FACULTAD DE DERECHO

Departamento de Derecho Financiero y Tributario

Programa de Doctorado en Ciencias Jurídicas

UNIVERSIDAD DE GRANADA

Tesis Doctoral

LAS INTERCONEXIONES ENTRE LOS PROCEDIMIENTOS DE REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA Y EL PROCESO PENAL POR DELITO FISCAL

PROBLEMÁTICA ACTUAL Y PROPUESTAS DE MEJORA

Doctoranda

Ana Béjar Sánchez

Directores

Juan López Martínez

Daniel Casas Agudo

En Granada, mayo de 2024

Editor: Universidad de Granada. Tesis Doctorales
Autor: Ana Béjar Sánchez
ISBN: 978-84-1195-475-4
URI: https://hdl.handle.net/10481/96213

ÍNDICE

RESUMEN 1

METODOLOGÍA 3

OBJETIVOS 6

INTRODUCCIÓN 9

CAPÍTULO I.- Relaciones entre el procedimiento de regularización tributaria y el proceso penal por delito fiscal. 17

1. Las distintas finalidades de procedimiento y proceso. Un apunte de sus consecuencias. 17
2. El delito fiscal. 33
   a. El delito fiscal como norma penal en blanco. 33
   b. Los elementos del delito fiscal. Elemento cuantitativo y cualitativo. 37
   c. La naturaleza del delito fiscal. Consideraciones acerca del bien jurídico protegido. 43
   d. El nacimiento del delito. 46
3. La evolución de las interconexiones de los procedimientos tributarios y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. 48
   a. La Ley General Tributaria de 1963. 48
   b. Ley 50/1977 de Medidas Urgentes de reforma fiscal. 51
   c. Ley Orgánica 2/1985 de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública. 54
4. La situación previa al Título VI de la Ley General Tributaria. 58
5. La regulación del delito fiscal en el nuevo Título VI de la Ley General Tributaria. 66
6. Relaciones entre el procedimiento tributario de inspección y el proceso penal por delito fiscal en el Título VI de la Ley General Tributaria. 77
   a. Segregación de la cuota. 77
   b. La liquidación vinculada 79
   c. La liquidación no vinculada 94
   d. Excepciones a la práctica de liquidación. 99
   e. Paralización del procedimiento sancionador 108
7. Problemas pendientes en las relaciones entre el procedimiento de regularización tributaria y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública 112
   a. La aparición de la *notitia criminis* 113
   b. El traslado del tanto de culpa 118
   c. El derecho a no autoinculparse 122

d. Principio de presunción de inocencia 128
e. Desnaturalización del juez ordinario predeterminado por la Ley..... 133
f. Supresión del trámite de audiencia. 139
g. Principio de seguridad jurídica/ tutela judicial efectiva 142
h. Los inspectores de Hacienda actúan como peritos en el proceso penal. 145
CAPÍTULO II.- La recaudación voluntaria de la cuota vinculada al delito. 149
1. La tramitación paralela del procedimiento de recaudación y el proceso penal por delito fiscal. 149
2. La regularización tributaria. 160
3. El pago de la liquidación vinculada. 185
a. La liquidación vinculada es la única que deriva de un procedimiento inspector y no se incluye en un acta 186
b. Peculiaridad del período voluntario de pago 191
4. Las numerosas formas de anteponer la recaudación 196
a. La regularización 199
b. La atenuante de confesión y colaboración 200
c. La atenuante de reparación del daño 203
d. La conformidad 205
5. La declaración de responsabilidad 207
CAPÍTULO III.- La recaudación ejecutiva de la cuota vinculada al delito 227
1. La ejecución de la liquidación vinculada 227
a. La cooperación entre distintos órdenes jurisdiccionales en la ejecución de la liquidación vinculada 239
2. Impugnación de las actuaciones de recaudación 254
a. Motivos de oposición a las actuaciones de ejecución de la liquidación vinculada a delito 254
b. El temor a la doble verdad 282
3. Formas de suspender la ejecución en el procedimiento de recaudación 291
a. La adopción de medidas cautelares. 295
b. La imposibilidad de ejecutar los bienes embargados. 312
4. La recaudación de la deuda a los responsables 321
CAPÍTULO IV.- La ejecución de la pena en el procedimiento de recaudación ... 345
1. Efectos de la resolución judicial sobre la liquidación vinculada 345
a. Pronunciamiento judicial 353
b. El incidente de ejecución del artículo 999 LECrim 378
2. La responsabilidad civil derivada del delito 380
a. La mutación del título 387

b. Contenido de la Responsabilidad civil 396
c. Responsabilidad civil ante la remisión del tanto de culpa sin liquidación. .. 406
d. Recaudación de la responsabilidad civil por la vía de apremio..... 411
e. Intereses de demora o de mora procesal..... 416

CAPÍTULO V. RESULTADOS. Una propuesta de reforma del delito contra la hacienda pública y sus procedimientos..... 419

1. Propuesta de reforma del tipo impositivo. Análisis del artículo 305 del Código Penal 419
2. Una propuesta de reforma del Título VI de la Ley General Tributaria 452

CONCLUSIONES 491

BIBLIOGRAFÍA CITADA 505

ANEXOS 529

a. Propuesta de reforma del artículo 305 del Código Penal 529
b. Propuesta de LEGE FERENDA..... 533

RESUMEN

Las interconexiones entre los procedimientos tributarios de regularización y recaudación y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública resultan, desde los orígenes de esta figura delictiva, extremadamente controvertidas. La problemática que deviene de estas relaciones se pone de manifiesto con la aparición de indicios de delito en el curso del procedimiento de inspección tributaria, en el cual, tras las reformas operadas en el Código Penal y en la Ley General Tributaria, se deben continuar las actuaciones hasta girar la liquidación, que de ser posible se segregará en dos cuotas. Ahondando en estas controversias, las complejidades que plantea el traslado del tanto de culpa vienen motivadas por el auténtico subproceso que se lleva a cabo en sede de inspección, en el cual tras los indicios de delito no se altera el rumbo del procedimiento.

Resulta necesario conocer los problemas pendientes que derivan del procedimiento de regularización para poder plantear aquellos que se han detectado en los distintos momentos del procedimiento de recaudación tributaria, que transcurrirá de forma paralela al proceso penal, debiendo ajustar la liquidación al resultado de la sentencia. La controvertida inimpugnabilidad de la liquidación vinculada en vía administrativa y el necesario ajuste de ésta a la sentencia penal motivarán el inicio de numerosas irregularidades planteadas en sede de recaudación y que se van a tratar de poner de manifiesto. Para ello, se dividen los capítulos centrales de este trabajo de investigación distinguiendo entre la recaudación voluntaria y ejecutiva de la liquidación vinculada y la exacción de la deuda tras la finalización del proceso penal.

Tras esta puesta de manifiesto del catálogo de problemas que después de las reformas operadas continúan pendientes de resolución -algunos novedosos y otros no tanto-, se plantea a modo de propuesta de *lege ferenda*, un sistema alternativo que, si bien no aporta una solución a la totalidad de problemas

pendientes, sí ofrece un procedimiento completamente distinto que propone unas relaciones entre procedimientos y proceso que pretenden ser más respetuosas con los derechos y deberes del contribuyente, tratando de salvaguardar, en última instancia, las relaciones entre Administración y administrado.

METODOLOGÍA

En un análisis de la figura del delito contra la Hacienda Pública deben converger, por la propia naturaleza del mismo como norma penal en blanco, necesariamente, las normas que regulan el proceso penal en supuestos de delito así como las normas tributarias que preceptúan el sistema de procedimientos tributarios de inspección y recaudación, a través de los cuales se investiga y cuantifica la deuda -en el primero de ellos- y se procede a la ejecución de ésta -en el segundo-. Se hace necesario, por tanto, un estudio detenido tanto de la figura del delito contra la Hacienda Pública como de los procedimientos tributarios que intervienen tras la aparición de indicios de delito fiscal.

Desde un primer momento de nuestro estudio se ha delimitado, como claro punto de partida, las reformas introducidas primero en el tipo delictivo del delito fiscal, a través de la reforma operada en el Código Penal llevada a cabo en 2012, como, consecuencia de ésta, la reforma operada en la Ley General Tributaria en 2015, que introduce todo un Título VI, de nuevo cuño, que va a tratar de regular las controvertidas interconexiones de aquellos procedimientos tributarios en los que surgen indicios de delito con el proceso penal que efectivamente enjuiciará éste.

Si bien el objeto de nuestro estudio se circunscribe principalmente a la tramitación paralela de los procedimientos de ejecución y recaudación de la liquidación vinculada a delito mientras se desarrolla el proceso penal por la presunta comisión de un delito contra la Hacienda Pública y las múltiples problemáticas conexas, no podíamos iniciar éste sin realmente conocer los problemas que se han puesto de manifiesto en numerosas ocasiones y que se desarrollan durante la tramitación previa del procedimiento de regularización tributaria en el que se van a poner de manifiesto los indicios de la comisión del presunto delito. Por tanto, y necesariamente, debíamos acudir, en primer lugar, a los orígenes de esta figura delictiva para, tras un breve análisis del tipo delictivo

y las conexiones del mismo con los procedimientos de regularización y recaudación, poder adentrarnos en la regulación actual que desemboca en la tramitación previa del procedimiento de regularización tributaria que da paso a la tramitación paralela del procedimiento de ejecución y el proceso penal en el que se enjuicia el delito contra la Hacienda Pública.

Teniendo en cuenta cuanto antecede, resulta innegable el carácter multidisciplinar que marca a este trabajo, al converger en el mismo normas propias del ordenamiento penal y tributario, además de la necesaria importancia del Derecho Procesal que engloba esta disciplina, ello hace necesario que se aborde este estudio por el método de revisión bibliográfica, atendiendo a las distintas materias que convergen y teniendo siempre como objetivo analizar el ordenamiento jurídico que regula la figura del delito fiscal. Dada la especial relevancia social que transciende del tipo delictivo objeto de nuestro estudio, el mismo ha sido analizado en numerosas ocasiones y desde diferentes perspectivas, las cuales se han tratado de comparar a fin de lograr poner de manifiesto los problemas que derivan de las interconexiones de los procedimientos de regularización y recaudación y el proceso penal en supuestos de delito fiscal.

No podemos olvidar el trasfondo socioeconómico en el que se enmarca el objeto de esta Tesis Doctoral. Tras las regulaciones de los procedimientos de inspección y recaudación, se intuye un carácter eminentemente recaudatorio en el que se sacrifican principios basilares del ordenamiento jurídico en aras a primar la recaudación. Por todo ello, será necesario que la consecuencia de este proyecto desemboque en determinar si, de continuar anteponiendo los objetivos de la recaudación se puede llevar a cabo sin quebrantar principios y derechos fundamentales del ordenamiento jurídico. Todo ello, sin duda, se desarrollará siguiendo el sistema empírico inductivo en una constante interacción del Derecho con su entorno social, pues es obvio que la continua evolución del mismo no puede dejar a un lado el avance socioeconómico de la realidad en que

vivimos. Finalmente, será a través de la observación de la realidad social, fundamentalmente a través del estudio de la jurisprudencia, por el que se podrá determinar el carácter acertado o no de esta reforma, respondiendo este sistema al conocido análisis del caso. Análisis del caso que ha supuesto la complejidad de tratarse de un tema realmente novedoso, aquel que ocupa a la tramitación paralela del procedimiento de recaudación y el proceso penal, al igual que el complejo supuesto de segregación de la cuota vinculada a delito y la no vinculada a delito, supuestos incorporados tras la reforma acerca de los cuales se han procedido a enjuiciar muy pocos supuestos.

A lo largo del desarrollo de esta Tesis Doctoral se ponen de manifiesto, por tanto, todos los problemas que se han venido denunciando, y algunos nuevos, que se manifiestan en las controvertidas relaciones entre procedimientos y proceso, lo que nos ha llevado a desembocar en el planteamiento de una propuesta de reforma, de *lege ferenda*, en un intento de paliar los numerosos problemas denunciados. Proyecto este que, si bien somos conscientes de que no logrará evitar la totalidad de problemas planteados y los que del mismo puedan surgir, logra resolver, al menos desde nuestra perspectiva, muchos de los problemas que se vienen denunciando.

OBJETIVOS

Desde el origen de la figura del delito contra la Hacienda Pública se han detectado numerosos problemas que se ponen de manifiesto en las interconexiones de los procedimientos tributarios de regularización y recaudación y el proceso penal en supuestos de delito contra la Hacienda Pública. Necesariamente, por tanto, debemos partir de un análisis de la figura delictiva desde sus propios orígenes, elaborando, de igual modo, un pretendido recorrido por los distintos momentos que ha transcurrido el desarrollo procedimental y procesal del delito fiscal.

El objetivo principal de este trabajo de investigación es poner de manifiesto la problemática que surge en la tramitación paralela de las distintas fases del procedimiento de recaudación tributaria que se desarrolla a la par que el enjuiciamiento del proceso penal por el presunto delito fiscal. No obstante, teniendo claro dicho objetivo, no se puede abordar el mismo sin antes conocer los problemas, en numerosas ocasiones denunciados, que se ponen de manifiesto en el curso del procedimiento de regularización tributaria, en el que surgen los indicios de la presunta comisión del delito.

Resultado de la denuncia de los numerosos problemas que se ponen de manifiesto en el curso de los procedimientos tributarios y el proceso penal, y comprobado cómo, con la reforma introducida por la Ley General Tributaria, lejos de resolverse dichos problemas, se ponen de manifiesto nuevos, se propone un sistema alternativo para regular las interconexiones de los procedimientos de regularización tributaria y de recaudación en los que se aprecian indicios de delito, así como el discurrir de éste último procedimiento de forma paralela al proceso penal.

En el marco de la propuesta de reforma que se plantea se pretende llevar a cabo, en primer lugar, un análisis de la figura del tipo delictivo, a través de la

cual, por modificaciones sustanciales del mismo, se tratarán de resolver algunos de los problemas denunciados. No obstante, y de forma alternativa, se ofrece una propuesta de reforma, de *lege ferenda*, que puede llevarse a cabo indistintamente acometiendo o no la reforma que sobre el tipo se propone y que desarrolla un *iter* procedimental que, si bien no solucionará toda la problemática manifestada, logra solventar muchos de los problemas que se denuncian. La propuesta de reforma que se plantea únicamente trata de arrojar algunas soluciones a los principales problemas que se han identificado en las interconexiones de procedimientos y proceso, tratando, en última instancia, de ser más respetuosa con los derechos y garantías del contribuyente, así como con el reparto de competencias entre las dos jurisdicciones que en este tipo de delitos convergen.

INTRODUCCIÓN

La figura del delito contra la Hacienda Pública ha sido extremadamente cambiante en cuanto a su regulación desde su origen, pasando en numerosas ocasiones de una prejudicialidad penal a una prejudicialidad administrativa para volver, de nuevo, a la primera. El tipo delictivo ha sufrido diferentes modificaciones hasta llegar a la actual, regulado en el artículo 305 del Código Penal, reformado por última vez en el año 2012. Dicha reforma operada en el Código Penal da lugar a la modificación de la Ley General Tributaria, por medio de la Ley 34/2015, que introduce todo un Título VI, de nuevo cuño, en este cuerpo normativo. Título éste que viene a desarrollar las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública. Por medio de la citada reforma se supera el anterior sistema de paralización de actuaciones ante indicios de la presunta comisión de un delito de esta naturaleza. Y es que, como veremos, ante la aparición de indicios de delito, las actuaciones inspectoras debían paralizarse, produciéndose, tras esta paralización, la inmediata remisión del tanto de culpa.

Desde los orígenes del delito ha sido controvertida la citada remisión del tanto de culpa, y ello presenta como factor común la problemática que se pone de manifiesto cuando, realmente, en sede del procedimiento inspector, se lleva a cabo una auténtica instrucción penal, una fase pre-procesal que dará lugar a todo el acopio posible de material recabado que posteriormente será remitido sin filtro alguno a sede penal, donde, con anterioridad a la reforma de 2012 -y posteriormente de 2015 sobre la Ley General Tributaria- será el Juez penal quien deba cuantificar el objeto del delito a través de la figura de la responsabilidad civil *ex delito*. Se pone de manifiesto, de esta forma y con esa cuantificación por el Juez penal, el problema de la mutación del título de la deuda tributaria en una figura de naturaleza distinta como es la responsabilidad civil derivada del delito.

Estos y otros problemas que la reforma que introduce en su articulado se van a poner de manifiesto a lo largo de este trabajo de investigación; problemas que, lejos de resolverse con las modificaciones operadas por esta reforma, no solo se mantienen, sino que se crean nuevos. La justificación que lleva al legislador a introducir el Título VI para regular las actuaciones de la Administración Tributaria en supuestos de delito fiscal gira en torno al interrogante acerca de si se encuentra en la misma situación un obligado tributario que ha eludido sus obligaciones fiscales que el presunto delincuente fiscal. Cuestión ésta de la que parte la reforma en un intento de situar en el mismo plano al obligado tributario, infractor administrativo, y al presunto delincuente fiscal, con el objetivo manifestado de evitar las dilaciones en la ejecución de la deuda del segundo frente al primero.

Ante todos los problemas que se plantean en el curso del procedimiento de inspección tributaria ante supuestos de delito, que han sido profundamente estudiados y en numerosas ocasiones puestos de manifiesto por la doctrina, el legislador, lejos de encontrar soluciones a estos problemas pone de manifiesto nuevos. No obstante, al acercarnos al estudio del Título VI de la Ley General Tributaria hemos percibido cómo, si bien son múltiples los problemas denunciados que ocurren en sede del procedimiento de regularización tributaria y que se ponen de manifiesto cuando surgen indicios de delito, no se han detectado, o al menos no se han puesto tantas veces de manifiesto los posibles problemas que pueden plantearse en sede de recaudación cuando, tras la reforma operada, que como hemos dicho prescindía de la paralización de actuaciones, se produce la tramitación paralela del procedimiento de recaudación y del proceso penal por delito fiscal.

Indicamos que la tramitación paralela se produce entre procedimiento de recaudación y proceso en la medida en que nos planteamos *a priori* que se ha llevado a error al considerar que el paralelismo procedimental se produce en sede del procedimiento de inspección y el proceso. Antes al contrario, el proceso penal

únicamente se iniciará con la admisión a trámite de la denuncia o querella que contenga la remisión del tanto de culpa, que incluirá la liquidación vinculada, que será aquella que provenga del procedimiento inspector, el cual, tras la aparición de indicios de delito, continuará sus actuaciones hasta la liquidación, momento en que, de ser posible, segregará ésta en una cuota vinculada a delito y otra cuota no vinculada, con los problemas que ello plantea y que trataremos de analizar a lo largo de este trabajo de investigación.

