputación Foral de Bizkaia, sin perjuicio de las compensaciones que entre las Administraciones procedan.

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 tributaria se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar, el procedimiento sancionador correspondiente a estos mismos hechos. En caso de haberse iniciado un procedimiento sancionador, de no haber concluido éste con anterioridad, dicha conclusión se entenderá producida, en todo caso, en el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador en los casos a que se refiere el último párrafo de este apartado.

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

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

Los supuestos en los que no procede la práctica de liquidación administrativa respecto a la parte de cuota correspondiente a los elementos en los que se aprecie la concurrencia de indicios de la comisión de delitos contra la Hacienda Pública se encuentran regulados en el artículo 249.1 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, y son los siguientes:

- a) Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el artículo 131 del Código Penal.
- b) Cuando de resultados de la investigación o comprobación, no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirla a una persona obligada tributaria concreta.
- c) Cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación.

En estos casos, junto al escrito de denuncia o de querrela presentado por la Administración tributaria, se debe trasladar 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 supuestos, no se concederá trámite de audiencia o alegaciones a la persona obligada tributaria.

En desarrollo de estos preceptos, el artículo 49 bis del Reglamento de Inspección del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por medio de Decreto Foral 5/2012, de 24 de enero, determina que:



"1. Los funcionarios encargados de la tramitación de los diferentes procedimientos de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones que aprecien la concurrencia de indicios sobre la comisión de delitos contra la Hacienda Pública, habiendo constatado que el obligado tributario no ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria de conformidad con lo previsto en el artículo 250 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, emitirán un informe motivado a los efectos establecidos en el artículo 185.1 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

2. Salvo que concurra alguna de las excepciones previstas en el artículo 249.1 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, al mencionado informe se acompañará en documento separado una propuesta de liquidación referida a aquellos elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, conteniendo los elementos de hecho y los fundamentos de derecho en los que se base la citada propuesta.

Cuando no proceda formular propuesta de liquidación, se deberá dejar constancia expresa de la concurrencia de los supuestos establecidos en el citado apartado 1 del artículo 249 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

En todo caso, se dejará constancia de que no se ha producido el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria vinculada al delito en los términos a que hace referencia el mencionado artículo 250 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

3. El informe, y, en su caso, las propuestas de liquidación, mencionadas en el apartado 2 del artículo anterior, se remitirán, con todos los antecedentes correspondientes, a la Subdirección de la que dependa el funcionario encargado de la tramitación del expediente, a los efectos de que, determine si procede la tramitación del procedimiento en relación al presunto delito contra la Hacienda Pública, en cuyo caso remitirá el expediente a la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica para su elevación a la Dirección General de Hacienda.

4. En los supuestos en los que se considere pertinente la continuación del procedimiento, el informe emitido, y, en su caso, las propuestas de liquidación, junto con los antecedentes correspondientes se pondrá de manifiesto a los obligados tributarios y se concederá el plazo de diez días para que el obligado tributario pueda hacer cuantas alegaciones y aportar cuantos documentos convengan a su derecho.

Esa notificación podrá efectuarse al obligado tributario o al representante autorizado por él en el procedimiento de inspección en el que se dicte la propuesta de liquidación vinculada a delito.

5. Una vez recibidas las alegaciones, en su caso, los funcionarios encargados de la tramitación del expediente emitirán los informes correspondientes para valorar su incidencia en relación con los indicios sobre la comisión de delitos contra la Hacienda Pública, así como respecto a las propuestas de liquidación, en el caso de que hubieran sido formuladas.

Si el órgano competente para dictar los actos administrativos resultantes del procedimiento considera que ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas, rectificará la propuesta de liquidación vinculada a delito.

En los casos en que esa rectificación afecte a cuestiones no alegadas por el obligado tributario, suponiendo además un agravamiento de la situación para dicho obligado tributario, se notificará el acuerdo de rectificación para que, en el plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación, efectúe alegaciones. Transcurrido dicho



plazo, se dictará el acuerdo que proceda, que deberá ser notificado siguiéndose, respecto del mismo, la tramitación que corresponda.

6. Los informes emitidos se incorporarán al expediente para su elevación, previo informe del Servicio de Asesoría Jurídica del Departamento de Hacienda y Finanzas, a la Dirección General de Hacienda, a través de la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica.

7. La Dirección General de Hacienda, a la vista de la propuesta, acordará o la remisión a la jurisdicción competente del expediente en cuestión, con los efectos establecidos en el artículo 185 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia o la continuación de las actuaciones administrativas.