Las características fundamentales de esta novedosa figura de la liquidación vinculada a delito, que contendrá los elementos dolosos de la deuda y aquellos otros que decida imputar el contribuyente, será directamente ejecutable tras la admisión de la denuncia o querella y no podrá ser impugnada en sede administrativa ni contencioso-administrativa. Nos encontramos con la particularidad de que se trata del único acto administrativo de liquidación que, siendo calificada por el propio legislador como liquidación provisional -en el sentido de que deba ser adecuada posteriormente al resultado de la sentencia penal-, va a ser ejecutado directamente sin la posibilidad de ser revisado, cuestionándonos, además de la validez de la inimpugnabilidad de la deuda, la posibilidad de que se ejecute una liquidación provisional en dichos términos, al tener que ajustarse necesariamente al resultado del proceso penal.

Todos los problemas pendientes que se reiteran con la aparición del Título VI, unidos al hecho de consideramos que no se ha profundizado suficientemente en el estudio de la problemática acontecida en sede de regularización, notando la consecuente carencia de denuncia de problemas en sede de recaudación, nos ha llevado a abordar este trabajo desde el interrogante de la tramitación paralela de los procedimientos de recaudación cuando se está desarrollando el proceso penal por delito fiscal, con la intención de detectar los posibles problemas que en esta otra vía se puedan haber puesto de manifiesto con el Título VI.

Quedando clara nuestra intención de abordar el estudio de los problemas que se pongan de manifiesto en la tramitación de los procedimientos de ejecución de la deuda vinculada a delito, se debe comenzar, necesariamente, abordando aquellos problemas que ya se han denunciado a lo largo de décadas y que acontecen en el curso del procedimiento inspector y que, con la introducción del Título VI, se vuelven a poner de manifiesto, incluyéndose algunos de carácter novedoso. Por todo ello, el trabajo de investigación que se presenta a defensa se divide en cinco partes, claramente diferenciadas: la primera de ellas trata de abordar desde los orígenes de la figura del delito fiscal, sus relaciones entre el procedimiento de regularización y el proceso penal, partiendo del estudio de los diferentes fines y principios de procedimiento y proceso, hasta desembocar en un de catálogo de problemas pendientes en las relaciones entre el procedimiento de regularización tributaria y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, pasando por analizar las relaciones entre el procedimiento de inspección tributaria y el proceso penal en el marco de la introducción del Título VI de la Ley General Tributaria. Y ello en la medida en que resulta necesario contextualizar nuestro objeto de estudio abordando un análisis de la figura del delito en sus distintas etapas vitales, del mismo modo que se precisa una contextualización de los problemas pendientes que se ponen de manifiesto en el procedimiento de regularización tributaria, en tanto que estos problemas se arrastran al procedimiento de recaudación que, como hemos adelantado, colocamos en el centro de nuestra investigación.

Teniendo en cuenta lo anterior, los capítulos centrales de nuestro trabajo de investigación -los capítulos segundo, tercero y cuarto- abordan, necesariamente, el estudio de la tramitación de los procedimientos de recaudación y el proceso penal por delito fiscal, entendiendo que debíamos dividir el estudio abordado en tres capítulos, diferenciables entre sí en cuanto que el primero de ellos se referirá a la ejecución voluntaria de la deuda tras la remisión del tanto de culpa con la liquidación vinculada a delito; el tercero de los capítulos aborda la recaudación ejecutiva de la cuota vinculada a delito; y, por su

parte, el cuarto capítulo analizará la ejecución de la pena dictada en el proceso penal por medio del procedimiento administrativo de recaudación.

A lo largo del capítulo segundo, por tanto, se ha abordado el paralelismo procedimental que surge desde la admisión a trámite de la denuncia o querella, cuando comienza el período voluntario de pago y que transcurre en paralelo al desarrollo del proceso penal por delito fiscal. Tramitación paralela que, como analizaremos, tan solo se da en sede de recaudación y no en sede de inspección como en algunas ocasiones se ha podido poner de manifiesto. Dicho paralelismo, como también veremos, arroja particularidades como el retraso en el inicio del período voluntario de pago que, al contrario que en toda liquidación, cuyo inicio se da cuando se dicta y notifica ésta, en este caso solo dará comienzo tras la admisión a trámite de la denuncia o querella, con la particularidad de la extremada dilación que puede darse entre la remisión del tanto de culpa y el momento procesal en que se admite a trámite éste y se notifica al obligado tributario el inicio del período voluntario de pago, conscientemente retrasado. A mayor abundamiento, trataremos de analizar igualmente la llamativa falta de inclusión en un acta -forma habitual de documentar la propuesta de liquidación en los procedimientos de inspección tributaria- de la liquidación vinculada a delito, que resulta la única de las liquidaciones resultantes de un procedimiento de regularización tributaria que no se incluye en este tipo de documentos públicos, sin ofrecer el legislador una razón para ello.

Será también a lo largo de este capítulo segundo donde vamos a tratar de abordar el estudio de la figura de la regularización tributaria, centrando nuestros esfuerzos en el análisis sobre su controvertida naturaleza jurídica, acerca de la cual han vertido ríos de tinta, ya que en función de dicha naturaleza se despliegan diferentes efectos jurídicos sobre la problemática objeto de nuestro estudio. Determinando ésta, además de como una de las numerosas formas que hemos comprobado que tiene el legislador de anteponer la recaudación en las situaciones de delito contra la Hacienda Pública en las que, a pesar de la

gravedad de estos tipos delictivos, por verse perjudicados el conjunto de la sociedad, tiende en numerosas ocasiones la mano al delincuente fiscal para, si ingresa el objeto del delito, ver desde considerablemente atenuada su pena hasta incurrir, con la regularización, en la posibilidad de quedar exento de todo delito.

En el capítulo tercero se analizará la recaudación en vía ejecutiva de la liquidación vinculada a delito, que también transcurrirá de forma paralela al desarrollo del proceso penal, en el que se estará analizando la comisión del delito fiscal. Es en la medida en que en esta jurisdicción se debe conocer únicamente acerca de la comisión o no del delito -máxime al estar cuantificada la deuda tributaria- por lo que entendemos que no puede ni debe incurrirse en la tan temida doble verdad que tantos esfuerzos dedica el legislador en evitar. Y no se puede incurrir en esta, en la medida en que, de conocer el órgano jurisdiccional de lo contencioso-administrativo de la liquidación, estaría únicamente conociendo de la adecuación a Derecho de la deuda, no interfiriendo ni pudiendo entrar en contradicción en modo alguno con la determinación del Juez penal de si los hechos revisten o no carácter de delito.

En el desarrollo de este capítulo, además, se afrontarán las dudosas formas de oposición a la liquidación vinculada, siendo estos motivos tasados que nos remiten a la oposición de la providencia de apremio y la diligencia de embargo. Nos detendremos en el estudio de cada uno de estos motivos con la intención de determinar si, realmente, son oponibles al particular acto administrativo de liquidación vinculada.

Analizaremos, igualmente, la necesaria cooperación que en este tipo delictivo entendemos que debe ponerse de manifiesto entre las diferentes jurisdicciones a las que afecta, de modo que, necesariamente, abordaremos el estudio de la doble verdad tan pretendidamente temida por el legislador. Como estudiaremos, también, los diferentes tipos de suspensión que, a modo de medida cautelar, se pueden adoptar para paralizar la ejecución de la liquidación

vinculada, con las particularidades que se plantean en cuanto a que se puedan decidir por el Juez penal o por la Administración Tributaria -denunciante y perjudicado esta última-. Al igual que nos detendremos en las particularidades de los incidentes de ejecución que se plantearán ante el curso de esta vía del procedimiento, que también tendrá grandes particularidades como la imposibilidad de ejecutar los bienes embargados antes de la obtención de la sentencia condenatoria.

Será una nota común de ambos capítulos, segundo y tercero, el análisis del nuevo supuesto de responsabilidad tributaria que se introduce en el Título VI de la Ley General Tributaria a través del artículo 258, que regula la figura del responsable por la presunta comisión del delito contra la Hacienda Pública, con la llamativa peculiaridad de que se podrán ejecutar las deudas a todos aquellos que hayan sido denunciados como responsables e incluidos en la remisión del tanto de culpa sobre los que se hayan incorporado al proceso. Supuesto este en el que nos planteamos que se ha vuelto a perder una oportunidad de tipificar una infracción por la participación en ilícitos con el objetivo de obtener un nuevo sujeto garante de la deuda.

En el desarrollo del capítulo cuarto, relativo a la ejecución y recaudación de la liquidación vinculada a delito cuando ya se ha dictado la sentencia condenatoria, se van a tratar, necesariamente, los ajustes que, según los casos, será necesario efectuar o no sobre la liquidación vinculada en aras a adaptarla al pronunciamiento judicial. Y lo anterior en la medida en que, precisamente, el fundamento principal de la inimpugnabilidad de la liquidación vinculada a delito se construye sobre los cimientos del necesario ajuste que posteriormente se debe realizar al resultado de la sentencia. Ajuste del que dependerá, en aquellos casos en los que se haya logrado el cobro de la deuda, desde la devolución de la misma, hasta un mayor ingreso, pasando por la anulación de la liquidación y el posterior dictado de una nueva, que perderá el carácter de vinculada y que surgirá de aquellos casos en los que se obtenga un

pronunciamiento distinto a una sentencia condenatoria que confirme la cuantía liquidada.

Otro de los principales argumentos esgrimidos por el legislador a la hora de diseñar el Título VI de la Ley General Tributaria se circunscribe en evitar, como ya hemos adelantado, la mutación del título en una figura de naturaleza distinta como es la responsabilidad civil derivada del delito, a la que dedicaremos todo un apartado de análisis en este capítulo, a lo largo del cual, como también veremos, se pondrá de manifiesto si verdaderamente se alcanza ese objetivo de evitar la mutación de la deuda en responsabilidad civil.

A pesar de que parte del resultado de nuestra investigación habrá de quedar plasmado en la propuesta de *lege ferenda* que incorporamos a modo de Capítulo V de este estudio, nuestro trabajo termina en la recapitulación de las principales conclusiones que hemos obtenido a lo largo del recorrido investigador que hemos pretendido presentar, a modo de ideas previas en esta introducción. En este sentido, el presente trabajo incorpora dos propuestas, que pueden considerarse tanto de forma independiente como complementaria. Una primera propuesta abordaría el tipo delictivo, proponiendo una reforma íntegra sobre el actual delito contra la Hacienda Pública. Como decimos, de forma alternativa, sin necesidad de que para llevar a cabo la reforma sobre el Título VI de la Ley General Tributaria deba alterarse la figura del delito fiscal, se propone una propuesta de *lege ferenda* de los procedimientos de regularización y recaudación tributaria en supuestos de presuntos delitos contra la Hacienda Pública.

CAPÍTULO I.- Relaciones entre el procedimiento de regularización tributaria y el proceso penal por delito fiscal.

1. Las distintas finalidades de procedimiento y proceso. Un apunte de sus consecuencias.

El punto de partida de este primer capítulo, que sirve como pórtico a nuestra investigación, parte de una premisa que desde un principio debemos dejar asentada, y es que, como bien señala IGLESIAS CAPELLAS[1], mientras que el Juez penal conoce del hecho punible[2], el Juez de lo contencioso administrativo conoce del hecho imponible[3]. Este y no otro es el preludio que nos sirve de coartada para introducirnos en las diferencias sustanciales que rigen los distintos principios y fines de todo procedimiento tributario de regularización y de todo proceso penal, lo que condicionará las competencias y limitaciones de cada uno de ellos al conocer -o deber conocer- de un determinado presupuesto de hecho.

Si bien es cierto que entre el procedimiento de inspección y el proceso penal se dan similitudes en cuanto a su organización, *"hay que tener en cuenta que tanto el procedimiento de inspección tributaria como el proceso penal se articulan en dos fases diferenciadas como son: la de instrucción (o investigación) y la de resolución. En la primera es cuando la actividad de los órganos de la Administración tributaria y la del juez penal comparten el mismo propósito, que no es otro que el de determinar el presupuesto fáctico (los hechos) de la decisión que unos y otros deben adoptar y, al propio tiempo, hacer acopio de las pruebas en las que sustentarla. Por el contrario, en la fase de*

[1] IGLESIAS CAPELLAS, J., "La litispendencia del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública", en *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 422, 2018, pág. 49.

[2] Desde el punto de vista procesal, una acción punible es toda aquella conducta delictiva, que cumple el tipo objetivo establecido en el Código Penal y que es merecedora de una pena.

[3] Como es de sobra conocido, el hecho imponible es el presupuesto de hecho cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, de conformidad con su regulación en el artículo 20 de la Ley General Tributaria.

resolución de lo que se trata es de dictar la resolución administrativa (liquidación) o judicial (sentencia) en la que se determinan las consecuencias jurídicas de los hechos puestos de manifiesto durante la instrucción."[4] Sin embargo, ello no insta a que debamos confundir la aplicabilidad de los distintos principios y fines que los sustentan.

De este modo, se establece que, mientras que la finalidad de todo procedimiento tributario gira en torno a la correcta aplicación de la normativa tributaria para lograr una adecuada contribución al sostenimiento del Gasto Público; el proceso penal, por su parte, lo que trata es de reprender actos punibles. De modo que, en el primero de los supuestos, en esa búsqueda de la contribución al sostenimiento del gasto público, el obligado tributario se verá obligado a colaborar con la Administración, bajo amenaza de sanción, en aras a su deber de colaboración con los órganos de la Administración Tributaria. A sensu contrario, el presunto delincuente fiscal, mientras está siendo investigado en el proceso penal, podrá oponer sus derechos a la presunción de inocencia, a no declarar contra sí mismo o a no confesarse culpable. Todos estos derechos están garantizados en nuestra Carta Magna.

A mayor abundamiento, resulta de especial interés precisar que, mientras que los principios de presunción de inocencia, el derecho a no autoincriminarse o el derecho de defensa se encuentran regulados en el Capítulo II del Título I de la Constitución Española, que recoge los Derecho Fundamentales; el deber de contribuir se regula en el artículo 31 de la norma suprema, que queda en la Sección Segunda de ese mismo capítulo pero no se reviste de las especiales garantías que protegen a los Derechos Fundamentales. No parece casualidad que el constituyente dotara de mayores garantías que rodean a los Derechos Fundamentales frente al deber de colaborar al sostenimiento del gasto público.

[4] IGLESIAS CAPELLAS, J., "La litispendencia del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública", *op. cit.,* pág. 32.

El problema surge cuando se "aprovechan" los objetivos y principios de aplicación en el procedimiento de regularización, no para analizar la adecuación de la remisión del tanto de culpa, sino para llevar a cabo una auténtica instrucción previa a la desarrollada en el proceso penal, que tiene como finalidad recabar todo tipo de datos y pruebas de la presunta comisión de un delito[5].

Son muchos los autores[6] que han denominado como "fase preprocesal"[7] al procedimiento previo que se desarrolla desde que se ponen de manifiesto los indicios del presunto delito fiscal y que se extiende hasta la remisión del tanto de culpa -desde 2015 después de liquidar-. Se trata de un subproceso o una suerte de preinstrucción, que se lleva a cabo en vía administrativa y cuyos resultados y contenido se traslada indiscriminadamente al proceso penal. Una serie de actuaciones previas para completar el expediente que, para GONZÁLEZ-CUELLAR[8], no pueden considerarse de comprobación e investigación dado que no pueden aplicarse las facultades de la Administración para requerir datos, pues la

[5] *Vid.* LÓPEZ MARTÍNEZ, J., "Problemas pendientes en las relaciones entre la regularización tributaria y el proceso penal a la luz de la reforma de la Ley General Tributaria", en *Revista Quincena Fiscal,* núm. 4, 2016, pág. 3; RUIZ GARCÍA, J.R., "Las relaciones entre el procedimiento de inspección y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública", en *Revista Española de Derecho Financiero y Tributario*, núm. 151, 2011, pág. 729.

[6] *Vid.* Entre otros, GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.L., "Los efectos de la apreciación de indicios de delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios", en *Revista Crónica Tributaria,* núm. 168, 2018, pág. 70; SANZ-DÍAZ PALACIOS, J.A., *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública,* Ed. Colex UCLM, Madrid, 2004, pág. 117; DELGADO SANCHO, C.D., "La fase preprocesal en el delito fiscal", en *Revista Carta Tributaria* núm. 44, 2018, pág. 3.

[7] En puridad, se trata de la fase que se inicia con la paralización de actuaciones ante indicios de delito -antes de la reforma- y se extiende hasta la obtención de los informes de órganos superiores al inspector sobre los que se decide acerca de la remisión del tanto de culpa.

[8] En GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO. *M.L.*, "Los efectos de la apreciación de indicios de delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios", o*p. cit.,* pág. *70*

finalidad del procedimiento no debe ser recabar estos para la condena sino disipar dudas sobre el traslado del tanto de culpa[9].

En lo referente a esa pre-instrucción, que se lleva a cabo cuando se observan indicios de delito y no se remite el tanto de culpa, o, ahora con la nueva regulación, cuando se permite, una vez remitido este, continuar con la liquidación de la deuda; existen autores que manifiestan que al apreciarse indicios de delito se inicia un nuevo procedimiento, que se ha venido a denominar como *sub-proceso* y que puede entenderse de dos formas: como la actuación de liquidación basada en unos indicios de delito de forma que su presunta transcendencia penal, una vez cuantificada, sea observada en la jurisdicción penal. O como una actuación que va más allá de la mera liquidación y que conlleva una "pre-instrucción", con la dudosa legalidad que conlleva[10].

[9] Se ha de aclarar que, con anterioridad a la reforma, ante indicios de delito se debían paralizar las actuaciones sin que se pudiera liquidar, mientras que con posterioridad, se deben continuar las actuaciones de liquidación y remitir el tanto de culpa junto con la liquidación vinculada al delito. Es decir, se extendía esa fase preprocesal desde que se ponían de manifiesto los indicios hasta que se remitía el tanto de culpa, mientras que, tras la reforma, se lleva a cabo ese subproceso mediante el amparo de la norma, que no obliga a paralizar las actuaciones sino, antes al contrario, a liquidar tras haber apreciado indicios de delito. Siguiendo a LÓPEZ MARTÍNEZ, "*Hemos de tener presente que, tanto si se ordena, por un lado, paralizar las actuaciones de regularización con la aparición de los indicios <<noticia criminis>> de la posible comisión de un delito frente a la Hacienda Pública (como sucedía hasta la reforma analizada), como si se sigue instruyendo en sede de regularización (como se contempla tras la reforma), al pasar el correspondiente <<tanto de culpa>> al órgano jurisdiccional competente y, en consecuencia, trasladar los datos y pruebas obtenidos en la regularización a la propia instrucción del proceso se apuesta por un modelo de relaciones en los que existen una vía de comunicación que, a nuestro juicio, no se encuentra suficientemente atemperada a los intereses y derechos que se ventilan en los diferentes órdenes estudiados.*" LÓPEZ MARTÍNEZ, J., "Procedimiento inspector y proceso penal. Problemas no resueltos en la doble instrucción de delitos contra la Hacienda Pública en el reino de España", en *Revista Chilena de derecho y ciencia política*, 2016, pág. 21.

[10] MARTÍ ANGULO, J.L., "El procedimiento Tributario por delito fiscal", pág. 793. En AAVV *Estudios sobre el control del fraude fiscal y prevención del blanqueo de capitales*, Carmen Almagro

La controversia principal tiene su origen en que ambos procedimientos tengan las distintas finalidades y se rijan por diferentes normas, utilizándose el procedimiento de regularización, sin alertar previamente al sujeto inspeccionado, para recabar todo tipo de pruebas que, con la aplicación de las normas que rigen el proceso penal, no se podrían obtener y que serán utilizadas posteriormente para determinar la existencia del delito.[11].

Martín (dir.), Ed. Aranzadi, 2016, págs. 755-800. "*Por tanto, una vez observados los indicios de delito, comienza un nuevo procedimiento -que puede ser anterior o posterior al de regularización-, para algunos llamado sub-proceso, que puede entenderse de dos formas. Como una actuación simple, es decir, practicar una liquidación en base a los indicios de delito advertidos, de modo que la cuantía, y la posible trascendencia penal de la conducta sea valorada en la jurisdicción competente. En esta actuación, dirigida únicamente a la liquidación de la deuda, una vez advertido e informado el contribuyente, puede colaborar para despejar posibles dudas sobre el carácter delictivo de los indicios, o bien, puede dar lugar al inicio -o continuación- del procedimiento de comprobación e investigación, al observar que, de los documentos y explicaciones ofrecidas por el contribuyente, no se mantienen los indicios de delito sospechados. También puede ser entendida como una actuación extensiva, es decir, que deban continuar las actuaciones tributarias hasta que existan elementos que permitan realizar dicha liquidación, de modo que la calificación previa de los hechos quede sustentada por una pre-instrucción en el ámbito tributario, lo que a todas luces sería un procedimiento vacío de cobertura legal, por ausencia de competencias en la investigación de un posible delito, que haría inservible la prueba obtenida en ese momento, y por ello nula la liquidación practicada*".

[11] En palabras de LÓPEZ MARTÍNEZ, "*todo cuanto antecede, es decir, que ambas instrucciones tengan por objeto los mismos hechos y que sin embargo se rijan por normas, técnicas y principios no siempre compatibles, nos sitúa ante la verdadera problemática, como decíamos, no resuelta, ni en la nueva regulación, ni en la normativa que la precede. Problemática, que se pone groseramente de manifiesto cuando el procedimiento de aplicación de los tributos es utilizado -con la ignorancia del obligado tributario- para acumular material probatorio que será ulteriormente empleado en el proceso penal -en más ocasiones de las que sería de desear retrasando deliberadamente su inicio-; y se pone igualmente de manifiesto cuando los instrumentos utilizados en el orden punitivo para lograr las pruebas de los hechos son posteriormente relevantes en la determinación de la deuda tributaria.*" LÓPEZ MARTÍNEZ, J., "Procedimiento inspector y proceso penal. Problemas no resueltos en la doble instrucción de delitos contra la HP en el reino de España", *op. cit.*, pág. 20.

Expuesto el problema principal, que no es otro que la utilización del procedimiento tributario de regularización como fase preprocesal en la que se lleva a cabo una verdadera instrucción del proceso en vía del procedimiento; no debemos olvidar que, como venimos poniendo de manifiesto, esta fase previa podría carecer de validez dado que, como también se ha indicado, son de aplicación distintos principios, finalidades y normas al procedimiento y al proceso. Además, se ve facilitada extraordinariamente la instrucción ya que en cumplimiento de los deberes de colaboración se han aportado todas las pruebas sin ser de aplicación los principios del *Ius Puniendi* [12].

No obstante, el problema que realmente subyace y que es de especial importancia, no es tanto la utilización del procedimiento de regularización como vía de obtención y recabación de pruebas, como su posterior utilización, sin filtro alguno, en el proceso penal en el que posteriormente se analizará si los hechos son constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública[13].

[12] En este caso "*la carga objetiva de la prueba que recae sobre la Administración, se ve extraordinariamente facilitada, no solo por el cumplimiento, bajo amenaza de sanción, de los deberes de colaboración propia o de terceros, sino también por la pléyade de presunciones, estimaciones y otras técnicas valorativas que facilitarán la determinación de la deuda, pero que se encuentran extraordinariamente limitadas en el proceso penal, donde rige con toda su intensidad el principio de presunción de inocencia y el derecho a no autoinculparse" Ibidem,* pág. 19.

[13] En este sentido, sostiene MARTÍ ANGULO, que debería ser el Juez de Instrucción o el Ministerio Fiscal el que decidiera sobre los datos que se trasladan del expediente administrativo al proceso penal, si se pueden utilizar o no estos o si, por el momento en que fueron requeridos, motivos y falta de información del contribuyente que los aportó adelantaron el proceso penal al administrativo para recabar datos. No obstante, no tenemos tan claro que debiera ser el Juez o el propio Ministerio Fiscal quien decidiera acerca de ese traspaso de datos, y ello en la medida en que el simple acceso a los datos, aunque posteriormente no fueran utilizados ya quebraría, aunque en menor medida, el derecho a no autoincriminarse o, cuanto menos, llevaría inevitablemente al Juez a prejuzgar o, lo que es peor, a posicionarse de manera previa al desarrollo del proceso con pruebas que posteriormente ni tan siquiera pueden ser utilizadas. *Vid.* MARTÍ ANGULO, J.L., "La conexión entre el procedimiento tributario y el proceso penal. Las

Un buen punto de partida podría pasar por asegurar las garantías procesales del obligado tributario, que no se mantienen cuando se continúa con la investigación al apreciar indicios de delito. Así, señala GONZÁLEZ-CUELLAR que "*En Alemania este tema se resuelve dando audiencia al interesado y comunicándole la apreciación de indicios de delito desde el momento en que la Administración tiene sospechas, decayendo el deber de colaborar*"[14].

Desde nuestra perspectiva, prevenir al obligado tributario del nuevo rumbo que ha tomado la investigación ante indicios de delito, resulta del todo incompatible con la posterior obligación del sujeto inspeccionado, recordemos, bajo amenaza de sanción, con los órganos de la Administración Tributaria. Y ello en la medida en que, una vez se pone de manifiesto que se han apreciado indicios de la presunta comisión de un delito contra la Hacienda Pública, deben ser de aplicación los principios de corte punitivo.

De no ser así, de no oponerse en este punto los principios de presunción de inocencia, el derecho a no declarar contra sí mismo o a no autoincriminarse, se estaría, como viene sucediendo, obligando a aportar datos que posteriormente van a ser utilizados para la determinación de unos hechos presuntamente constitutivos de delito. Siendo la problemática que subyace, como venimos señalando, la comunicación absoluta entre procedimientos de diferente alcance, con diferentes principios aplicables y de distinta finalidad.

Copiar no siempre es malo, no obstante, en un ejercicio de comparación con el derecho alemán, de aplicarse esas normas en nuestro ordenamiento se

actuaciones de la Administración tributaria ante el delito contra la Hacienda Pública" Tesis doctoral, Universidad de Granda, 2017, pág. 792.

[14] GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.L., "Los efectos de la apreciación de indicios de delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios", *op. cit.,* pág. 69.

estarían trasladando al Inspector las funciones de investigación del Ministerio Fiscal. Sin embargo, en España, la competencia de investigación de los delitos la tiene la Jurisdicción penal y no está prevista su delegación[15].

En este sentido, como se viene poniendo de manifiesto, las facultades de los órganos de inspección no deben pasar por ser un cuerpo de policía administrativa -paralelo a la judicial- con facultades de investigación; no deben orientar su actuación a recabar pruebas de la comisión de un delito, siendo un hecho indiscutible que, gran parte, por no decir la totalidad, de los delitos contra la Hacienda Pública, se ponen de manifiesto en el curso de un procedimiento de inspección tributaria. Precisamente, por no ser de aplicación a estos procedimientos las garantías procesales, no se debe orientar la investigación administrativa más que, como se ha señalado, a disipar dudas acerca del traslado del tanto de culpa, y no a recabar pruebas para denunciar un delito fiscal[16].

[15] Como continúa señalando la citada autora, "*En España la competencia para la investigación de los delitos no está en manos de la Inspección, lo que descarta la regulación alemana consistente en trasladar el derecho a no declarar contra sí mismo al ciudadano inspeccionado dentro de un procedimiento de investigación tributaria*", *Ibidem,* pág. *70.*

[16] De este modo, en palabras más autorizadas que las nuestras, "*Como reiteradamente ha puesto de manifiesto la doctrina y ratificado la jurisprudencia, la actual configuración de la Inspección de los Tributos no le faculta para desarrollar actuaciones de policía judicial sino, en todo caso, de policía fiscal (administrativa). Luego, siendo una realidad indiscutible que la mayoría de las denuncias por delitos contra la Hacienda Pública son el resultado de hechos puestos de manifiesto en un procedimiento inspector, la situación de concurrencia que debe resolverse es la que se produce en la fase de investigación del hecho presuntamente delictivo. Es decir, salvo que de lege ferenda se atribuya a la Administración Tributaria funciones policiales, la determinación de los hechos con transcendencia penal debe realizarse fuera del procedimiento administrativo de comprobación. Por consiguiente, el respeto a las garantías constitucionales del presunto autor determina que el efecto jurídico que la presentación de la denuncia produce sobre las actuaciones administrativas no pueda ser otro que la suspensión inmediata*". IGLESIAS CAPELLAS, J., "La ejecución administrativa de los delitos contra la Hacienda Pública", en *Revista Contabilidad y Tributación,* núm. 326, 2010, pág. 139.

En estos términos se pronuncia ESEVERRI MARTÍNEZ cuando analiza que, ni en las competencias de actuación de la Administración Tributaria en materia de delito fiscal, ni en la Ley General Tributaria, ni en sus reglamentos de desarrollo, se reconoce competencia alguna a los órganos de la Inspección tributaria en materia de investigación de delitos fiscales, "*sin perjuicio de las que con carácter general se le atribuyen en razón a la regularización de las situaciones tributarias de los contribuyentes*"[17]. Y continúa señalando el referido autor que, de este modo, cuando en el curso de las actuaciones de investigación se advierten indicios de un presunto delito contra la Hacienda Pública, lo adecuado será remitir las actuaciones, bien al Ministerio Fiscal, bien al Juzgado de Instrucción, a fin de que inicien las actuaciones pertinentes para la investigación del delito. Sin perjuicio de que, en el curso de la instrucción del proceso penal, los jueces y tribunales podrán recabar la ayuda de los órganos de la Administración Tributaria para el esclarecimiento de los hechos o de actuaciones relevantes para la determinación del delito tales como su cuantificación[18]. No implica este auxilio, en ningún caso, que se estén dotando de las facultades de Jueces y Tribunales a la Administración Tributaria; tampoco que se le estén confiriendo actuaciones de "policía administrativa".

[17] ESEVERRI MARTÍNEZ, E., "La actuación de la Agencia Tributaria en el delito fiscal". En *Estudios penales y criminológicos en Homenaje al Prof. Dr. Lorenzo Morillas Cueva*, Ed. Dykinson, 2018, pág. 2

[18] Puesto que, como analizaremos en otro apartado, uno de los elementos del tipo penal es la cuantía, elemento objetivo, que debe superar el importe de 120.000 euros para que pueda ser delito. Siendo por tanto necesaria su cuantificación, son competentes para ello, como también veremos, los órganos de la Administración Tributaria. En palabras más autorizadas que las nuestras, "*en el ejercicio de esa instrucción, la jurisdicción penal podrá requerir el auxilio judicial de la Agencia Tributaria para el desarrollo de actuaciones de colaboración en la investigación del delito, tales como concreción de los hechos en que se fundamenta la existencia del delito, cuantía de la cuota dejada de ingresar, así como otras calificaciones jurídicas derivadas de las especificidades propias de las disposiciones rectoras de los tributos presuntamente defraudados*". *Ibidem*, pág. 3.

Resulta extremadamente urgente garantizar los derechos fundamentales que venimos exponiendo[19], en el tránsito entre la fase administrativa y la judicial, estableciendo, entre otros, las garantías que requiere el traspaso del contenido del tanto de culpa -extremo al que nos referiremos en un punto posterior de este primer capítulo-. Contenido que no debe trasladarse de forma íntegra puesto que se estarían vulnerando los derechos y principios hasta ahora reseñados. No obstante, si ya con anterioridad a la reforma[20] se viene denunciando que las relaciones entre los procedimientos tributarios de inspección y recaudación y el proceso penal por presunto delito contra la Hacienda Pública son controvertidas[21] -entre otros extremos por el contenido de la remisión del tanto de culpa-, la reforma, lejos de resolver este problema, lo agrava exponencialmente. Y ello porque, si bien hasta la reforma que se acomete en la figura del delito fiscal en 2012[22], ante indicios de delito se debían paralizar las actuaciones para llevar a cabo el oportuno traslado del tanto de culpa[23], con posterioridad a la misma se deben continuar las actuaciones de investigación hasta lograr una liquidación, concretamente, y a ser posible, que contenga únicamente los elementos vinculados al presunto delito. Dicho esto, si ya era

[19] Derecho de defensa, a no autoincriminarse, principio de presunción de inocencia, entre otros.

[20] Que se lleva a cabo por medio de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que introduce el Título VI relativo a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública.

[21] *Vid.* Por todos, el extenso trabajo de tesis doctoral de MARTÍ ANGULO, que hace un recorrido histórico ubicando los distintos problemas que a lo largo de las numerosas etapas del delito fiscal se han puesto de manifiesto. MARTÍ ANGULO, J.L., "La conexión entre el procedimiento tributario y el proceso penal. Las actuaciones de la Administración tributaria ante el delito contra la Hacienda Pública.", *op. cit.,* pág. *793.*

[22] Reforma que se lleva a cabo por medio de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social.

[23] Traslado que se llevaba a cabo, como venimos denunciando, sin limitación alguna y con todo el contenido que hasta ese momento se hubiera recabado.

problemático el contenido de la denuncia cuando únicamente se habían puesto de manifiesto meros indicios de delito, siendo fundamental paralizar en ese momento las actuaciones, parece lógico que las implicaciones sean mucho mayores de permitir continuar las actuaciones de investigación recopilando todo tipo de datos que, en demasiadas ocasiones, resultan autoincriminatorios.

Y es que la reforma, "*que establece la posibilidad de la liquidación y recaudación de las deudas regularizadas vía inspección estando pendiente la instrucción del proceso penal, por mucho que suponga una nueva visión de las relaciones entre procedimiento y proceso, no condiciona ni resuelve la problemática que envuelve el tránsito entre una y otra instrucción, sencillamente porque no era el objetivo de la reforma, puesto que este, por paradójico que parezca, no es otro que el estrictamente recaudador*"[24].

A mayor abundamiento, la reforma, lejos -como decimos- de resolver los problemas pendientes, arroja otros nuevos[25]. Pero esto no supone algo novedoso pues, como hemos visto, los problemas de la interconexión de procedimiento de regularización y proceso penal se remontan a los orígenes del delito. Se trata de un problema que se viene poniendo de manifiesto cuando son los propios tribunales quienes, con el apoyo de la norma, anteponen la recaudación -el deber de contribuir- a los principios rectores del ordenamiento penal.

Desde 2005, el Tribunal Constitucional se viene pronunciando[26] en este sentido al manifestar que: "*van a ser las pruebas obtenidas en dicho procedimiento la base inculpatoria principal. Pero precisamente por eso la situación se presenta como*

[24] *Vid. Entre otros* LÓPEZ MARTÍNEZ, J., "Problemas pendientes en las relaciones entre la regularización tributaria y el proceso penal a la luz de la reforma de la Ley General Tributaria", *op. cit.,* pág. 1; MONTERO DOMÍNGUEZ, A., *La reforma de la Ley General Tributaria*. Ed. Tirant Tributario, 2015, pág. 116.

[25] Entre otros, y que se analizará con detenimiento a la largo de nuestra investigación, la posibilidad de recaudar la deuda mientras se tramita el proceso penal.

[26] Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 18/2005, de 1 de febrero de 2005.

anómala, en tanto se trata de un procedimiento donde el obligado tributario no goza de los derechos que le debieran corresponder en esta fase, como es el derecho a no declarar contra sí mismo, a no confesarse culpable, el derecho a ser asistido por un letrado y si en cambio tiene todos los deberes inherentes a un procedimiento administrativo. Relacionado con lo anterior está el hecho de que el procedimiento inspector es un proceso diseñado de forma inquisitorial, donde a los obligados tributarios se les exige su colaboración."

Se plantea entonces el Tribunal Constitucional que, dadas las características y facultades que envuelven el proceso administrativo, resulta cuanto menos controvertido el utilizar este con el fin último de obtener información que el aún no investigado está obligado a aportar por sus deberes de colaboración, como se ha dicho, de forma inquisitorial, y que luego podrán utilizarse en el proceso en el que se va a juzgar la comisión de un delito. Pero ello no les sirve de obstáculo para condenar al delincuente fiscal aun habiendo sido las pruebas obtenidas en vía administrativa y no en sede judicial.

Y no pueden ser de aplicación todas las pruebas obtenidas vía regularización porque, como señaló años más tarde el Tribunal Supremo, *"aunque puede acudirse a la prueba de indicios en relación a los hechos que constituyen la base fáctica del delito fiscal, las presunciones que en ocasiones contiene la legislación tributaria, no resultan trasladables directamente al ámbito penal, en el que no puede prescindirse de la presunción de inocencia y de sus efectos, teniendo en cuenta que el acusado no está obligado a demostrar su inocencia, siendo suficiente para la absolución la constatación de una duda razonable"*[27].