Asimismo, autorizará, en su caso, la práctica de las liquidaciones administrativas en los casos en que proceda su práctica de conformidad con lo dispuesto en el artículo 251 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

8. Practicada la liquidación referida a aquellos elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica comunicará al obligado tributario la remisión del expediente a la jurisdicción competente y la consiguiente interrupción del plazo de prescripción y suspensión del plazo de caducidad del ejercicio de las potestades de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y para la imposición de las sanciones tributarias a que hubiera lugar.

Asimismo, se notificará al obligado, en su caso, las liquidaciones administrativas practicadas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 251 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, advirtiéndole que el inicio del período voluntario de pago de las liquidaciones se le comunicará por parte del órgano encargado de dictar los actos administrativos resultantes del procedimiento una vez que conste admitida la denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública.

9. Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública y se abstenga de practicar la liquidación vinculada a delito por concurrir alguno de los supuestos previstos en el artículo 249.1 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia o las restantes excepciones a la práctica de liquidación que pudieran derivarse de otras disposiciones legales, en la tramitación a seguir en estos casos, se tendrá en cuenta lo siguiente:

a) No se concederá trámite de audiencia o alegaciones al obligado tributario.

b) Se trasladará el expediente al órgano competente para interponer la denuncia o querrela, para su remisión a la jurisdicción competente, o al Ministerio Fiscal, previo informe, en su caso, del órgano con funciones de asesoramiento jurídico.

c) Dicha remisión determinará la suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector en los términos indicados en el artículo 146.4 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia. Esta suspensión se comunicará al obligado tributario a efectos meramente informativos, salvo que con esta comunicación pudiera perjudicarse de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación, circunstancia que deberá quedar motivada en el expediente".



De conformidad con lo establecido en la disposición adicional segunda del Reglamento de Gestión de los Tributos del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado mediante Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 112/2009, de 21 de julio, las reglas previstas en los artículos 49 y siguientes del Reglamento de Inspección del Territorio Histórico de Bizkaia, resultan igualmente aplicables, con las debidas adecuaciones, en los supuestos en los que los indicios de la comisión de delitos contra la Hacienda Pública se pongan de manifiesto en el curso de un procedimiento de gestión.

A todos estos efectos, según lo indicado en el número 3 del apartado Dos del artículo 35 del Reglamento de Estructura Orgánica del Departamento de Hacienda y Finanzas, aprobado mediante Decreto Foral 3/2020, de 28 de enero, de la Diputación Foral de Bizkaia, corresponde a la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica la tramitación de los expedientes en los que se aprecien indicios de la comisión de delitos contra la Hacienda Pública, de conformidad con lo establecido en los artículos 49 y siguientes del Reglamento de Inspección tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Asimismo, el número 3 del apartado Tres del mismo artículo 35 del Reglamento de Estructura Orgánica del Departamento de Hacienda y Finanzas atribuye a la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica, a través de la unidad de relaciones institucionales, la centralización de las relaciones oficiales con el Ministerio Fiscal y con los órganos de la Administración de Justicia en lo que se refiere al suministro o recepción de información con trascendencia tributaria o a aspectos relacionados con los procedimientos de aplicación de los tributos, con excepción de los relativos a los procedimientos concursales y a los de apremio.

Inicialmente, esta Dirección General de Hacienda dictó la Instrucción 1/2005, de 28 de enero, de la Dirección General de Hacienda, sobre tramitación de expedientes en los que se aprecien indicios sobre la comisión de delitos contra la Hacienda Pública, en la que se establecieron las normas internas a tener en cuenta por los diferentes órganos dependientes de la misma en la tramitación de los expedientes referidos.

Además, un año más tarde, dictó la Instrucción 1/2006, de 12 de enero, de la Dirección General de Hacienda, sobre tramitación de expedientes en los que se aprecien indicios sobre la comisión de delitos diferentes a los delitos contra la Hacienda Pública, a través de la que, siguiendo un claro paralelismo procedimental con la anterior Instrucción, trató de ordenar la intervención de los diferentes órganos con competencias en la materia en estos otros expedientes en los que concurrían indicios sobre delitos diferentes a los delitos contra la Hacienda Pública.

La experiencia acumulada en la aplicación de estas dos Instrucciones, la modificación completa del régimen establecido en la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia y en sus Reglamentos de desarrollo en lo que afecta a estas cuestiones, y la profunda reorganización de la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica como consecuencia de la entrada en vigor del Reglamento de Estructura Orgánica del Departamento de Hacienda y Finanzas, aprobado por medio del Decreto Foral 178/2007, de 23 de octubre, aconsejaron actualizar y refundir en un único instrumento ambas Instrucciones.