Cabe destacar, al hilo de ese pronunciamiento que, si bien es cierto que en el procedimiento administrativo de inspección el obligado tributario debe probar que no ha realizado el presupuesto de hecho relativo al dejar de ingresar, no se puede, en el curso del proceso penal, invertir la carga de la prueba y pretender

[27] Sentencia del Tribunal Supremo núm. 717/2016, de 27 de septiembre de 2016.

hacer probar su inocencia a quien se está viendo acusado sin ninguna garantía procesal. No debemos olvidar, que una de las garantías fundamentales que se encuadran en el proceso penal, a modo de garante en la aplicación del *Ius Puniendi* del Estado, es el principio de presunción de inocencia, presunción que se debe mantener en todo momento mientras que no se pruebe la culpabilidad en la comisión de un delito por parte de quien la denuncia.

No se cumple, tampoco, con el derecho de defensa en tanto que no se informa al obligado tributario del cariz que ha tomado la investigación en el mismo momento en que aparece la *noticia criminis*[28]. De esta forma, como venimos destacando, parece olvidarse que en el curso de las actuaciones de investigación desarrolladas en vía del procedimiento inspector la carga de la prueba la tiene el contribuyente, mientras que, en vía judicial, como también se ha expuesto, la carga de la prueba la tiene la Administración. Y ello en la medida en que durante el proceso penal comparece en calidad de acusación y perjudicado.

Es precisamente por la referida condición, por la que no puede pretender alargar sobremanera el procedimiento con el único objetivo de llevar a cabo una auténtica instrucción en sede administrativa, donde no son de aplicación ninguno de los principios propios y garantistas del proceso penal. Es más, la Administración, al hilo de la citada reforma, no puede investirse de las facultades del juzgador a los efectos de determinar el carácter doloso o no de los elementos

[28] Para profundizar en esta idea recomendamos la lectura, entre otros, de GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.L., "Los efectos de la apreciación de indicios de delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios", *op. cit.* págs. 69. y ss.; IGLESIAS CAPELLAS, J., "Efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública sobre el procedimiento de inspección tributaria", en *Revista Contabilidad y Tributación,* núm. 359, 2013, págs. 110 y ss.; LÓPEZ MARTÍNEZ, J., "Problemas pendientes en las relaciones entre la regularización tributaria y el proceso penal a la luz de la reforma de la Ley General Tributaria", *op. cit.,* págs. 5 y ss.

de una deuda tributaria, pues se está poniendo de manifiesto que, al intentar segregar la deuda en dos cuotas, una vinculada a delito y otra con el resto de elementos que no tienen carácter doloso -segregación que estudiaremos con mayor detenimiento más adelante-, se está atribuyendo artificiosamente unas capacidades que *per se* la ley no le atribuye y que se hacen introducir por el Título VI; fundamentalmente, porque entendemos que no tiene legitimidad alguna para determinar este elemento subjetivo de la deuda. Y ello, no olvidemos, porque únicamente es el Juez Penal quien está facultado para reprender una acción que ha resultado dolosa. Se consigue, por tanto, una vez más y ahora con el amparo de la norma, retrasar el traslado del tanto de culpa con el único objetivo de recopilar pruebas necesarias para una posterior condena, así como posibilitar la recaudación de la deuda mientras se tramita el proceso penal.

No cabe lugar a dudas que uno de los principales problemas que trae causa de esta situación es que ambas instrucciones tienen por objeto los mismos hechos y se rigen por normas que no siempre resultan compatibles, utilizándose en última instancia el procedimiento inspector para acumular todo tipo de información que será posteriormente volcada al proceso penal. A pesar de ello, el hecho de que los datos obtenidos en el procedimiento de regularización sean utilizados en la instrucción del proceso no tiene necesariamente que suponer una lesión de derechos, lográndose ello únicamente de constituir la única prueba en el proceso; se deben, por tanto, garantizar los derechos a no autoinculparse, a ser informado y a los principios de culpabilidad y de presunción de inocencia. Informando, en última instancia, al sujeto del cariz que ha tomado la investigación tan pronto como aparezcan indicios[29].

Resulta fundamental el instante de la aparición de esa *notitia criminis* y diferenciarlo del momento del traslado del tanto de culpa, dado que -como

[29] LÓPEZ MARTÍNEZ, J., "Procedimiento inspector y proceso penal. Problemas no resueltos en la doble instrucción de delitos contra la Hacienda Pública en el Reino de España", *op. cit.*, pág. 5.

venimos señalando- habrá que atender al punto de aparición de los indicios y, ante el nuevo cariz que toma la investigación, limitar, al menos, el traspaso del contenido del tanto de culpa, ya que los diferentes derechos y principios de aplicación en cada procedimiento y proceso deben hacernos demandar unas amplias garantías en el traspaso de información de uno a otro[30].

Desde nuestra perspectiva, para adecuar ese traspaso de información, consideramos necesario acudir al descartado sistema de prejudicialidad penal establecido por la Ley Orgánica 2/1985 de reforma del Código Penal[31], a fin de que se apliquen correctamente las normas propias del sistema tributario, pero de conformidad con las reglas de valoración de la prueba regidoras del proceso penal. Puesto que, *"la supresión de la prejudicialidad penal posibilita el dictado de sentencias contradictorias, pues el inspector tendrá que aplicar dos tipos de normas, por lo que de un mismo asunto conocerán jueces distintos"*[32] . En última instancia, que sean las normas del *Ius Puniendi* de aplicación a las situaciones en las que se ha puesto de manifiesto la *notitia criminis*. Y ello para lograr una mínima licitud de

[30] Y ello porque *"el alcance de la mutación de la naturaleza del procedimiento de regularización tras la aparición de la <<noticia criminis>>, dependerá, claramente, de cómo se hayan diseñado las relaciones entre la instrucción del procedimiento y la del proceso, puesto que la comunicación ilimitada de los resultados y pruebas entre ambas instrucciones ordenada por nuestro derecho positivo -antes y después de la reforma- ha de hacernos demandar la aplicación de determinados principios punitivos en el procedimiento de regularización, como única forma de garantizarlos en el proceso"* LÓPEZ MARTÍNEZ, J., "Procedimiento inspector y proceso penal. Problemas no resueltos en la doble instrucción de delitos contra la Hacienda Pública en el Reino de España", *op. cit.,* págs. 21 y 22; también, en el mismo sentido, IGLESIAS CAPELLAS, J., "Efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública sobre el procedimiento de inspección tributaria", *op. cit.* págs. 116; PALAO TABOADA, C., "El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario: una revisión", en *Revista Española de Derecho Financiero y Tributario*, núm. 159, 2013, pág. 43.

[31] Que operó desde 1985 hasta 2003 y que estudiaremos en un epígrafe posterior del presente capítulo.

[32] DELGADO SANCHO, C.D., "La fase preprocesal en el delito fiscal", *op. cit.,* pág. 10.

las pruebas obtenidas en base a los datos aportados bajo amenaza de sanción en el proceso de regularización[33].

Sin embargo, al anteponer nuevamente la recaudación[34], no se resuelven los problemas que se vienen plasmando, "*antes al contrario, si no se produce la articulación jurídica entre el procedimiento y el proceso que venimos demandando, solo conseguiremos proporcionar su respectiva coartada a los defraudadores, que con la pretensión de ver garantizados sus derechos de corte punitivo, los oponen sistemáticamente, y con sus propios intereses, en los procedimientos de aplicación de los tributos*"[35]. Y es que, cualquier sujeto que esté siendo investigado en sede administrativa, ante el menor indicio de delito antepondrá su derecho a no autoincriminarse y no olvidemos que no colaborar con la Inspección aportando pruebas que resulten autoincriminatorias, pero sí hacerlo posteriormente en el curso del proceso penal no puede hacer inaplicable la atenuante de confesión[36], ya que en este caso se habría llevado a cabo en un proceso con todas las garantías[37].

[33] LÓPEZ MARTÍNEZ, J., "Naturaleza y alcance del procedimiento de inspección tributaria y sus repercusiones con el delito y el proceso penal", en *Estudios sobre el control del fraude fiscal y prevención del blanqueo de capitales*, Carmen Almagro Martín (dir.), Ed. Aranzadi, 2016, pág. 379.

[34] Como hemos señalado, que se continúe hasta liquidar para lograr la recaudación de la deuda tributaria de forma paralela al enjuiciamiento del delito.

[35] LÓPEZ MARTÍNEZ, J., "Procedimiento inspector y proceso penal. Problemas no resueltos en la doble instrucción de delitos contra la Hacienda Pública en el Reino de España", *op. cit*., pág. 50.

[36] Ni ninguna otra figura que reduzca la pena, de las cuales estudiaremos en apartados posteriores.

[37] BLÁZQUEZ LIDOY, A., "Regularización del delito fiscal: ¿Es necesario el pago?", en *Revista Contabilidad y Tributación,* núm. 343, 2011.

2. El delito fiscal.

a. El delito fiscal como norma penal en blanco.

La regulación del delito contra la Hacienda Pública ha sido compleja desde sus inicios[38], y ello puede deberse, en buena medida, a su configuración como norma penal en blanco, así como a la gran cantidad de cambios en su regulación normativa[39] y a la complejidad de sus normas[40].

[38] Como señala SÁNCHEZ PEDROCHE, "*Los impuestos son tan complejos como la propia vida. Los moralistas reclaman unos impuestos justos; pero los impuestos simplemente no pueden ser justos. El administrador pide unos impuestos sencillos, pero la experiencia nos indica que los impuestos, simplemente, no pueden ser sencillos. Algunos políticos proyectarán los impuestos totalmente de acuerdo con la experiencia política; sin embargo, los hombres de Estado se dan cuenta de que a largo plazo esto sería de mala educación. El hombre de negocios exige unos impuestos prácticos; pero en la historia financiera se demuestra que resulta poco práctico construirlos de aquella manera. El jurista quiere que los impuestos sean administrados estrictamente según la Ley; pero la historia de los impuestos sobre la renta y sobre la propiedad pone claramente de manifiesto que estos no pueden gestionarse con éxito mediante métodos estrictamente legales*", en SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., "Modificaciones operadas en la LGT por la Ley 7/2012 de prevención y lucha contra el fraude", en *Revista Contabilidad y Tributación*, núm. 359, 2013, pág. 151, nota 3.

[39] Lo que conlleva una gran inseguridad jurídica que trae consigo una marcada litigiosidad en la materia. Como un claro ejemplo al respecto, recomendamos la lectura, entre otros, de GARCÍA-TORRES, M.J., "El recurso de casación en materia tributaria" en *Revista Nueva Fiscalidad,* número 2, 2018.

[40] Lo anterior, unido a la poca conciencia fiscal que nos caracteriza, así como a la también escasa formación en la materia de quienes lo deben controlar, hacen que de la figura del delito contra la Hacienda Pública provoque una suerte de rechazo, debido a la complejidad a la hora de su análisis y estudio, fruto igualmente de la animadversión que al ciudadano produce el pago de impuestos. En una cita que nos parece muy expresiva de esta idea, PAUL GAUDEMENT señala que: "*El ciudadano nunca ha vaciado su bolsillo con entusiasmo en las manos del recaudador, mientras que por el contrario sí ha ido cantando al campo de batalla en el que iba a arriesgar su propia vida. Carente de la aureola de gloria que rodea al impuesto de la sangre, el deber fiscal puede ser mucho peor soportado. El contribuyente no ve en él una servidumbre sin atisbar ningún tipo de grandeza. A raíz de esto, no es*

La figura del delito fiscal se encuentra regulada actualmente en el artículo 305 del Código Penal, que dispone una suerte de premisas que se deben dar para que se incurra en este tipo delictivo. Así, establece el citado Código, que para cometer este delito se puede llevar a cabo de las dos formas habituales que establece la norma penal, esto es, por acción u omisión. De este modo, será delincuente fiscal aquel que defraude a la Hacienda Pública, ya sea <<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>>[41]. No obstante, se impone un límite cuantitativo para que aquella cuantía, defraudada de cualquiera de las formas que se ha indicado, sea considerada delito fiscal, debiendo así superar la suma de ciento veinte mil euros (120.000 €).

De este modo, se puede incurrir en delito fiscal por acción u omisión de tres formas distintas. La primera de ellas, supone eludir el pago de los tributos, el "dejar de ingresar"; la segunda forma, consiste en obtener indebidamente devoluciones; y, finalmente, la comisión del tipo se puede llevar a cabo disfrutando indebidamente de beneficios fiscales. Esta es la regulación que nos ofrece el Código Penal del delito fiscal[42]. Lógicamente, para atender a la acción de "eludir el pago de tributos" y demás presupuestos de hecho que establece el precepto transcrito, debemos acudir a la norma tributaria para cuantificar la

sorprendente que las revueltas fiscales sean en la historia más numerosas que los motines; el fraude, más generalizado que la deserción. El ciudadano tiende a defenderse del impuesto antes que aceptarlo. Al entender mal su justificación, tiende a ver en él una especie de imperativo categórico kantiano frente al cual no siempre hay fuerza moral para someterse" en SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., "Modificaciones operadas en la LGT por la Ley 7/2012 de prevención y lucha contra el fraude" *op. cit.* pág. 151.

[41] Artículo 305 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

[42] Además de la necesidad de cometer el delito con los elementos objetivo y subjetivo, (cuantía y dolo) que analizaremos con mayor detenimiento en el siguiente apartado de este mismo capítulo.

deuda objeto del delito, precisando la norma penal de la regulación tributaria para el desarrollo de la figura delictiva, así como para su enjuiciamiento.

No obstante lo anterior, se establecen unas normas básicas que dan pie a delimitar, si así se quiere, el esbozo de la estructura interna del delito fiscal, precisando, tanto para la cuantificación de la deuda como para el desarrollo de su procedimiento, de las normas que regulan nuestro sistema tributario para enjuiciarlo y proceder a su cuantificación. Y ello a los efectos de una primera fase o una pre-instrucción, como hemos visto, del enjuiciamiento del proceso penal por delito fiscal.

Como analizaremos, la regulación básica de la figura del delito fiscal, además de en el referido artículo 305 del Código Penal, se encuentra desarrollada en el Título VI de la Ley General Tributaria, titulado "*de las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública*", de nuevo cuño, que es introducido por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Por medio de ese título se introducen diez preceptos que tratan de regular tanto los procedimientos tributarios de inspección y recaudación, como la cuantificación de la deuda o los procedimientos frente a los responsables, en los supuestos de presunta comisión de un delito de naturaleza tributaria.

Ello se debe, en primer lugar, y como veremos en otro momento con mayor detenimiento, a la necesidad de cuantificar la deuda -elemento objetivo- para determinar la existencia o no de delito. Es decir, la necesidad de aunar en la liquidación vinculada los elementos que se constituyen dolosos, aquellos que se tramitarán por la vía del artículo 305 del Código Penal, conlleva que la

liquidación vinculada será un acto administrativo para cuya determinación sea necesaria la aplicación de normas penales y tributarias[43].

La respuesta del ordenamiento jurídico ante un delito contra la Hacienda Pública es un escenario complejo pues hay que conciliar las normas tributarias con las penales y del derecho procesal y acomodar los principios constitucionales del *Ius Puniendi* y el deber de contribuir. La *"noticia criminis"* suele surgir en el seno de un procedimiento administrativo de comprobación o regularización, estando la Administración Tributaria obligada a remitir el tanto de culpa al Ministerio Fiscal, quien ante indicios suficientes deberá interponer la correspondiente denuncia o querella, iniciándose de esa forma el proceso penal, siendo el Abogado del Estado acusación particular y representando a la Administración Tributaria, ejerciendo, acumuladamente con la penal, la acción civil por responsabilidad ex delito[44].

Constituye, por tanto, la figura del delito fiscal, lo que se denomina una norma penal en blanco, quiere decir ello que, como hemos anunciado, encontrándose su regulación en la normativa penal, precisa para su completo y adecuado desarrollo de la norma tributaria. A pesar de ello, para que sea una norma penal en blanco, la remisión debe ser necesaria y limitada[45].

El Tribunal Supremo, en su sentencia de 25 de septiembre de 2017 califica de forma clara al delito fiscal como norma penal en blanco, en tanto que precisa,

[43] RUIZ GARCÍA, J.R., "La denominada liquidación vinculada a delito", en *Revista Contabilidad y Tributación*, núm. 424, Julio 2018, pág. 19.

[44] *Vid.* Para mayor detalle, IGLESIAS CAPELLAS, J., "La ejecución administrativa de los delitos contra la Hacienda Pública", *op. cit.,* pág. 100.

[45] En un detenido análisis de cuanto aquí solo podemos dejar reseñado, recomendamos la lectura de LINARES, M.B., *El delito de defraudación tributaria*., Ed. J.M. Bosh Editor, 2020, pág. 167.

para su desarrollo, de otra rama del ordenamiento jurídico, en este caso, del Derecho Financiero y Tributario[46].

b. Los elementos del delito fiscal. Elemento cuantitativo y cualitativo.

Como se ha adelantado, el delito contra la Hacienda Pública se compone de dos elementos necesarios para su comisión; de un lado la cuantía -el delito debe superar los 120.000 euros-, que es el elemento objetivo, y el dolo o ánimo de defraudar, por otro lado, el elemento subjetivo. Sin embargo, no fue hasta la regulación en el artículo 305 del Código Penal, introducido por la reforma operada por Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, que modifica el anterior artículo 319 del Código Penal, cuando se regularon ambos.

Con anterioridad, la regulación del delito fiscal se contenía en el artículo 319 del Código Penal de 1977[47]. En éste no se hacía referencia a la cuantía como

[46] En esa sentencia, se manifiesta que "*Los delitos contra la Hacienda Pública constituyen tipos penales en blanco. Es decir, se trata de normas penales incompletas en las que la conducta contemplada no se encuentra agotadoramente prevista en ellas, debiendo acudirse para su integración a normas distintas de carácter tributario. Así, el TC en sentencia 57/2010, de 4 de octubre, puso de manifiesto que, en esta clase de tipos penales, ha de entenderse que la legalidad penal se extiende también a las disposiciones a las que se remite la norma penal. El órgano sentenciador debe atenerse necesariamente a las normas tributarias sin poder apartarse de las mismas para determinar la cuota, esto es, la determinación del fraude se produce ante los tribunales, pero con base a las reglas establecidas para cada tributo de que se trate*". Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1426/2017, de 25 de septiembre de 2017. De igual importancia nos parece también la sentencia del Tribunal Supremo núm. 752/2018, de 26 de febrero de 2019.

[47] A efectos de su comparación con la actual regulación, transcribimos el referido precepto: "*El que, requerido por el competente funcionario administrativo, ocultare el todo o parte de sus bienes, o el oficio o la industria que ejerciere, con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquéllos o por ésta debiere satisfacer, incurrirá en una multa del tanto al quíntuplo del importe de dichos impuestos, sin*

elemento del tipo, no estableciendo ningún límite para que la infracción pasara a ser delictiva; bastaba con eludir el pago de tributos habiendo sido requerido por el funcionario competente. Entendemos que al hablar de "*propósito de eludir el pago de los impuestos*" se estaba haciendo referencia al elemento subjetivo del tipo[48]. Es, por tanto, en su posterior regulación, en el artículo 305 del Código Penal[49], donde aparece por primera vez una cuantía[50] como umbral mínimo para la comisión del delito contra la Hacienda Pública, así como el *ánimus defraudandi* o dolo requerido para la comisión de ese tipo delictivo[51].

La cuantía del tipo delictivo, o el elemento cuantitativo que determina que una defraudación tributaria pase a revestir el carácter de delito y, en consecuencia, a que recaiga sobre ella el *Ius Puniendi* del Estado, nos marca un límite o umbral económico que reviste de mayor importancia a la infracción cuando éste se supera. Así, el mismo ilícito administrativo adquiere unas dimensiones extraordinariamente superiores cuando traspasa ese umbral[52],

que en ningún caso pueda bajar de 5.000 pesetas." Decreto 3096/1973, de 14 de septiembre, por el que se publica el Código Penal, Texto Refundido conforme a la Ley 44/1971, de 15 de noviembre.

[48] A mayor abundamiento, CISNEROS GONZÁLEZ nos indica que "*Salvo el "ánimo de defraudar" introducido en la Ley 50/1977 no ha existido otra referencia expresa a un elemento subjetivo concreto distinto del dolo que deba dirigir la voluntad del sujeto activo del delito fiscal."* CISNEROS GONZÁLEZ, J.M., "¿Requiere el delito fiscal un ánimo especial?: estudio acerca de los posibles elementos subjetivos del artículo 305 del Código Penal y de su deducción en el proceso penal", en *La ley penal: Revista de Derecho penal, procesal y penitenciario,* núm. 127, 2017, pág. 2.

[49] Nos referimos al artículo 305 del Código Penal de 1995 en su cambio de precepto (en el anterior Código se regulaba en el artículo 319).

[50] En su origen, esa cuantía se fijó en quince millones de pesetas.

[51] Actualmente, como hemos mencionado y resulta sobradamente conocido, para incurrir en la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, que se puede cometer por acción u omisión, se debe defraudar una cuantía superior a 120.000 euros con dolo o ánimo defraudatorio.

[52] Siguiendo a SÁNCHEZ GERVILLA, "*A partir de 120.000 euros el bien jurídico protegido (el mismo que el ilícito administrativo) pasa a tener un valor por sí mismo (directamente) digno de protección penal y, basándose en criterios de política criminal (finalidad) traspasa su protección al ámbito penal, entendiendo,*

siendo necesaria la intervención del sistema penal. Cabe señalar que, al igual que una pluralidad de infracciones administrativas no pueden sumarse para dar lugar a un delito, tampoco se pueden sumar distintos delitos para imponer una pena. Para ser considerado delito, no debemos olvidar, la deuda debe corresponder a un mismo ejercicio y tributo -no se puede alcanzar la cuota delictiva sumando varios períodos impositivos ni cuotas de diferentes impuestos-.

En el derecho alemán, el fraude fiscal es punible cualquiera que sea su cuantía, mientras que en el derecho español la gravedad y, en consecuencia, su punibilidad, dependen de ella[53]. En nuestro ordenamiento, de la regulación del delito fiscal se desprende que la cuantía es un elemento del tipo, así lo viene además manifestando el Tribunal Supremo desde su sentencia de 2 de marzo de 1988[54] en la que señalaba que es un requisito indispensable para provocar la reacción penal, no obstante, no es el único, pues en su Fundamento Jurídico cuarto señalaba, además, que es un límite característico del resultado, debiendo concurrir con el dolo. No se trata, por tanto, de una condición objetiva de punibilidad, como llega a considerarse en algunas sentencias del Alto Tribunal[55]. Lo anterior, porque implicaría que, de forma objetiva, toda elusión que superara

a su vez, que a partir de dicha cuantía, no existe otro medio suficiente para garantizar su protección". SÁNCHEZ GERVILLA, A., *Fundamentos del Derecho Sancionador Tributario,* Ed. Tirant Tributario, 2020, pág. 107.

[53] Para un mayor desarrollo recomendamos la lectura de IGLESIAS CAPELLAS, J., "La litispendencia del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública", o*p. cit*. pág. 23.

[54] Sentencia del Tribunal Supremo núm. 35/1988, de 2 de marzo de 1988.

[55] Entre otras, Sentencia del Tribunal Supremo núm. 44/2003, de 3 de abril de 2003, Sentencia del Tribunal Supremo núm. 751/2003, de 28 de noviembre de 2003, o Sentencia del Tribunal Supremo núm. 13/2006, de 20 de enero de 2006, en la que argumenta la Sala II que, "*el delito fiscal y las infracciones administrativas fiscales no se diferencia en principio en la acción del infractor, sino a través de una condición de punibilidad que atiende a la magnitud del resultado de la infracción*".

el importe establecido se convertiría de manera automática en delictiva, no teniendo en cuenta, en consecuencia, el elemento subjetivo del tipo.

La problemática que plantea el que se mantenga un límite cuantitativo a partir del cual existe el delito fiscal, nos lleva a la necesidad de prestar especial atención, como poníamos de manifiesto en el primer epígrafe de este capítulo, a la comunicación entre el procedimiento de regularización y el proceso penal por delito fiscal[56]. Y ello porque resulta de especial transcendencia, como venimos manifestando, que el traspaso de información del procedimiento al proceso se lleve a cabo con todas las garantías. En este sentido, resulta muy sencillo determinar el carácter delictivo de una deuda si esta supera considerablemente la cuantía delictiva, debiendo orientarse, en consecuencia, el procedimiento tributario, no a la cuantificación de la deuda, ni a recabar material probatorio, sino a remitir cuanto antes el tanto de culpa, a los efectos de tramitar un proceso penal con todas las garantías. Ya que no se trata solo, que también, de las relaciones entre procedimiento y proceso sino de la necesidad de cuantificar exactamente la obligación tributaria defraudada, lo que condiciona esta suerte de relaciones.

Por otra parte, si tratáramos de extrapolar el derecho alemán a nuestro ordenamiento, en una pretensión de penar todas aquellas infracciones dolosas

[56] Así lo manifiesta IGLESIAS CAPELLAS para quien, "*Mientras que exista un umbral económico a partir del cual la infracción tributaria adquiera relevancia penal, para garantizar los derechos e intereses que sirven al administrado, a la Administración y a la jurisdicción, se ha de regular adecuadamente el tránsito entre la fase administrativa y la judicial, estableciendo con precisión tanto los efectos de la litispendencia penal sobre las autotutelas administrativas, como los efectos de la aplicación prejudicial de la norma tributaria por la que el Juez ha de instruir el proceso penal*". IGLESIAS CAPELLAS, J., "La litispendencia del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública", o*p. cit.* pág. 42. En el mismo sentido, LÓPEZ MARTÍNEZ, J., "Naturaleza y alcance del procedimiento de inspección tributaria y sus repercusiones con el delito y el proceso penal", *op. cit.* Pág. 382.

sin atender a ninguna cuantía[57], nos llevaría a varios problemas que aquí no podemos dejar más que apuntados. El primero de ellos supondría un colapso en la Jurisdicción Penal, por cuanto, al retraso habitual al acudir a la vía jurisdiccional, le añadiríamos una suma de incontables "delitos" a juzgar. Siendo otro de los problemas la falta de formación para juzgar este tipo de delitos que encontramos entre los Jueces y miembros de la jurisdicción penal, que deben recabar -como también se ha dicho- el auxilio de los órganos de la Administración Tributaria, lo que nos lleva también a la problemática, ya planteada, acerca de la actuación de los Inspectores de Hacienda -en más ocasiones de las que sería de desear los mismos que han instruido el procedimiento- como peritos[58].

Por lo que respecta al elemento subjetivo -dolo o ánimo de defraudar-, debemos señalar que se trata de otro elemento del tipo que, junto al objetivo, debe concurrir para que un ilícito administrativo revista la gravedad que precisa la intervención del sistema penal. El dolo supone el elemento subjetivo del delito en tanto que, en virtud del artículo 10 del Código Penal "*son delito las acciones u omisiones dolosas o imprudentes penadas por la Ley*".

Para un sector mayoritario de la doctrina, en el Derecho Penal el dolo es definido como una acción u omisión en la que se requiere "*conocer y querer la realización de la situación objetiva descrita por el tipo de injusto*"[59]. Al definir el dolo tenemos que hacer alusión a sus dos elementos, cognitivo y volitivo, los cuales implican, respectivamente, comprender, de forma objetiva, los elementos que

[57] No debemos dejar pasar por alto la oportunidad de poner especial énfasis en la idea en que un solo céntimo es determinante para la transformación de una mera defraudación a un delito.

[58] Para un estudio en mayor profundidad de la figura de los Inspectores de Hacienda como testigos/peritos, que comentaremos más adelante, recomendamos la lectura de ESEVERRI MARTÍNEZ, E., "La actuación de la Agencia Tributaria en el delito fiscal", *op. cit.*

[59] MIG PUIG, S., *Derecho Penal Parte General,* 8ª edición, Barcelona, Reppertor, 2010. También, en el mismo sentido, MUÑOZ CONDE, F. *Derecho Penal, Parte General,* 6ª Edición, Valencia, Tirant lo Blanch, 2015.

caracterizan la conducta típica; y, en cuanto al elemento volitivo, como la voluntad del sujeto de llevar a cabo la acción[60]. En este sentido, es importante destacar[61] que el desconocimiento de la norma tributaria no tiene cabida a efectos de una posible defensa frente a la comisión de un delito de ésta naturaleza. Y lo anterior dado que el delito fiscal es un tipo exclusivamente doloso que no admite formas imprudentes de comisión (actúa con dolo quien sabe lo que hace y quiere hacerlo)[62]. El tipo requiere defraudar a la Hacienda Pública mediante dolo o engaño. Y, todo ello, pese a que para SERRANO GÓMEZ Y SERRANO MORILLO *"el sistema tributario es tan complejo que son perfectamente posibles tanto el error de tipo como el error de prohibición, vencible o invencible"*[63].

No obstante, no podemos estar de acuerdo con la anterior afirmación en tanto que, desde nuestra perspectiva, de caber el error en el tipo en la figura del delito fiscal se darían muchas coartadas facilitando la elusión fiscal ya que la norma es muy numerosa y compleja[64] y no serían pocos quienes, alegando esa complejidad, trataran de eximir el cumplimiento de la norma. Precisamente la complejidad de nuestro sistema tributario, con una normativa extremadamente extensa, de difícil interpretación -incluso para los estudiosos del ordenamiento jurídico-, y tan casuística y cambiante, -además de sus múltiples regulaciones tanto autonómicas o locales de cada tributo- hacen imposible que se pudiera regular un error de tipo en este delito, y ello en la medida en que la aridez de la

[60] Para un mejor análisis de los elementos del tipo recomendamos la lectura de CISNEROS GONZÁLEZ, JM., "El delito fiscal, análisis del tipo" Tesis doctoral, Universidad de Granada, 2021, págs. 200 y ss.

[61] Más allá de la máxima de *"el desconocimiento de la norma no exime de su cumplimiento"*.

[62] DELGADO SANCHO, CD., "La participación del extraneus en el delito fiscal", en *Revista Crónica Tributaria*, núm. 169, 2018, pág. 41.

[63] SERRANO GÓMEZ A/SERRANO MAÍLLO A "La reforma de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social", en *Revista de Derecho UNED* núm. 14/2014, Madrid, 2014, pág. 23.

[64] MARTÍ ANGULO, J.L., La conexión entre el procedimiento tributario y el proceso penal. Las actuaciones de la Administración tributaria ante el delito contra la Hacienda Pública", *op. cit.*, pág. 130.

norma que venimos denunciando, lleva a múltiples errores, fruto, por otro lado, de sobrecargar a los contribuyentes de las obligaciones que lleva aparejadas el deber de autoliquidar.

c. La naturaleza del delito fiscal. Consideraciones acerca del bien jurídico protegido.

Los delitos contra la Hacienda Pública tienen la consideración de delitos pluriofensivos[65]. En este sentido, encontramos diferentes tesis acerca de cuál es el bien jurídico protegido en el delito fiscal[66]. Entre ellas, vamos a mencionar, por su especial relevancia, la tesis patrimonialista, para la cual el bien jurídico protegido en el delito de defraudación tributaria es el patrimonio de la Hacienda Pública; la tesis funcionalista, que gira en torno a la importancia de la función de la actividad financiera; y, por último, siguiendo a MARTÍNEZ LAFUENTE, tenemos la tesis de la solidaridad, o aquella relativa al tributo y al deber de contribuir al sostenimiento del gasto público[67].

El Tribunal Supremo, en su sentencia de 19 de mayo de 2005[68], señala que "*el bien jurídico protegido del delito contra la Hacienda Pública, está íntimamente relacionado con el artículo 31 de la Constitución Española en orden a la función que los tributos han de desempeñar en un Estado Democrático de Derecho, al exigir una*

[65] Un delito pluriofensivo es aquel que atenta contra más de un bien jurídico protegido.

[66] En este sentido, "*En la doctrina científica española la determinación del bien jurídico protegido en los delitos contra la Hacienda Pública constituye uno de los aspectos más discutidos, hallándose dividida entre quienes sostienen la tesis patrimonialista y quienes sostienen la tesis funcionalista, distinguiéndose dentro de esta última otras dos: la tesis funcional y la tesis de las funciones del tributo*". En MARTÍNEZ LAFUENTE, A,. *Precisiones jurisprudenciales sobre el delito contra la Hacienda Pública,* Ed. Civitas, 2019, pág. 40.

[67] *Ibidem.* pág. 41.

[68] Sentencia del Tribunal Supremo núm. 643/2005, de 19 de mayo de 2005.

contribución de todas las personas a los gastos públicos según la capacidad económica del contribuyente mediante un sistema tributario justo, de igualdad y progresividad".

Para autores como BERTRÁN GIRÓN, no tiene cabida la tesis patrimonialista, en la que el bien último a proteger es el patrimonio de la Hacienda Pública y ello porque, de ser así, de buscar esa mayor protección, no se acudiría a la norma penal, ya que, para este autor, hay mayores garantías de cobro en vía administrativa. Lo anterior implica, siguiendo la teoría de BERTRÁN GIRÓN, que de ser este el bien jurídico protegido, no se encontraría la regulación de esta figura en el Código Penal, sino en la Ley General Tributaria, dado que es en ésta donde se hallaría una regulación más favorable a los fines recaudatorios, debido, entre otros factores, a la autotutela ejecutiva de la Administración Tributaria[69].

Esta posición atiende a la protección del tributo como expresión de los intereses económico-sociales que, en última instancia, protegen la actividad gestora de la Administración tributaria que se traduce en la recaudación, siendo, en consecuencia, el bien jurídico protegido, la propia Hacienda Pública como expresión del ingreso y del gasto público que se regula en el artículo 31 de la Constitución[70].

Precisamente debido a esa potestad de la Administración, y a la preocupación del legislador para que ésta actúe incluso en los supuestos en que, según nuestra normativa procesal, debía suspenderse al amparo de lo que se determinara en el proceso penal, nos parece más acertado señalar, como bien jurídico protegido el patrimonio de la Hacienda Pública. Máxime cuando en la

[69] BERTRÁN GIRÓN, F. "Actuaciones Post-Ejecutivas En Los Delitos Contra La Hacienda Pública y Contra La Seguridad Social: La Regularización" Tesis doctoral. Universidad de Almería, 2019, pág. 76.

[70] MARTÍ ANGULO, J.L., La conexión entre el procedimiento tributario y el proceso penal. Las actuaciones de la Administración tributaria ante el delito contra la Hacienda Pública.", *op. cit.*, pág. 365.

propia reforma de esta figura delictiva se llevan a cabo actuaciones para dotar de ejecutividad a liquidaciones que, de conformidad con la propia norma, son provisionales[71], pues dependen del resultado del proceso penal; y ello con la finalidad de aumentar sus posibilidades de recaudación, lo que desde nuestro punto de vista, no hace sino evidenciar la voluntad del legislador de sobreproteger el patrimonio de la Hacienda Pública. No podemos olvidar que la reforma acometida en torno a la figura del tipo delictivo objeto de este estudio gira en torno a facilitar las posibilidades de recaudación de la deuda[72].

Considerar que el bien jurídico protegido en el delito de defraudación tributaria es la lesión a un deber constitucional de contribuir al sostenimiento del gasto público y que por esa razón no se protege tanto el propio patrimonio de la Hacienda Pública, no nos parece correcto. Y ello, entre otras razones expuestas, en tanto que se fija un umbral diferenciador del delito frente a la mera defraudación tributaria. Desde esta óptica, habría que atender al desvalor de la acción de defraudar, independientemente del desvalor del resultado para entender que lo que en última instancia se está protegiendo es el deber de contribuir. Es más, que exista ese umbral económico que implica una mayor respuesta por parte del Estado, hace evidenciar que el interés que persigue toda esta normativa gira en torno al carácter monetario del bien jurídico protegido, pues se ve claro que cuanto mayor es este más importancia tiene el quebranto de la norma. Así, en los casos en los que se incurra en una infracción tributaria muy grave, por concurrir elementos como la ocultación, no serían de tal importancia

[71] El artículo 101.4.c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, califica las liquidaciones vinculadas a delito como liquidaciones provisionales.

[72] También, es este sentido, CARRETERO SÁNCHEZ, para quién "*El bien jurídico que protege el delito fiscal, según su criterio, es la solidaridad ciudadana en el sostenimiento de gastos públicos y no el mero interés patrimonial de la Hacienda Pública*", en CARRETERO SÁNCHEZ, A., "La nueva reforma de los delitos contra la Hacienda Pública: un paso firme contra el fraude fiscal", en diario la Ley núm. 8027, 2013, pág. 1.

como aquellas que, por superar un importe sin que exista ningún elemento de carácter subjetivo que lo revista de mayor gravedad, *per se* conllevarían una respuesta más represiva del ordenamiento jurídico.