Para lo cual se dictó la Instrucción 2/2008, de 15 de abril, de la Dirección General de Hacienda, sobre tramitación de expedientes en los que se aprecien indicios sobre la comisión de delitos, mediante la que se refundieron los dos procedimientos establecidos hasta entonces en uno solo, ya que la experiencia acumulada y las modificaciones organizativas producidas en el Departamento aconsejaban otorgar un tratamiento uniforme a todos estos supuestos, por su evidente conexión procedimental.



Una de las grandes novedades de aquella Instrucción fue el establecimiento de un órgano colegiado a quien se encomendó el otorgamiento del visto bueno inicial a los informes elaborados por los órganos encargados de la tramitación de los procedimientos, en el que tienen participación los responsables de todos los órganos con competencias en esta materia, lo que permite obtener una evaluación de los indicios concurrentes en cada uno de ellos desde una perspectiva más amplia y enriquecedora.

Finalmente, la entrada en vigor el 1 de junio de 2017 de la Norma Foral 2/2017, de 12 de abril, de reforma parcial de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, obligó a modificar algunos aspectos de la Instrucción 2/2008, de 15 de abril, sobre tramitación de expedientes en los que se aprecien indicios sobre la comisión de delitos, fundamentalmente para adaptarlos a la nueva regulación de la liquidación administrativa de las cantidades vinculadas a los elementos respecto de los que se aprecien indicios de la comisión de delitos contra la Hacienda Pública y a los trámites establecidos en el Título VI de la Norma Foral mencionada.

El objetivo de dicha reforma fue evitar que la existencia de un procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública paralice la acción de cobro de la deuda tributaria, de forma que quien presuntamente ha cometido un delito contra la Hacienda Pública no quede, en este sentido, en mejor situación que quien únicamente comete una infracción administrativa, o que aquellas personas a las que se les exige el pago de una deuda tributaria, sin ni siquiera haber cometido una infracción administrativa.

Por último, el 29 de enero de 2020, se publicó en el Boletín Oficial de Bizkaia un nuevo Reglamento de Estructura Orgánica del Departamento de Hacienda y Finanzas, aprobado mediante Decreto Foral 3/2020, de 28 de enero, de la Diputación Foral de Bizkaia, en virtud del cual, en lo que aquí interesa, se introdujeron determinados cambios organizativos en la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica y en la Subdirección de Inspección.

Además, este Reglamento de Estructura Orgánica del Departamento de Hacienda y Finanzas ha sido recientemente modificado mediante el Decreto Foral 130/2020, de 29 de diciembre, de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se crea la Subdirección de Asesoramiento y Política Fiscal, dependiendo directamente del diputado o diputada foral de Hacienda y Finanzas, a la que, entre otras competencias, se le atribuye la coordinación con la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica en los procedimientos relativos a los delitos contra la Hacienda Pública.

Todos estos cambios en la estructura de los órganos del Departamento de Hacienda y Finanzas con competencias en la tramitación de los expedientes en los que se aprecie la comisión de delitos aconsejan dictar una nueva Instrucción sobre la materia que, no obstante, mantenga las líneas fundamentales ya fijadas en la anterior Instrucción 2/2017, de 15 de junio, de la Dirección General de Hacienda, sobre tramitación de expedientes en los que se aprecien indicios sobre la comisión de delitos, la cual, por lo tanto, quedará derogada.

En virtud de todo lo expuesto,



1. Apreciación de indicios sobre la comisión de delitos.

Uno. Las personas funcionarias encargadas de la tramitación de los diferentes procedimientos de aplicación de los tributos que aprecien la concurrencia de indicios sobre la comisión de delitos contra la Hacienda Pública, habiendo constatado que la persona obligada tributaria no ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria de conformidad con lo previsto en el artículo 250 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, emitirán un informe motivado en los términos establecidos en el apartado 1 del artículo 185 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, y en el artículo 49 bis del Reglamento de Inspección del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por medio de Decreto Foral 5/2012, de 24 de enero.

Salvo en los supuestos previstos en el apartado 1 del artículo 249 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, y en el párrafo siguiente, al mencionado informe se acompañará, en documento separado, una propuesta de liquidación referida a los elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, con inclusión de los elementos de hecho y de los fundamentos de derecho en los que se base la citada propuesta.

Además de lo indicado expresamente en el apartado 1 del artículo 249 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, tampoco procederá la práctica de liquidación vinculada al delito, cuando se encuentre prescrita la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Cuando no proceda formular propuesta de liquidación, se deberá dejar constancia expresa de la concurrencia de los supuestos establecidos en el citado apartado 1 del artículo 249 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, o en el párrafo anterior.

En todo caso, se dejará constancia de que no se ha producido el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria vinculada al delito en los términos a que hace referencia el mencionado artículo 250 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Siempre que se aprecien indicios de la existencia de delito contra la Hacienda Pública, tanto si procede formular propuesta de liquidación como si no, la Administración tributaria se abstendrá de iniciar el procedimiento sancionador en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por el delito, y, en el caso de que hubiera iniciado ya dicho procedimiento, el mismo se entenderá concluido en el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador si finalmente no se aprecia delito, de acuerdo con los hechos que los Tribunales consideren probados.

Dos. En los supuestos a los que se refiere el número Uno anterior, se emitirá un único informe por cada persona obligada tributaria, sin perjuicio de que dentro del mismo se identifiquen adecuadamente los distintos conceptos tributarios y períodos impositivos o de declaración en los que se hayan apreciado indicios sobre la comisión de uno o varios delitos contra la Hacienda Pública.

No obstante, en los supuestos en los que se considere que existe una unidad económica entre diferentes personas, físicas o jurídicas, con el propósito de eludir el pago de impuestos, se emitirá un único informe que afecte a todas ellas.



En cualquier caso, se emitirá una propuesta de liquidación diferenciada en relación con los elementos de la obligación tributaria correspondientes a cada concepto y período impositivo sobre el que se aprecien indicios de la comisión de delitos contra la Hacienda Pública, en la que se expresarán los hechos y fundamentos de derecho en los que se base la misma, incluyendo los intereses de demora calculados hasta la fecha de formalización de la propuesta.

Tres. De igual forma, las personas funcionarias encargadas de la tramitación de los diferentes procedimientos de aplicación de los tributos que aprecien la concurrencia de indicios sobre la comisión de otros delitos diferentes a los delitos contra la Hacienda Pública, emitirán un informe motivado al respecto, siempre que se trate de delitos no perseguibles únicamente a instancia del agraviado.

En los supuestos previstos en este número, se emitirá un informe diferente por cada uno de los delitos respecto de cuya existencia se aprecien indicios, dando lugar a la tramitación de tantos procedimientos como informes deban formalizarse.

Cuatro. El contenido de los informes a que se refieren los números anteriores se ajustará a los modelos que establezcan las Subdirecciones o Jefaturas de Servicio correspondientes, incluyendo, en todo caso, una suficiente descripción de los antecedentes de hecho y de los fundamentos de Derecho, tanto tributarios como penales, que resulten de aplicación, así como un pronunciamiento expreso sobre la concurrencia de todos los elementos que configuren el tipo de injusto de los delitos de que se trate.

En tanto no se establezcan modelos específicos por las Subdirecciones o Jefaturas de Servicio correspondientes, en todas ellas se utilizarán los modelos de informe recogidos en el Manual de Procedimientos de la Subdirección de Inspección.

Cinco. En relación con los elementos de la obligación tributaria en los que no se aprecien indicios de la existencia de delito, la Administración tributaria continuará las actuaciones encaminadas a la determinación de la deuda tributaria y a la imposición de las sanciones asociadas a la deuda que correspondan, de acuerdo con lo dispuesto en los Títulos III y IV de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, y formalizará una liquidación que comprenderá la totalidad de los elementos comprobados, con independencia de que estén o no vinculados con el delito, de la que se deducirá la cantidad resultante de la propuesta de liquidación a que se refiere el número Uno anterior. En caso de que las actuaciones las realice la Inspección Foral de los tributos, a estos efectos se formalizará un acta previa.

Seis. En los procedimientos de aplicación de los tributos, la apreciación de la concurrencia de indicios sobre la comisión de delitos diferentes a los delitos contra la Hacienda Pública, no implicará la paralización de las actuaciones en curso, las cuales continuarán hasta su conclusión, pudiendo practicarse liquidación con carácter provisional sin perjuicio del resultado del proceso penal que afecte a los hechos comprobados, con independencia de los trámites procedimentales que deban seguirse en relación con los hechos a través de los que se haya apreciado la concurrencia de los citados indicios.

En tales supuestos, los órganos con competencias de aplicación de los tributos se abstendrán de iniciar un procedimiento sancionador, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador si finalmente no se aprecia la existencia de delito, de acuerdo con los hechos que los Tribunales consideren probados.



2. Tramitación del informe y de las propuestas de liquidación.

Uno. El informe y, en su caso, las propuestas de liquidación, mencionadas en el apartado 1 anterior serán remitidos, con todos los antecedentes correspondientes, a la Subdirección de la que dependa la persona funcionaria encargada de la tramitación del expediente, a través de las Jefaturas de Sección y de Servicio que, en cada caso, correspondan, a los efectos de que aquélla valore si los mencionados documentos se adecúan en todos sus extremos a los modelos establecidos, y si constan en ellos todos los elementos de hecho y de Derecho necesarios para poder evaluar suficientemente la existencia de indicios de la comisión de los correspondientes delitos, y para fundamentar y cuantificar las oportunas propuestas de liquidación.