Finalmente, atendiendo al sujeto pasivo del delito podemos diferenciar dos posturas: para los que consideran que el sujeto pasivo es la Hacienda Pública, el bien jurídico protegido será, como venimos afirmando, su patrimonio; mientras que, para los defensores del deber de contribuir como bien jurídico protegido, serán considerados sujetos pasivos todos los ciudadanos españoles[73].

d. El nacimiento del delito.

Parece claro que el delito de defraudación tributaria nace en el momento en que expira el plazo del período voluntario de pago sin ingreso[74], dado que, mientras subsista el referido período, el obligado puede desistir en cualquier momento[75].

En cuanto a su consumación, para BERTRÁN GIRÓN el delito no se consuma hasta que la Administración liquida, siendo esta liquidación el inicio del *iter*

[73] CARCELLER GARRIDO, J.C., "La continuidad delictiva en el delito fiscal (II)", en *Revista Tribuna Fiscal* núm. 261, 2012, pág. 5.

[74] O en sus modalidades de comisión mediante obtención indebida de devoluciones o disfrute de beneficios fiscales.

[75] Por ejemplo, si el tributo objeto de defraudación se ha autoliquidado, se puede presentar una autoliquidación complementaria; o, en caso en que se haya presentado autoliquidación sin ingreso, se puede proceder al pago antes de la finalización del período voluntario. En este sentido, se puede consultar, SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., "Reforma parcial de la LGT operada por la Ley 34/2015", en *Revista de Contabilidad y Tributación,* CEF, número 391, 2015, pág. 127; o LINARES, M.B., *El delito de defraudación tributaria*, *op. cit.,* pág. 369.

criminis[76]. No podemos mostrar conformidad con esta afirmación ya que, desde nuestro punto de vista, el delito se consuma en el mismo instante en que se deja de ingresar la deuda o se obtiene indebidamente una devolución[77].

Y todo ello se debe a que, desde nuestra perspectiva, el delito contra la Hacienda Pública no es una infracción, como venimos señalando, que por razón de la cuantía y del ánimo defraudatorio se torne en una figura delictiva. Antes al contrario, de llevarse a cabo, el delito fiscal es tal desde el mismo momento de su comisión, que no es otro que desde que se deja de ingresar la deuda y no se procede, en tiempo y forma, a la regularización de la misma[78].

Si bien es cierto que la comisión del delito se produce, como venimos señalando, cuando se lleva a cabo la acción típica, culpable y punible de dejar de ingresar o de obtener indebidamente devoluciones; es más cierto que la calificación como delito solo puede darse tras la obtención de una sentencia condenatoria. No obstante, la deuda tributaria, adquiere la calificación de delito, en el momento en que se dicta la sentencia condenatoria, retrotrayendo el momento de su consumación al origen de la deuda.

[76] *Vid.* BERTRÁN GIRÓN, F., "El proyecto de ley de reforma del art. 305 del Código Penal: principales novedades", en *Revista Carta Tributaria Monografías,* 2012, pág. 4.

[77] Y ello en la medida que "*el delito fiscal, no es una infracción tributaria que se transforma en un delito por razón de su cuantía, sino que, desde su consumación, se trata de un delito. Con la salvedad que, en la mayoría de los casos, su detección se produce en sede tributaria, lo que supone la posible actuación de dos órdenes distintos*". MARTÍ ANGULO, J.L., La conexión entre el procedimiento tributario y el proceso penal. Las actuaciones de la Administración tributaria ante el delito contra la Hacienda Pública", *op. cit.* pág. 6.

[78] Sobre este punto se llevará a cabo un análisis con mayor detenimiento en un momento posterior de este capítulo al analizar la naturaleza jurídica de la regularización como elemento del tipo.

3. La evolución de las interconexiones de los procedimientos tributarios y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.

a. La Ley General Tributaria de 1963.

Hay demasiadas reformas en la vida del delito fiscal[79], "*quizá la razón de ello consista, como dice el magistrado SOLAZ SOLAZ, en el deseo del legislador de primar la recaudación, haciendo pasar a un segundo plano el régimen sancionador por respeto al principio de intervención mínima*"[80]. Parece ser que no resulta tan novedoso el fijar el fin último en la recaudación como objetivo en torno al que han girado todas las reformas de esta figura delictiva.

De esta forma, el delito contra la Hacienda Pública es uno de los tipos delictivos que a más modificaciones se ha enfrentado a lo largo de su recorrido histórico, "*el legislador parece guiarse por el método ensayo-error*"[81] en la configuración de esta figura. Durante la vigencia de la Ley General Tributaria de 1963[82], el delito fiscal se conocía como delito de ocultación fraudulenta de bienes e industria, que será por medio de la Ley 50/1977 de Medidas Urgentes de reforma fiscal, cuando cambie su denominación a delito fiscal o delito de

[79] El presente trabajo se centra, principalmente, en las últimas reformas introducidas en las relaciones entre los procedimientos de regularización tributaria y el proceso penal por delito fiscal. Para un mejor análisis de estas recomendamos, entre otros, el magnífico trabajo de LITAGO LLEDÓ, R., "Un nuevo modelo de relaciones entre los procedimientos tributarios y el proceso penal por delito fiscal", en *Revista Crónica Tributaria*, número 165,2017.

[80] CARRETERO SÁNCHEZ, A., "La nueva reforma de los delitos contra la Hacienda Pública: un paso firme contra el fraude fiscal", *op.cit.*, 2013, pág. 3.

[81] MERINO JARA, I., y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., "Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho Penal", en *Revista Diario La Ley* núm. 8072, 2013, pág. 1.

[82] Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

defraudación tributaria[83], siendo en la actualidad conocido como delito contra la Hacienda Pública.

Del mismo modo que se ha modificado su denominación con las distintas reformas que ha ido sufriendo, se han alterado, en más ocasiones de las que sería de aconsejar, tanto sus elementos del tipo como su tramitación. Hemos visto que en anteriores regulaciones carecía de los elementos objetivo y subjetivo del tipo, o se han producido modificaciones en su tramitación tales como la necesaria paralización de las actuaciones de inspección tras la aparición de la *noticia criminis,* entre otras.

Durante la vigencia de la Ley General Tributaria de 1963, el precepto penal relativo al delito fiscal se regulaba en el artículo 319 del Código Penal vigente en ese mismo año. En esa regulación se desprendía que la intervención de los Jueces y Tribunales por este tipo delictivo únicamente estaba prevista para las situaciones en las que así lo requerían los funcionarios de la Hacienda Pública, debiendo abstenerse, en caso contrario, de intervenir.

En ese tiempo que estuvo en vigor el delito de ocultación de bienes e industria se seguía el sistema de declaración por el sujeto pasivo y liquidación por la Administración Tributaria[84], sin embargo, es a partir de este momento

[83] De modo que, "*La figura del delito fiscal introducida en el artículo 319 del Código Penal, mediante la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, en sustitución del antiguo delito de ocultación fraudulenta de bienes o industria, ha requerido para su plena consolidación en nuestro ordenamiento la superación de los defectos iniciales de su construcción y la formación de una doctrina jurisprudencial elaborada mediante su aplicación por los Tribunales.*" Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social.

[84] No hasta la Orden de 18 de febrero de 1941, BOE número 68 de 20 de marzo de 1941, cuando se impone por primera vez el sistema de declaración-liquidación. Mientras que la Ley 41/1964

cuando se empieza a implantar el sistema de autoliquidación, por medio del cual se descarga a la Administración de las obligaciones de cuantificar, pasándolas al obligado tributario, con las dificultades que conlleva el complejo sistema normativo del ordenamiento jurídico tributario que venimos denunciando y que hace posible que se incurra muy fácilmente en errores, que por supuesto serán sancionados.

En este punto, la tipificación del delito comienza a orientarse en torno a la necesidad de favorecer la recaudación de los tributos, utilizando en este caso el ordenamiento penal a modo de extensión del sistema sancionador tributario *"lo que entendemos, excluye su finalidad originaria, como era la represión y castigo de los delitos en general, constituyendo un posible plus de castigo junto a las sanciones que podían ser impuestas por la Administración Tributaria"*[85].

La recaudación quedaba garantizada en tanto que no se paralizaban las actuaciones de la Administración Tributaria ante la aparición de indicios de delito y, de igual modo, la instrucción -como continúa ocurriendo actualmente- se veía realizada completamente en su totalidad en sede de la inspección, donde no eran de aplicación los principios garantes del ordenamiento penal, como hemos visto, facilitando en todo caso -cuando no realizando por completo- la instrucción necesaria para el posterior enjuiciamiento.

Obviando el elemento cuantitativo del tipo, se daba traslado de todas aquellas "ocultaciones", ante el requerimiento del funcionario, que se entendían como intento de defraudación, lo que parece dejar entrever una primera aproximación a lo que más tarde se consolidaría como elemento subjetivo del delito, el dolo o *animus defraudandi.*

de 11 de junio instauró por primera vez el sistema de autoliquidación. MARTÍ ANGULO, J.L., "La conexión entre el procedimiento tributario y el proceso penal. Las actuaciones de la Administración tributaria ante el delito contra la Hacienda Pública.", *op. cit.* pág. 85.

[85] *Ibidem,* pág. 136.

b. Ley 50/1977 de Medidas Urgentes de reforma fiscal.

El deseo creciente de proteger la acción administrativa de cobro de la deuda tributaria ha venido marcando la evolución del delito fiscal, también desde su aparición en la Ley 50/1977 de Medidas Urgentes de reforma fiscal. Se ha tratado siempre de independizar de la acción penal de los tribunales, cuyo lento proceder entorpece la exitosa conclusión de los expedientes tributarios, con el consiguiente regocijo[86] de los defraudadores[87].

En la Ley General Tributaria vigente en 1977, la única legitimada para denunciar la comisión de un presunto delito contra la Hacienda Pública era la Administración Tributaria, con el requisito de hacerlo en el momento en que obtuviera una liquidación firme en vía administrativa, es decir, confirmada, en su caso, por el Tribunal Económico Administrativo Central[88]. Era en ese momento cuando se podía remitir el tanto de culpa al Ministerio Fiscal para que instruyera el procedimiento oportuno para el posterior enjuiciamiento del posible delito de defraudación tributaria. Regía, en ese momento, el sistema de

[86] *Vid.* LÓPEZ LÓPEZ, A.M., "Acción penal y recaudatoria en el nuevo Título VI Ley General Tributaria", en *Revista Diario la Ley,* núm. 8939, 2017, pág. 1.

[87] Como se puede observar, la distinta situación en la que se coloca al presunto delincuente fiscal frente al mero infractor, ha venido preocupando desde siempre al legislador, no siendo novedoso por tanto el objeto de la reforma acometida en la Ley General Tributaria en 2015 de situar al defraudador en la misma posición del delincuente fiscal.

[88] Para un estudio en mayor detalle nos remitimos a los trabajos de DELGADO SANCHO, C.D., "La nueva configuración del delito fiscal tras la aprobación de la Ley 34/2015: la autoincriminación del sujeto inspeccionado", en *Revista Nueva Fiscalidad*, núm. 1, 2019, pág. 135; LÓPEZ MARTÍNEZ, J., "Naturaleza y alcance del procedimiento de inspección tributaria y sus repercusiones con el delito y el proceso penal", *op. cit.* pág. 368; HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS J.M "Prejudicialidad penal y Delito fiscal", en *Revista Diario La Ley*, núm. 7741, 2011, págs. 1 y ss. Entre otros muchos.

prejudicialidad administrativa, pues las actuaciones de la Administración Tributaria continuaban ante indicios de delito hasta su finalización. Así, aún en el caso en que los Jueces tuvieran conocimiento por terceros de un delito, tenían que esperar a la finalización de las actuaciones administrativas no pudiendo actuar si no mediaba la denuncia de la Administración Tributaria y una liquidación firme[89].

El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 5 de noviembre de 1991 consideró que la Ley 50/1977 establecía un requisito de procedibilidad previo a la acción penal (la necesaria resolución del Tribunal Económico Administrativo Central para denunciar el delito). Por tanto, además de ser un requisito de procedibilidad, se trataba de una suerte de prejudicialidad administrativa[90].

Rige, por tanto, desde 1977 y hasta 1985 un sistema de prejudicialidad administrativa/tributaria en el que la única legitimada para interponer la

[89] MARTÍ ANGULO, J.L., La conexión entre el procedimiento tributario y el proceso penal. Las actuaciones de la Administración tributaria ante el delito contra la Hacienda Pública", *op. cit.* pág. 9.

[90] En este sentido, resulta clara la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 2017 en tanto que, al hacer un recorrido relativo a los distintos sistemas de prejudicialidad que se han dado, concretando, en cuanto a la prejudicialidad administrativa que: "*Dicho artículo 37 impuso la llamada prejudicialidad administrativa, régimen de la condición objetiva de procedibilidad o presupuesto de procedibilidad de carácter administrativo tributario que se caracterizaba por dos notas:*

a) Los delitos fiscales solo eran perseguibles a instancia de la Administración, por lo que la iniciación del proceso penal quedaba condicionada a la existencia de un procedimiento tributario previo.

b) La presentación de la denuncia por el Delegado de Hacienda ante el Ministerio Fiscal se condicionaba a que hubieran adquirido firmeza las actuaciones administrativas o hubiera recaído resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, y con ello se establecía la necesidad de un previo acto de liquidación tributaria.

Por consiguiente, la competencia y los principios aplicables en la determinación de la cuantía de la cuota tributaria no suponían ninguna excepción respecto del régimen normal de fijación de la cuota tributaria", pág. 6.

denuncia por delito era la Administración Tributaria en tanto contara con una liquidación firme. Firmeza, por otro lado, que no aportaba nada en tanto que no eximía al Juez penal de la posibilidad de revisarla y ajustarla a la sentencia[91].

Quedando así, el orden penal, supeditado a la labor recaudatoria, pues únicamente cuando la Administración Tributaria lograba su objetivo recaudador, obteniendo una liquidación firme, se remitía el tanto de culpa. La acción penal quedaba, por tanto, como una mera extensión del procedimiento sancionador, que no solo se había iniciado, sino que había concluido con la imposición de sanción mediante, incluso, la coacción de la utilización del uso, posteriormente, de la vía penal[92].

En este sistema se producía, irremediablemente, una vulneración del principio del *non bis in idem* en tanto que se imponía una sanción administrativa y posteriormente una pena por los mismos hechos y al mismo sujeto[93].

A mayor abundamiento, en aquellos casos en que la aparición de la *notitia criminis* tuviera lugar en el curso del procedimiento sancionador, este, lejos de tener que finalizar, debía continuar las actuaciones hasta la imposición de la correspondiente sanción. En idéntico proceder se tramitaba el procedimiento de inspección tributaria, en la medida en que era necesaria una liquidación firme, pues el objetivo, como venimos diciendo, era no dilatar excesivamente las posibilidades de recaudación.

---

[91] HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS J.M., "Prejudicialidad penal y Delito fiscal", o*p. cit.,* pág. 2.

[92] *Vid.* MARTÍ ANGULO, J.L., "La conexión entre el procedimiento tributario y el proceso penal. Las actuaciones de la Administración tributaria ante el delito contra la Hacienda Pública", *op. cit.,* pág. 149.

[93] *Vid.* DELGADO SANCHO, C.D., "La nueva configuración del delito fiscal tras la aprobación de la Ley 34/2015: la autoincriminación del sujeto inspeccionado", *op. cit.,* pág. 114.

c. Ley Orgánica 2/1985 de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública.

El sistema de prejudicialidad tributaria se suprimió con la entrada en vigor de la Ley 2/1985 de reforma del Código Penal. Llegados a este punto, la Administración Tributaria tenía la obligación de comunicar los indicios de delito en el mismo momento en que apareciera la *notitia criminis,* paralizando de este modo las actuaciones con la correspondiente remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal. El procedimiento administrativo, en consecuencia, quedaba paralizado pendiente del resultado del proceso penal. El procedimiento sancionador quedaría paralizado en aras a garantizar el principio *non bis in idem;* mientras que, por su parte, el procedimiento de regularización se paralizaría por el principio de seguridad jurídica[94], así como por la propia prevalencia del orden penal[95]. Rige, en ese momento, un sistema de prejudicialidad penal.

Primaba por tanto la decisión del juez penal, que debía pronunciarse acerca de la existencia o no de delito y condenar, en el caso de su existencia, por la comisión de un delito fiscal, imponiendo la pena que el Código penal estableciese.

---

[94] Al respecto de la seguridad jurídica en los delitos contra la Hacienda Pública, recomendamos la lectura de LITAGO LLEDÓ, R., "Seguridad jurídica y delito contra la hacienda pública" en MARTÍN LÓPEZ, J., y PÉREZ BERNABEU, B., (Directores) en la obra colectiva *Seguridad jurídica y derecho tributario: presente y futuro,* Ed. Aranzadi, 2019.

[95] LÓPEZ MARTÍNEZ, J., "Naturaleza y alcance del procedimiento de inspección tributaria y sus repercusiones con el delito y el proceso penal", *op. cit.,* pág. 368. En estos términos se pronuncian HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS indicando que desde 1985 y en adelante rige un sistema de prejudicialidad penal. Ante indicios de delito la Administración Tributaria tenía que paralizar el procedimiento sancionador, en virtud del principio *non bis in idem*, y esperar a la sentencia del juzgado de lo penal. También había que paralizar el procedimiento de liquidación. Esto tenía su fundamento en el principio de seguridad jurídica y de prevalencia de la jurisdicción penal. HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS J.M "Prejudicialidad penal y delito fiscal", o*p. cit.,* pág. 3

Esta prevalencia del proceso penal, así como la paralización de los procedimientos tributarios, de regularización, de inspección, de recaudación y sancionador, se mantiene de una forma u otra durante el desarrollo de las siguientes normas tributarias, así, como veremos en el siguiente epígrafe de este capítulo, con la Ley General Tributaria de 2003, continúa este sistema en el que, con la aparición de la *notitia criminis*, se debe remitir el tanto de culpa a la jurisdicción penal tan pronto como se tenga indicios de la comisión de un posible delito contra la Hacienda Pública[96].

[96] Esa regulación era la contenida en el texto originario del artículo 180 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que quedaba regulado de la siguiente forma:

"Artículo 180. Principio de no concurrencia de sanciones tributarias.

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 que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa.

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

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

3. La realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas.

Entre otros supuestos, la sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el artículo 191 de esta ley será compatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 194 y 195 de esta ley.