Dos. La Subdirección correspondiente podrá solicitar de la persona funcionaria encargada de la tramitación que complete el expediente, practique nuevas diligencias o reformule los aspectos que se consideren convenientes, a los efectos de proseguir con la tramitación del procedimiento.

En tales supuestos, una vez realizadas las correspondientes actuaciones, el informe, y, en su caso, las propuestas de liquidación, con todos sus antecedentes, serán remitidos nuevamente a la Subdirección de la que dependa la persona funcionaria encargada de la tramitación del procedimiento, de la forma expuesta en el número Uno anterior.

Tres. La Subdirección competente, a la vista de lo anterior, realizará una propuesta de continuación del procedimiento para la tramitación del expediente en cuestión, o, en su caso, de continuación de las actuaciones administrativas por no considerar que en el caso planteado concurren los elementos que configuran el tipo de injusto de los delitos contra la Hacienda Pública, o de archivo del procedimiento por no considerar que en el caso planteado concurren los elementos que configuran el tipo de injusto de los demás delitos diferentes a los delitos contra la Hacienda Pública.

En caso de que la Subdirección competente proponga la continuación del procedimiento, remitirá dicha propuesta a la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica, con los antecedentes relevantes que obren en el expediente, quien convocará la reunión a la que se refiere el apartado siguiente de esta Instrucción.

3. Reunión de evaluación.

Uno. La Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica, a la vista del expediente remitido por la Subdirección competente, convocará una reunión de evaluación del mismo, de la que le corresponderá la presidencia, y a la que asistirán las personas responsables de:

- a) La Subdirección de la que dependa la persona funcionaria encargada de la tramitación del expediente.
- b) La Subdirección de Inspección, en los casos en los que la persona funcionaria encargada de la tramitación del expediente no dependa de ella, pero tenga la consideración de órgano competente para dictar los actos administrativos resultantes del procedimiento.



- c) La Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica.
- d) La Subdirección de Asesoramiento y Política Fiscal.
- e) El Servicio del que dependa la persona funcionaria encargada de la tramitación del expediente.
- f) El Servicio de Oficina Técnica, en los casos de expedientes remitidos por la Subdirección de Inspección, y en aquellos a los que se refiere la letra b) anterior.
- g) El Servicio de Asesoría Jurídica.

Esta reunión de evaluación podrá ser celebrada tanto de forma presencial como mediante videoconferencia.

Dos. La Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica remitirá a las personas asistentes a la citada reunión, con la antelación suficiente, copia de la documentación remitida conforme a lo previsto en el apartado 2 de la presente Instrucción.

Tres. En la mencionada reunión se evaluará toda la documentación obrante en el expediente, y se analizarán los indicios y las pruebas existentes en el mismo en cuanto a la concurrencia de los elementos configuradores del tipo de injusto de que se trate en cada caso, así como las propuestas de liquidación confeccionadas conforme a lo dispuesto en el artículo 248 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia. En dicha reunión se adoptará uno de los siguientes acuerdos:

- a) La continuación del procedimiento, por apreciarse preliminarmente la existencia de indicios de la comisión de los delitos de que se trate, según resulte del informe remitido, en su caso, de las propuestas de liquidación que le acompañen, y de la documentación que les sirva de soporte.
- b) La continuación de las actuaciones administrativas, por no considerarse que en el caso planteado concurren los elementos que configuran el tipo de injusto de los delitos contra la Hacienda Pública.
- c) El archivo del procedimiento, por no considerarse que en el caso planteado concurren los elementos que configuran el tipo de injusto de los demás delitos diferentes a los delitos contra la Hacienda Pública.

Cuatro. Los acuerdos a que se refiere el número Tres anterior se adoptarán por mayoría de asistentes a la reunión. En caso de empate, el acuerdo se adoptará por mayoría de votos de las y los Subdirectores asistentes a la reunión. A estos últimos efectos, en los supuestos a los que se refiere la letra b) del número Uno anterior, se computará el voto de la persona responsable de la Subdirección de Inspección, y no el de la persona responsable de la Subdirección de la que dependa la persona encargada de la tramitación del expediente.

Cinco. En la mencionada reunión, cuando se considere oportuno, podrá postergarse la adopción del acuerdo y solicitarse de la persona funcionaria encargada de la tramitación que se complete el expediente, se practiquen nuevas diligencias o se reformen los aspectos que se consideren convenientes a los efectos de proseguir con la tramitación del procedimiento.

La Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica notificará este acuerdo a la Subdirección competente para que se lleve a efecto, y, en tales supuestos, una vez realizadas las actuaciones correspondientes, la



Subdirección de la que dependa la persona funcionaria encargada de la tramitación del procedimiento remitirá de nuevo el informe y, en su caso, las propuestas de liquidación, junto con todos sus antecedentes, a la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica en la forma prevista en el apartado 2 anterior, convocándose una nueva reunión de evaluación.