Asimismo, la sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el artículo 198 de esta ley será compatible con las que procedan, en su caso, por la aplicación de los artículos 199 y 203 de esta ley.

4. Las sanciones derivadas de la comisión de infracciones tributarias resultan compatibles con la exigencia del interés de demora y de los recargos del período ejecutivo".

En caso de que estuviera iniciado, como más adelante veremos y como ya se ha mencionado, el procedimiento sancionador debía paralizarse en ese mismo instante de aparición de indicios de delito, y ello debido, como hemos señalado, al principio *nom bis in idem*. Este principio, que también abordaremos, constituye uno de los principios fundamentales del derecho penal y, de conformidad con este, se prohíbe la imposición de dos sanciones por un mismo hecho a un solo sujeto. Por tanto, iniciado el proceso penal por delito fiscal, se debía paralizar el procedimiento sancionador iniciado, ya que se podía dar la circunstancia de que se sancionara el hecho en vía administrativa y se penara el delito posteriormente en sede penal, atentando así de manera grave contra uno de los pilares de nuestro sistema.

El delito fiscal pasa a ser perseguible de oficio y a instancia de parte y se suspenden, por primera vez, las actuaciones de la Administración Tributaria ante indicios de delito[97]. Esto es, ya no se debe obtener una resolución que de firmeza a la liquidación para poder, únicamente la Administración, denunciar la presunta comisión de un delito contra la Hacienda Pública, antes al contrario, al paralizar las actuaciones se está impidiendo a la Administración continuar las mismas hasta la liquidación.

Posteriormente, por medio de la reforma de la Ley General Tributaria operada en 1985[98], que introduce un apartado sexto al artículo 77[99] por medio del

[97] DELGADO SANCHO, C.D., "La nueva configuración del delito fiscal tras la aprobación de la Ley 34/2015: la autoincriminación del sujeto inspeccionado", *op. cit.,* pág. 115. En el mismo sentido, se manifiesta este autor en DELGADO SANCHO, C.D., "La fase preprocesal en el delito fiscal" *op. cit.* págs. 2 y 3.

[98] Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.

[99] Apartado sexto del artículo 77 de la Ley General Tributaria de 1985 que tiene la siguiente redacción: "*6. En los supuestos en que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la*

cual, ante indicios de delito, se deberían paralizar las actuaciones por parte de la Administración Tributaria y remitir el correspondiente tanto de culpa[100], dando origen al sistema que antecede al Título VI de la Ley General Tributaria vigente actualmente.

En su regulación en la norma penal, el delito fiscal pasa a regularse en el actual artículo 305 del Código Penal, pues hasta ese momento se encontraba recogido en el artículo 349[101] de ese mismo Código. La finalidad, con esta

Hacienda Pública regulados en el Código Penal, la Administración pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento sancionador mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme.

La sanción de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa.

De no haberse estimado la existencia de delito, la Administración continuará el expediente sancionador en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados."

[100] MARTÍ ANGULO, J.L., "La conexión entre el procedimiento tributario y el proceso penal. Las actuaciones de la Administración tributaria ante el delito contra la Hacienda Pública.", *op. cit.*, pág. 8 y ss.

[101] El artículo 349 del Código Penal de 1985, en su anterior redacción a la otorgada por la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública, tenía la siguiente regulación, que a efectos meramente comparativos con la actual configuración del delito fiscal transcribimos:

"*Artículo 349: El que defraude a la Hacienda estatal, autonómica o local, eludiendo el pago de tributos o disfrutando indebidamente de beneficios fiscales, siempre que la cuantía de la cuota defraudada o del beneficio fiscal obtenido exceda de 5.000.000 de pesetas, será castigado con la pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.*

A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el párrafo anterior, si se tratare de tributos periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo y, si éste fuere inferior a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás tributos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

regulación, era evitar a toda costa la instrucción en sede administrativa del delito contra la Hacienda Pública. Puesto que, cuanto más extenso fuera el procedimiento inspector, más se estaría contaminando el posterior proceso penal, dado que, como venimos señalando, no se podía "alargar" sobremanera el procedimiento inspector a los efectos de lograr toda la carga probatoria que posteriormente se remitiera a la sede penal, facilitando al completo, como venimos denunciando, la instrucción, con la obtención de pruebas bajo principios que no son propios del *Ius Puniendi*.

4. La situación previa al Título VI de la Ley General Tributaria.

Bajo el "*principio de no concurrencia de sanciones tributarias*" que regulaba el artículo 180 de la Ley General Tributaria de 2003[102] "*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 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*"[103].

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de tres a seis años." Como podemos observar, ya se comprende el elemento cuantitativo del delito, debiendo este superar una cuantía determinada para que la infracción fuera considerada delito; entendemos, igualmente, que al utilizar el verbo defraudar se está haciendo alusión al elemento subjetivo o doloso.

[102] Que ha seguido operando hasta la entrada en vigor de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que introduce el Título VI que pasa a regular las actuaciones tributarias ante supuestos de delito.

[103] Para continuar señalando, "*La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa. De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria*

Lo anterior viene a suponer que, en el mismo momento en que se apreciaran indicios de delito, la Administración Tributaria estaba obligada a paralizar inmediatamente las actuaciones y remitir el tanto de culpa al Ministerio Fiscal, y ello porque de ese modo, como comentábamos en el primero de los apartados del presente capítulo, se evitaba "utilizar" el procedimiento administrativo de inspección como una fase preprocesal o un subproceso, como se ha venido a llamar, evitando que se recopilasen toda serie de pruebas, de carácter autoincriminatorio, que posteriormente sirvieran de base para una posible condena en sede judicial[104].

iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes.

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

3. La realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas.

Entre otros supuestos, la sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el artículo 191 de esta ley será compatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 194 y 195 de esta ley.

Asimismo, la sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el artículo 198 de esta ley será compatible con las que procedan, en su caso, por la aplicación de los artículos 199 y 203 de esta ley.

4. Las sanciones derivadas de la comisión de infracciones tributarias resultan compatibles con la exigencia del interés de demora y de los recargos del período ejecutivo." Artículo 180 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, vigente hasta 2015.

[104] De nuevo, *Vid.* Entre otros, DELGADO SANCHO, C.D., "La fase preprocesal en el delito fiscal", o*p. cit.,* pág. 10; IGLESIAS CAPELLAS, J., "La litispendencia del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública", *op. cit.,* pág. 32; LÓPEZ MARTÍNEZ, J., "Naturaleza y alcance del procedimiento de inspección tributaria y sus repercusiones con el delito y el proceso penal", *op. cit.,* pág. 2170; GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.L., "Los efectos de la apreciación de indicios de delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios", *op. cit.,* pág. 69.

Así, las actuaciones de naturaleza administrativa -el procedimiento inspector-, quedarían paralizados a la espera de la sentencia en sede judicial -o, en su caso, el sobreseimiento o archivo de las actuaciones-. Únicamente en el supuesto en que la sentencia fuera absolutoria, o se obtuviese un sobreseimiento o archivo, el procedimiento inspector podría continuarse desde el punto en que se vio paralizado y, en su caso, de no haberse iniciado podría iniciarse el procedimiento sancionador o, en caso contrario, continuar hasta imponer la correspondiente sanción. Todo lo anterior se debe a la prevalencia del orden penal sobre el administrativo, debida al sistema de prejudicialidad penal que regía durante la vigencia de la Ley General Tributaria actual hasta la reforma que se lleva a cabo en 2015. Prejudicialidad que hacía paralizar toda actuación administrativa a la espera del pronunciamiento en sede penal.

De esa forma, se daba un principio de no concurrencia de sanciones tributarias por medio del cual el orden penal prevalecía sobre el administrativo, imperando las reglas de la cosa juzgada penal, debiéndose ajustar el procedimiento administrativo a los hechos probados en el curso del proceso penal[105].

En el supuesto en que en sede penal no se apreciase delito, se devolverían las actuaciones a la vía administrativa, pudiendo continuar el procedimiento de regularización hasta finalizar con la correspondiente liquidación, ajustada a los hechos considerados probados.

[105] En este caso, "*El artículo 180.1 de la Ley General Tributaria 58/2003, antes de su modificación por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, plasmaba el principio de preferencia absoluta del procedimiento penal sobre el procedimiento sancionador administrativo, y la regla de la cosa juzgada penal" y se regulaba bajo el título "principio de no concurrencia de sanciones tributarias."* En PUEBLA AGRAMUNT, N., "El Tribunal Supremo unifica doctrina sobre la paralización de las actuaciones inspectoras por la prejudicialidad penal", en Revista Quincena Fiscal, núm. 6, 2017, pág. 5.

Con carácter previo a la reforma de 2015, con la remisión del tanto de culpa, se paralizaba no solo el procedimiento de regularización, sino también el procedimiento sancionador, por la prevalencia del orden penal. De esa forma, se respetaba el principio *non bis in idem*, de forma que unos mismos hechos no pudieran ser constitutivos de delito y a su vez imponerse una sanción administrativa. En cuanto a esta prejudicialidad penal, coincidimos con GONZÁLEZ-CUELLAR cuando afirma que *"la prejudicialidad penal o prelación de la Jurisdicción penal vigente en Derecho tributario español se manifiesta en la supremacía del criterio del Juez penal para fijar la cuota tributaria"*[106], y ello en la medida en que, como se ha señalado, al no poder cuantificar, por la remisión del tanto de culpa previa paralización de actuaciones, la cuantía de la deuda se fijaba en el proceso penal, procediendo a su recaudación a través de la responsabilidad civil.

La Ley General Tributaria de 2003 viene a instaurar -o mantener- en su articulado buena parte de los principios de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente[107]. En concreto, se lleva a cabo un alejamiento de la responsabilidad objetiva, dando una mayor relevancia al elemento subjetivo del tipo -culpabilidad-; se excluye la sanción del concepto de deuda tributaria; o se lleva a cabo la separación de procedimientos que tan necesaria venía siendo[108].

Regula, en este sentido, el artículo 180 Ley General Tributaria de 2003 el traslado del tanto de culpa a la jurisdicción penal o la remisión de actuaciones al

[106] GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.L., "Los efectos de la apreciación de indicios de delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios", *op.cit.*, 2018, pág. 71.

[107] Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes BOE núm. 50, de 27 de febrero de 1998.

[108] MARTÍ ANGULO, J.L., "La conexión entre el procedimiento tributario y el proceso penal. Las actuaciones de la Administración tributaria ante el delito contra la Hacienda Pública", *op. cit.*, pág. 697.

Ministerio Fiscal y se incorpora la audiencia previa al obligado tributario antes del traslado del tanto de culpa. No obstante, no permanecerá vigente por mucho tiempo, pues es con la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, cuando se lleva a cabo una modificación de ese artículo 180 de la Ley General Tributaria por medio de la cual se suprime el trámite de audiencia en los expedientes en los que se pusieran de manifiesto indicios de delito. De ese modo, cuando se apreciasen los referidos indicios los órganos de Inspección debían suspender el procedimiento administrativo emitiendo el preceptivo informe en el que se detallaran los indicios, con la consiguiente remisión al Ministerio Fiscal[109]. Parece ser el preludio a la modificación operada por la reforma de 2015, por medio de la cual se suprime el trámite de audiencia con anterioridad a la remisión de la liquidación vinculada al Ministerio Fiscal.

Se suprime el trámite de audiencia por medio de la Ley de prevención del fraude ya que lo contrario, a ojos del legislador, supondría una situación privilegiada para el presunto delincuente fiscal, pues en ningún otro delito de carácter público se condiciona la denuncia o querella a un trámite de audiencia

[109] De esta forma, como señala CALVO VERGEZ, "*Creemos que esta supresión del trámite de audiencia puede resultar positiva, en la medida en que dicho trámite representaba una cortapisa clara al favorecimiento de las investigaciones tributarias de mayor trascendencia. De este modo, se favorece el desarrollo de las actuaciones inquisitivas que pudieran realizarse una vez sea remitido el expediente al Ministerio Fiscal. Resulta no obstante criticable el hecho de que esta nueva disposición introduzca una excepción al régimen de la audiencia previa, como es la relativa a la posibilidad de que la Administración pueda proceder a una determinación unilateral de lo que constituye "red o trama organizada", sin que se establezcan los más mínimos criterios para definir qué se entiende por tal. Se atribuye además a la Inspección la posibilidad de denegar el derecho a la audiencia cuando la misma pueda perjudicar "futuras diligencias de investigación o actuaciones judiciales*". En CALVO VERGEZ, J. "Notas esquemáticas de las principales novedades introducidas por la ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal", en Revista Nueva Fiscalidad, 2007, págs. 19 y 20.

previo al interesado[110]. Se mantiene, tras la reforma operada en 2015, la no concesión del trámite de audiencia, tal y como estaba previsto en la Ley General Tributaria de 2003.

Por tanto, antes de la reforma, la Administración Tributaria, ante indicios de delito se veía obligada a paralizar las actuaciones y remitir el tanto de culpa a la jurisdicción penal, todo ello en virtud del artículo 180 de la Ley General Tributaria vigente en 2003. De lo contrario, de continuar las actuaciones tras la aparición de la *notitia criminis*, se invalidaría el procedimiento, en la medida en que se estaría llevando a cabo un sub proceso, como se ha señalado, tendente a realizar una instrucción previa en sede administrativa, careciendo esas actuaciones de validez. En cualquiera de los casos, de continuar las actuaciones, se debería informar al obligado tributario de esos indicios, en una pretensión artificiosa de revestir de validez el procedimiento administrativo, y ello en la medida en que, solo en ese caso, podía acogerse el obligado investigado a sus derechos a no declarar contra sí mismo o a no aportar pruebas que resultaran autoincriminatorias.

[110] En este sentido, señala el primer informe del observatorio de delito fiscal que se elabora en 2016 que "*El carácter excepcional de este trámite, exigible sólo en el delito fiscal y no en otros delitos de carácter público; el hecho de que en el propio delito fiscal se establezca una desigualdad de trato entre las denuncias que formula la Administración tributaria –dejando sin contenido mecanismos de investigación judicial como el secreto de actuaciones- y las que puedan formular otras Administraciones Públicas (por ejemplo, las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado) que detecten tales indicios; y, principalmente, la posibilidad de que las futuras actuaciones penales se puedan ver perjudicadas y de que se frustre con ello la propia finalidad de la denuncia han llevado a cuestionar la obligatoriedad de este trámite. Los pronunciamientos judiciales a favor o en contra de su obligatoriedad han sido dispares. Alguna Audiencia Provincial ha declarado la nulidad de lo actuado por no cumplir el novedoso trámite por considerar que la aplicabilidad de esta norma no finaliza en el ámbito administrativo sino que afecta a la vía penal mientras que para alguna otra se trata de una norma de puro trámite que no infringe los principios de audiencia, asistencia y defensa*". Primer informe del Observatorio de delito fiscal de diciembre de 2006.

En este punto, debemos recordar que, dada la necesaria paralización de actuaciones a la que venimos aludiendo, resultaba imposible obtener una liquidación tributaria con carácter previo a la finalización del proceso penal. Lo anterior, unido a que todo proceso penal pretende la reparación del daño o perjuicio causado[111], surge la necesidad de que la deuda tributaria -no cuantificada- se vea abocada a mutar su naturaleza a una figura de naturaleza distinta, la responsabilidad civil *ex delito*[112].

Tal y como se desprende de la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2014, tras la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública, lo que se recauda por la Administración Tributaria no es deuda tributaria, puesto que con la paralización de actuaciones no se ha liquidado, por lo que muta la deuda en responsabilidad civil *ex delito*. En puridad, no se está produciendo una mutación de la deuda tributaria, en la medida en que no existía deuda al no haberse podido liquidar por la paralización de actuaciones. Solo en los supuestos en que hubiera una liquidación previa a la condena penal, se estaría produciendo la recaudación de la responsabilidad civil derivada del delito y no se estaría procediendo a la recaudación de la deuda tributaria.

[111] Pues, de conformidad con el artículo 116 del Código Penal, toda persona responsable penalmente de un delito lo es también civilmente del daño causado. La figura de la responsabilidad civil surge para reparar el perjuicio o daño patrimonial ocasionado al sujeto pasivo de un delito. En el supuesto del delito fiscal, la Administración Tributaria tiene un perjuicio económico que se debe reparar por el condenado vía responsabilidad civil, que al coincidir con la cuantía dejada de ingresar, se producía esa mutación del título. De lo contrario, de mantenerse la deuda tributaria, lo cual no resultaba posible de paralizar las actuaciones, e imponerse una responsabilidad civil, se estaría incurriendo en una doble imposición.

[112] Estudiaremos en mayor profundidad la teoría de la mutación del título y los efectos de la misma, así como las implicaciones de la reforma en ella, en un capítulo posterior de nuestro trabajo.

Aún en los supuestos en los que mutara la deuda tributaria a una figura de naturaleza distinta como es la responsabilidad civil, los Jueces y Tribunales para su recaudación, no obstante ese cambio en su naturaleza, se apoyarán en los órganos de la Administración Tributaria para proceder a ejecutarla, como veremos posteriormente cuando tratemos con mayor profundidad[113], la figura de la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública.

En la mayoría de los casos, irremediablemente y como hemos comentado, dada la amplitud y la escasa precisión del concepto "indicios", en más ocasiones de las que era de desear la Administración Tributaria "alargaba" injustificadamente las actuaciones de inspección en sede administrativa, tratando así de recopilar cuanta más información fuera posible a los efectos de engrosar considerablemente el contenido del traslado del tanto de culpa, en el que no se observaba ninguna limitación ni se imponía ninguna incomunicación a la hora de llevar a cabo el "volcado" de información del procedimiento administrativo al proceso penal, en el que no debemos olvidar, rigen principios y finalidades muy diversas.

En este sentido, mientras que en la Ley General Tributaria de 1963 se hablaba de <<hechos declarados probados>>, la Ley General Tributaria de 2003 trata de <<hechos considerados probados>> y ello para hacer extensivo de este modo los efectos a la totalidad de los hechos que en la sentencia no incluyeran como hechos probados expresamente[114]. Así, para GÓNZALEZ-CUELLAR se "*extiende la prejudicialidad penal no solo a los hechos probados por el juez penal, sino*

[113] A lo largo del capítulo cuarto de este trabajo de investigación.

[114] Actualmente, tras la reforma, se hace referencia a *"lo que se determine en el proceso penal en relación con la existencia y cuantía de la defraudación"*.

también a todo el razonamiento jurídico que haya realizado, lo que significa asumir todos los criterios probatorios propios del orden penal"[115].