Seis. En los supuestos en los que se adopte el acuerdo previsto en la letra a) del número Tres anterior, la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica lo pondrá en conocimiento de la Subdirección de la que dependa la persona funcionaria encargada de la tramitación del procedimiento, y se remitirá de nuevo a dicha persona funcionaria encargada de la tramitación el informe emitido, en su caso, las propuestas de liquidación, junto con los antecedentes correspondientes, y la certificación del acuerdo de la reunión de evaluación expedido por la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica, para que proceda a dar traslado de los mismos a las personas obligadas tributarias y les conceda el plazo de alegaciones a que se refiere el apartado 4 siguiente de esta Instrucción.

Siete. En los supuestos en los que se adopten los acuerdos a que se refieren las letras b) y c) del número Tres anterior, la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica elevará a la Dirección General de Hacienda certificación de la propuesta acordada en la reunión de evaluación junto con el expediente administrativo, a los efectos de que ratifique, en su caso, el acuerdo adoptado.

De la decisión de la Dirección General de Hacienda se dará traslado a la Subdirección correspondiente por parte de la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica a los efectos oportunos.

4. Puesta de manifiesto del expediente.

Uno. En los supuestos a los que se refieren el número Seis del apartado 3 anterior de la presente Instrucción, y el número Siete de dicho apartado en caso de que la Dirección General de Hacienda decida no ratificar el acuerdo de la reunión de evaluación y la continuación del procedimiento, la persona funcionaria encargada de la tramitación del expediente remitirá, mediante comunicación debidamente notificada a las personas obligadas tributarias, o les entregará dejando constancia de ello en la correspondiente diligencia, una copia del informe emitido en el que se justifique la apreciación de indicios de la comisión de los delitos de que se trate, junto con la certificación del acuerdo de la reunión de evaluación, o de la decisión de la Dirección General de Hacienda.

De igual manera, notificará a la persona obligada tributaria las propuestas de liquidación que se hubieran confeccionado en aplicación de lo dispuesto en el artículo 248 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Dos. Asimismo, se concederá un plazo de alegaciones de diez días hábiles a contar desde el siguiente a la notificación de la comunicación o a la firma de la diligencia, para que la persona obligada tributaria pueda hacer cuantas alegaciones considere y pueda aportar cuantos documentos convengan a su derecho, en relación con la apreciación en su conducta de indicios sobre la comisión de los delitos de que se trate, así como, en su caso, respecto a las propuestas de liquidación formuladas.

Tres. Las alegaciones recibidas serán remitidas a la persona funcionaria encargada de la tramitación del procedimiento.



Cuatro. El trámite previsto en este apartado 4 no será realizado cuando así lo disponga la normativa vigente. En particular, no resultará de aplicación en los supuestos a los que se refiere el artículo 249 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

5. Remisión del expediente a la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica.

Uno. Una vez recibidas las alegaciones, o, en su caso, cumplido el plazo para su presentación sin que las personas obligadas tributarias hayan hecho uso de su derecho, la persona funcionaria encargada de la tramitación del expediente, dirigirá escrito de remisión del mismo a la Jefatura de Servicio de la que dependa, quien lo tramitará a la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica, a través de la Subdirección competente, a los efectos de que se eleve el expediente a la Dirección General de Hacienda para que se adopte la resolución correspondiente.

En el citado escrito se valorarán las alegaciones realizadas por la persona obligada tributaria, así como la incidencia de las mismas respecto a los indicios sobre la comisión de los delitos de que se trate.

Al expediente deberán acompañarse, en su caso, las propuestas de liquidación correspondientes, junto con una valoración, realizada por parte del órgano encargado de dictar los actos administrativos derivados del procedimiento, de las alegaciones que sobre las mismas pudiera haber realizado la persona obligada tributaria .

Dos. La Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica remitirá copia del informe al Servicio de Asesoría Jurídica de la Hacienda Foral de Bizkaia a los efectos de que informe sobre todos los extremos obrantes en el expediente.

Cuando el procedimiento se refiera a delitos diferentes a los delitos contra la Hacienda Pública, la petición de informe del Servicio de Asesoría Jurídica no será obligatoria.

Tres. En los supuestos en los que, como consecuencia de las alegaciones o documentos presentados por la persona obligada tributaria, se considere que no concurren los elementos configuradores del tipo de injusto correspondiente a los delitos de que se trate, la persona funcionaria encargada de la tramitación del expediente, en el escrito de remisión a la Jefatura de Servicio de la que dependa, propondrá que se acuerde la continuación de las actuaciones administrativas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 249 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, o, en su caso, el archivo del procedimiento por delitos diferentes a los delitos contra la Hacienda Pública.

6. Tramitación en la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica.

Uno. La Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica, a la vista de la propuesta emitida por la Subdirección de la que dependa la persona funcionaria encargada de la tramitación del procedimiento y del informe del Servicio de Asesoría Jurídica, así como de todos los extremos obrantes en el expediente, elevará a la Dirección General de Hacienda propuesta para que adopte uno de los siguientes acuerdos:



a) La remisión del expediente a la jurisdicción competente.

En los supuestos a los que se refiere el artículo 248 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, se propondrá a la Dirección General de Hacienda que autorice la práctica de las liquidaciones administrativas en los términos previstos en el apartado 1 del artículo 251 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

b) La continuación de las actuaciones administrativas en caso de que no se aprecie la concurrencia de indicios sobre la comisión de delitos contra la Hacienda Pública.

c) El archivo del procedimiento por no considerar que en el caso planteado concurren los elementos que configuran el tipo de injusto de los demás delitos diferentes a los delitos contra la Hacienda Pública

Dos. En los supuestos a los que se refiere el número Tres del apartado 5 anterior de la presente Instrucción, la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica convocará la reunión a la que se refiere el apartado 3 para hacer la propuesta indicada en el número anterior.

Tres. La Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica dará traslado a los órganos de la Subdirección encargada de la tramitación del expediente del acuerdo adoptado por la Dirección General de Hacienda, a los efectos de que se proceda a la paralización de las actuaciones administrativas o a la continuación de las mismas en función de cuál haya sido la decisión adoptada por la Dirección General de Hacienda en relación con la concurrencia o no de indicios sobre la comisión de delitos contra la Hacienda Pública, así como, en su caso, la orden de archivo del procedimiento por delitos diferentes a los delitos contra la Hacienda Pública.

De igual manera, la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica dará traslado al órgano encargado de dictar los actos administrativos resultantes del procedimiento de la autorización de la Dirección General de Hacienda para que practique las liquidaciones a que hace referencia el artículo 251 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia. Las citadas liquidaciones incluirán los intereses de demora calculados hasta la fecha de autorización para la práctica de las liquidaciones por parte de la Dirección General de Hacienda, sin perjuicio de su posterior ajuste a lo que se determine en el proceso penal de conformidad con lo dispuesto en el artículo 255 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Cuatro. En los supuestos en los que proceda la práctica de las liquidaciones administrativas a que se refiere el artículo 251 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, el órgano encargado de dictar los actos administrativos resultantes del procedimiento dará traslado de las liquidaciones dictadas a la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica a los efectos de su incorporación al expediente y de la realización de las actuaciones a que se refieren los números siguientes.

Cinco. Asimismo, la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica trasladará al Ministerio Fiscal, o a los órganos de la Administración de Justicia competentes, el expediente administrativo original en caso de que por parte de la Dirección General de Hacienda se haya acordado pasar el tanto de culpa de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 185 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, y en el artículo 49 bis del Reglamento de Inspección del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por medio del Decreto Foral 5/2012, de 24 de enero.



Se acompañará al expediente copia de las liquidaciones administrativas practicadas al amparo de lo previsto en el artículo 251 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, o en su caso, justificación de la concurrencia de los supuestos establecidos en el artículo 249 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, para que no se hayan practicado las mismas.

Seis. De igual modo, se remitirá por parte de la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica al Servicio de Asesoría Jurídica de la Hacienda Foral de Bizkaia copia del expediente administrativo a los efectos de su toma de conocimiento para la personación en el eventual procedimiento por los delitos correspondientes que resulte del mencionado expediente.

Siete. La Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica comunicará a la persona obligada tributaria la remisión del expediente a la jurisdicción competente, la consiguiente interrupción del plazo de prescripción y suspensión del plazo de caducidad del ejercicio de las potestades de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y para la imposición de las sanciones tributarias a que hubiera lugar, así como, en su caso, las liquidaciones administrativas practicadas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 251 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

En esa comunicación, se le hará constar a la persona obligada tributaria que, por parte del órgano encargado de dictar los actos administrativos resultantes del procedimiento, se le comunicará el inicio del período voluntario de pago de las liquidaciones correspondientes de conformidad con lo dispuesto en el artículo 253 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, es decir, una vez conste admitida la denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública.

Ocho. En los supuestos en los que se hubiera realizado el trámite de puesta de manifiesto del expediente a la persona obligada, y posteriormente se hubiera adoptado el acuerdo a que se refiere la letra c) del número Uno anterior, la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica comunicará la adopción del acuerdo de archivo del procedimiento a la persona obligada a la que se le hubiera otorgado el trámite de alegaciones a que se refiere el número Dos del apartado 4 de la presente Instrucción.

7. Comunicación del inicio del plazo voluntario de pago de las liquidaciones.

En los supuestos en los que se hayan dictado las liquidaciones a las que hace referencia el artículo 248 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica comunicará al órgano encargado de dictar los actos administrativos derivados del procedimiento, así como a los órganos con competencias de recaudación, la recepción del oficio del Ministerio Fiscal por el que se ponga en conocimiento de la Diputación Foral de Bizkaia la incoación de diligencias previas en el Juzgado de Instrucción que corresponda.

El órgano encargado de dictar los actos administrativos derivados del procedimiento notificará a la persona obligada tributaria este extremo, y el consiguiente inicio del período voluntario de pago de las liquidaciones notificadas, adjuntándole las correspondientes cartas de pago.



Por su parte, los órganos con competencias de recaudación darán cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 256 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, relativo a la responsabilidad solidaria de la deuda liquidada conforme a lo establecido en el artículo 248.2 de la misma Norma Foral de quienes hayan sido causantes o hayan colaborado activamente en la realización de los actos que den lugar a dicha liquidación y se encuentren investigados en el proceso penal iniciado por el delito denunciado, o hayan sido condenados como consecuencia del citado proceso.

A estos últimos efectos, en los casos en los que no obre ya en el expediente, el Servicio de Asesoría Jurídica enviará a la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica una copia del Auto de Incoación de Diligencias Previas al que tenga acceso como consecuencia de su personación en el procedimiento.

8. Incidencias posteriores.

Sin perjuicio de las competencias que corresponden al Servicio de Asesoría Jurídica como representación procesal de la Hacienda Foral de Bizkaia en los procedimientos judiciales correspondientes, las incidencias posteriores en relación con el procedimiento, que impliquen comunicación de los órganos de la Dirección General de Hacienda con el Ministerio Fiscal o con la Administración de Justicia, se canalizarán, por parte de las Subdirecciones correspondientes, a través de la Unidad de Relaciones Institucionales de la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica, de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento de Estructura Orgánica del Departamento de Hacienda y Finanzas, aprobado mediante Decreto Foral 3/2020, de 28 de enero, de la Diputación Foral de Bizkaia.

9. Consulta previa.

En los supuestos en los que las Jefaturas de Servicio o las Subdirecciones dependientes de la Dirección General de Hacienda tengan dudas razonables sobre la concurrencia, o no, de los elementos del tipo de injusto de los delitos contra la Hacienda Pública, podrán, antes de iniciar los correspondientes procedimientos administrativos y de seguir los trámites establecidos en los apartados anteriores de la presente Instrucción, elevar informe razonado a la Dirección General de Hacienda, a los efectos de que se adopte previamente el acuerdo de tramitación del procedimiento administrativo sin traslado a la jurisdicción competente del expediente en cuestión.

Tal informe será remitido a la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica por parte de la Subdirección correspondiente, quien, tras la convocatoria de la reunión de evaluación a la que se refiere el apartado 3 de la presente Instrucción, y con el acuerdo de la misma, elevará a la Dirección General de Hacienda la propuesta de resolución que corresponda.

El acuerdo de tramitación del expediente administrativo sin remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente adoptado de conformidad con lo previsto en este apartado, no impedirá que, si con posterioridad, durante la tramitación del procedimiento, se aprecian nuevos hechos o antecedentes que revelen la concurrencia de los elementos del tipo de injusto de los delitos contra la Hacienda Pública, se proceda por parte de la persona funcionaria encargada de la tramitación del expediente a llevar a efecto el procedimiento



descrito en los apartados 1 a 7 de la presente Instrucción.

10. Comunicación y entrada en vigor.

La presente Instrucción será comunicada a la Subdirectora de Gestión Tributaria, al Subdirector de Inspección, al Subdirector de Recaudación, a la Subdirectora de Información y Sistemas, al Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica, y a la Subdirectora de Asesoramiento y Política Fiscal del Departamento de Hacienda y Finanzas, para que transmitan el contenido de la misma a todas las personas interesadas.

La presente Instrucción entrará en vigor el día 17 de febrero de 2021, e implicará la derogación de la Instrucción 2/2017, de 15 de junio, de la Dirección General de Hacienda, sobre tramitación de expedientes en los que se aprecien indicios sobre la comisión de delitos, siendo aplicable a todos los procedimientos que se encuentren en tramitación a esa fecha.

En Bilbao, a 16 de febrero de 2021

EL DIRECTOR GENERAL DE HACIENDA

Fdo.: Iñaki Alonso Arce.