Finalmente, debemos señalar que, de conformidad con la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de junio de 2010, no podemos confundir el término indicios con la mera sospecha y ello, declara, porque mientras que la sospecha es una circunstancia anímica, el indicio es un vestigio racional, señalado, concretamente que *"la sospecha es tan solo una circunstancia meramente anímica, mientras que el indicio es un vestigio racional que precisa para entenderse fundado hallarse apoyado en datos objetivos, que han de serlo en un doble sentido: en primer lugar, el de ser accesibles a terceros, sin lo cual no puede ser un objeto de control, y en segundo lugar, que han de proporcionar una base real de la que pueda inferirse que existen elementos probatorios del ilícito penal investigado…"*[116].

5. La regulación del delito fiscal en el nuevo Título VI de la Ley General Tributaria.

Debemos comenzar señalando, con carácter previo al estudio de la reforma que introduce todo un Título VI, de nuevo cuño, acerca de las actuaciones y procedimientos de la Administración en supuestos de delito contra la Hacienda Pública que, ante todo, *"vaya por delante que una sociedad democrática debe extirpar el fraude fiscal con todos los medios legales a su alcance"*[117]. Y comenzamos este epígrafe parafraseando a AYATS VERGÉS y DE JUAN CASADEVALL,

[115] GONZÁLEZ -CUELLAR SERRANO, M.L., "Los efectos de la apreciación de indicios de delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios", *op. cit*. pág. 72.

[116] Fundamento jurídico tercero de la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de junio de 2010.

[117] AYATS VERGÉS, M., y DE JUAN CASADEVALL, J., *Informe sobre las novedades introducidas en la nueva regulación del delito fiscal: algunas propuestas de mejora,* Ed. Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2013, pág. 19.

pues no podemos estar más de acuerdo con la anterior afirmación, en tanto que resulta indudable que, a pesar de los numerosos esfuerzos del legislador, los niveles de fraude fiscal en España continúan siendo demasiado elevados[118]. No obstante, lo que nos parece más acertado de cuanto exponen es que, debiendo tener como objetivo erradicar el fraude, debe hacerse "*con todos los medios legales a su alcance*". Y no podíamos dejar pasar desapercibido tan importante matiz puesto que, en un estado democrático como el nuestro, en aras de la encomiable lucha contra una lacra de gran importancia como es el fraude, no todo es válido. Y no puede serlo en la medida en que, teniendo como objetivo evitar un gran perjuicio como es la disminución de la contribución al sostenimiento del gasto público, aquel no puede utilizarse de excusa para anteponer los derechos y garantías de todo contribuyente.

Comenzábamos este capítulo reseñando la importancia de la diferenciación de los principios y objetivos que rigen los procedimientos administrativos frente al proceso penal; y hacíamos especial hincapié en la ubicación en nuestra Constitución de los derechos y deberes objeto de protección[119].

[118] Como también son elevadas las marcadas diferencias que se manifiestan en las relaciones de los administrados con la Administración Tributaria. Para un mejor estudio de las relaciones entre el contribuyente y la Administración se recomienda, entre otros, el trabajo de GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M.J., "Contribuyente VS Administración Tributaria ¿Nos rendimos ante el algoritmo?" en la obra colectiva NAVARRO FAURE, A., y GIL GARCÍA, E., *Retos del Derecho Financiero y Tributario ante los desafíos de la economía digital y la inteligencia artificial,* Ed. Tirant lo Blanch, 2021.

[119] Nos remitimos al primer epígrafe de este capítulo en el que se destacaba que mientras que los derechos a no autoinculparse, a no declarar contra sí mismo o el principio de presunción de inocencia se encontraban bajo el amparo de los Derechos Fundamentales, el deber de contribuir quedaba fuera de la protección de los mismos.

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de reforma parcial de la Ley General Tributaria, como se viene señalando, introduce el Título VI de las "*actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública*". De su Exposición de Motivos se desprende que esta Ley tiene como objetivos: reforzar la seguridad jurídica para reducir la litigiosidad tributaria; prevenir el fraude fiscal incentivando el cumplimiento voluntario de los obligados tributarios e incrementar la eficacia de las actuaciones de la Administración Tributaria[120]. Para ello y, como consecuencia de la reforma operada por la Ley 7/2012 en el Código Penal, se hace preciso introducir el Título VI para adaptar los procedimientos administrativos a las situaciones en las que se aprecie un posible delito fiscal.

La exposición de Motivos de la Ley 34/2015 alude, igualmente, a una doble finalidad del Título VI de la Ley: de un lado, trata de superar los efectos de la situación preexistente que paralizaba las actuaciones administrativas ante indicios de delito provocando *"la conversión de la deuda tributaria en una figura de naturaleza distinta, la responsabilidad civil derivada del delito como fórmula de resarcimiento a la Hacienda Pública del daño generado"* y, de otro lado, trata de corregir un "*injustificado trato de favor*" que se daba al *"presunto autor de un delito contra la Hacienda Pública frente a quien se configuraba como mero infractor*

[120] Señala la Exposición de Motivos de la Ley 34/2015 que sus objetivos son: *"El reforzamiento la seguridad jurídica tanto de los obligados tributarios como de la Administración Tributaria y reducir la litigiosidad en esta materia, para lo que es fundamental lograr una regulación más precisa, clara y sistemática de todos aquellos procedimientos a través de los cuales se aplica y gestiona el sistema tributario.*

Prevenir el fraude fiscal, incentivando el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Incrementar la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de los tributos, logrando un mejor aprovechamiento de los recursos a disposición de la Administración.

Estos objetivos pueden sintetizarse en uno solo: mejorar, adaptar y completar la regulación del sistema tributario español, haciéndolo más justo y eficaz".

administrativo, en relación a la obligación que atañía a este último frente al primero de pagar o garantizar la suspensión de la ejecución del acto administrativo"[121].

En consonancia, con la intención de evitar una situación privilegiada al presunto delincuente fiscal surge la necesidad de crear un nuevo supuesto de responsabilidad por las condiciones de causante o colaborador en la defraudación, constituyéndose como único requisito para exigirle el cobro, que el responsable esté siendo investigado en sede penal como presunto partícipe en la comisión del delito. Para ello, se introduce el artículo 258 en la Ley General Tributaria, que se ocupa de delimitar la figura de los responsables.

El objetivo principal de la reforma pretende que, ante indicios de delito, se puedan continuar las actuaciones de investigación y regularizar la deuda, de modo que se pueda efectuar la recaudación de la misma durante la tramitación del proceso penal. De este modo, *"la regla general será la práctica de liquidación y el desarrollo de las actuaciones recaudatorias de la deuda tributaria cuantificada a través de la misma"*[122]. Se permite, exclusivamente en estos casos, que se divida la deuda tributaria en dos cuotas, una que quedará vinculada al presunto delito, y otra que contendrá todos aquellos elementos que no se encuentren vinculados a delito[123].

Se pretende, con esa segregación de la cuota, unificar todos los elementos dolosos que se identifiquen en sede administrativa y arrojar una liquidación independiente que los cuantifique, de forma que, frente a esa liquidación, a pesar

[121] Vid. MENÉNDEZ MORENO, A., en prólogo a la obra de ANÍBARRO PÉREZ, S., *Los procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública*, Ed. Tirant lo Blanch, 2017.

[122] Exposición de Motivos de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de reforma de la Ley General Tributaria.

[123] Acerca de la segregación de la cuota hablaremos con mayor detenimiento en un momento posterior de este mismo capítulo.

de iniciarse un proceso penal, se continúen las actuaciones de recaudación. No se trata, en consecuencia, de una tramitación paralela del procedimiento inspector y el proceso penal, antes al contrario, el primero, ante indicios de delito, debe continuar hasta su finalización, siendo entonces cuando se inicia, esta vez sí de forma paralela al proceso judicial, el procedimiento tributario de recaudación. Se da naturaleza distinta a dos partes de una misma deuda generada por un hecho imponible con independencia de que algunos elementos de esa deuda resulten de una comprobación en la que se ha puesto de manifiesto una defraudación tributaria. Así, la deuda vinculada vuelve a ser una obligación tributaria ordinaria cuando el juez no aprecie indicios de delito[124].

La proyectada reforma tiene múltiples objetivos, pero ante todo pretende luchar contra el fraude fiscal e incrementar las posibilidades de recaudación de las deudas[125]. Para ello, entre otros efectos, se trata de evitar la paralización de

[124] *Vid.* PALAO TABOADA, C., "Los procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la hacienda pública en el proyecto de ley de modificación de la LGT", en *Revista española de derecho Financiero* núm. 167, 2015, pág. 8.

[125] Como señala CARRETERO SÁNCHEZ, "*La reforma que vamos a estudiar, pretende aumentar la recaudación de la Hacienda Pública, pero sobre todo luchar contra el fraude fiscal que daña a la misma y a la solidaridad ciudadana en la tributación.*

Esta doble finalidad, se quiere lograr mediante las siguientes actuaciones o criterios:

A) La creación de un tipo agravado para castigar los fraudes de especial gravedad.

B) La persecución de las tramas organizadas de fraude fiscal.

C) El incremento no del cobro de la deuda tributaria evitando la paralización del procedimiento administrativo tributario por el procedimiento penal.

D) La mejora técnica de la regulación de las defraudaciones a la Hacienda y presupuestos de la Unión Europea.

E) La reforma de la regulación n del obligado tributario para evitar denuncias con el abandono de la excusa absolutoria.

actuaciones, con la consecuencia de impedir así la conversión de la deuda tributaria en una figura de naturaleza distinta, como es la responsabilidad civil derivada del delito. La reforma del Código Penal abría la puerta para que se pudieran practicar liquidaciones y, sobretodo, cobrarlas, aunque se hubiera iniciado la tramitación del proceso penal. No se dan grandes justificaciones, pero suficientes para servir de coartada a la recaudación, principalmente, el no convertir la deuda, como acabamos de señalar, en una figura de naturaleza distinta y el tratar de evitar el diferente e injustificado trato de favor al defraudador frente al presunto delincuente fiscal, incrementando, en consecuencia, exponencialmente la recaudación, que es el fin indiscutible de la reforma[126].

Sin embargo, no se logra el objetivo de "*convertir la deuda tributaria en una figura de naturaleza distinta a la responsabilidad civil derivada del delito*", puesto que no se ocupa, como veremos en un epígrafe posterior de este capítulo[127], de los casos en los que se remite el tanto de culpa sin una liquidación previa. El problema en el retraso del cobro de la deuda por delito aparentemente es la intervención de un proceso jurisdiccional y el Estado, responsable, en lugar de

F) La introducción de la figura de los arrepentidos y colaboradores en los delitos contra la hacienda pública para mejor investigación de estos delitos, pudiendo rebajar la pena a los arrepentidos los Jueces y Tribunales". En CARRETERO SÁNCHEZ, A. "La nueva reforma de los delitos contra la Hacienda Pública: un paso firme contra el fraude fiscal", *op.cit.*, 2013, pág. 3.

[126] No obstante, "*el que mientras se dilucida la existencia y, en su caso, el alcance de esa anomalía, se estén produciendo actuaciones y controles paralelos sobre una conducta fiscal que no ha sido todavía legítima y definitivamente calificada, es contrario a la existencia misma del Estado de Derecho, en el sentido más eventual de su significado*". MENÉNDEZ MORENO, A: "La modificación parcial de la ley general tributaria", en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 14, 2014, pág. 4.

[127] En concreto, analizaremos como continúa produciéndose la mutación de la deuda en una figura de naturaleza distinta, como es la responsabilidad civil derivada del delito, en el capítulo cuarto de nuestro trabajo.

solucionarlo por esa intervención lo hace anticipando la deuda tributaria, con la consecuente limitación de derechos y garantías del obligado tributario, a quien aún no se le ha juzgado[128].

Uno de los objetivos que persigue el legislador en la reforma es situar al presunto delincuente fiscal en la misma posición que el mero defraudador tributario[129]. Lo anterior trata de evitar el retraso injustificado que se produce en el cobro de la deuda, provocado fundamentalmente por las dilaciones que sufre el proceso penal y cuya solución no puede pasar por adelantar a toda costa la recaudación, aún cuando no hubiera finalizado el proceso penal, pues con ello, como diríamos, no se estaría tramitando ni el procedimiento de recaudación ni el proceso penal con todos los derechos y garantías[130].

Como venimos señalando, del estudio de la reforma operada sobre la figura del delito y los procedimientos tributarios ante dicha situación, resulta fácilmente deducible que el nudo esencial de ésta presenta, como único objetivo,

[128] ANÍBARRO PÉREZ, S., Los procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública", *op. cit*., pág. 19.

[129] Exposición de Motivos de la Ley 34/2015, de reforma de la Ley General Tributaria. También se puede ver BAÑERES DE FRUTOS, M., "La naturaleza de la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública a la luz de la reforma operada por la Ley 34/2015", en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 11, junio 2022, pág. 18.

[130] Obcecado con la recaudación, el legislador desconoce que de lo que se trata es de conocer y aplicar la "verdad del derecho". El ordenamiento jurídico tiene una regulación verdadera y en algunos casos -cuando la Administración Tributaria aprecia indicios de delito- es el ordenamiento mismo quién determina cuál es el poder del Estado para dilucidar la verdad judicial. El ciudadano no tiene culpa de las dilaciones en el procedimiento de recaudación que puedan producir el esclarecimiento de esa verdad jurídica. Lo que de ningún modo es admisible es que, para cumplir los objetivos de recaudación, se quebranten los derechos y principios del obligado tributario, en aras de una presunta protección del deber de todos de contribuir al sostenimiento del Gasto Público. MENÉNDEZ MORENO, A., "La modificación parcial de la Ley General Tributaria", *op. cit*., pág. 18.

anticipar la recaudación de la deuda en supuestos en los que pueda existir delito contra la Hacienda Pública, es decir, liquidar y recaudar las deudas vinculadas mientras se instruye el proceso. No obstante, la reforma no va más allá, lejos de incidir sobre los problemas pendientes los obvia, y ello en tanto que su finalidad es exclusivamente recaudatoria[131].

La Administración puede continuar su acción de cobro tras la interposición de la denuncia, salvo que se preste garantía o el Juez penal tome medidas cautelares por la posibilidad de causar perjuicios de difícil o imposible reparación[132]. Debiendo destacar, en este punto, que la Unión Europea obliga a la acción de cobro, aún incoado el proceso penal, con el objeto de recaudar las deudas que constituyen recursos de la Unión Europea[133].

Por otro lado, las nuevas pretensiones legales, si bien establecen las obligaciones de liquidar por parte de la Administración Tributaria todos aquellos elementos vinculados al delito, revelan, además, una verdadera obsesión por impedir el recurso contencioso administrativo tanto de la liquidación practicada

[131] La reforma, por ende, "*no condiciona, ni resuelve, la problemática que envuelve el tránsito entre una y otra instrucción, sencillamente porque no era su objetivo, puesto que éste, reiteramos, por paradójico que parezca, no es otro que el exclusivamente recaudador*". LÓPEZ MARTÍNEZ, J., "Procedimiento inspector y proceso penal. Problemas no resueltos en la doble instrucción de delitos contra la HP en el reino de España", *op. cit.*, págs. 18 y 19.

[132] *Vid.* CALVO VÉRGEZ, J. "El delito contra la hacienda pública en la reforma de la LGT", en *Revista Quincena Fiscal,* núm. 11, 2016, pág. 17.

[133] A este respecto, se incorpora el artículo 259 de la Ley General Tributaria que regula las especialidades en la liquidación de la deuda aduanera para supuestos de presunto delito contra la Hacienda Pública. Lo anterior, se debe a las medidas de presión incentivadas por la Unión Europea que ha instado a que no se vean paralizadas sus deudas a la espera de la resolución de un proceso judicial.

como de la decisión de no hacerlo[134]. Haciendo de este modo irrecurrible, en vía administrativa, la liquidación vinculada al delito, eliminando las posibilidades del contribuyente de acudir al juez competente, que no es otro que el contencioso administrativo, para determinar la validez de un acto administrativo como es una liquidación tributaria[135].

La justificación que esgrime el legislador para impedir el recurso que corresponde a todo acto administrativo a su jurisdicción competente, pasa por tratar de evitar lo que él mismo denomina "*doble verdad*". Pretende el legislador, que se evite la posibilidad de obtener dos pronunciamientos, de dos jurisdicciones distintas -penal y contencioso-administrativa-, que puedan ser contradictorias. No obstante, nos parece imposible que se pudiera alcanzar esa temida "*doble verdad*" y ello en la medida en que, mientras que al juez de lo penal corresponde dilucidar las cuestiones relativas a la existencia o comisión del delito, compete al juez de lo contencioso administrativo determinar la validez del acto administrativo de liquidación.

Para IGLESIAS CAPELLAS[136], si la Administración puede dictar un acto de liquidación independiente del inicio del proceso penal, parece razonable que el contribuyente pueda decidir si se opone a ella mediante un recurso administrativo y contencioso-administrativo, en cuyo caso, en algún momento,

[134] Para ESPEJO POYATO, "si algo caracteriza al proyecto de reforma es la pretensión de excluir a la jurisdicción contencioso administrativa del control de los aspectos estrictamente tributarios (liquidación administrativa y recaudación) de la deuda tributaria presuntamente defraudada". En ESPEJO POYATO, I., "Procedimiento tributario y delito fiscal en la prevista reforma de la LGT", en Revista Contabilidad y Tributación, núm. 388, 2015, pág. 39.

[135] En cuanto a la inimpugnabilidad de la liquidación vinculada a delito nos remitimos al epígrafe 6 del presente capítulo.

[136] *Vid.* IGLESIAS CAPELLAS, J., "La prejudicialidad tributaria en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública", en *Revista Impuestos, revista de doctrina, legislación y jurisprudencia,* núm. 3, 2013, pág. 23.

se daría una situación desconocida en la práctica jurisdiccional como es la concurrencia entre un proceso contencioso-administrativo y un proceso penal.

Esa concurrencia, desde nuestra óptica, no tendría la menor incidencia en la medida en que cada jurisdicción es competente para conocer de una materia, de ese modo, mientras que la jurisdicción de lo contencioso-administrativo debería conocer de la deuda tributaria, la jurisdicción penal únicamente es competente para conocer de la presunta comisión de un delito y de los elementos del mismo.

Ha resultado necesaria, por tanto, una modificación en el artículo 101 de la Ley General Tributaria, para añadir una categoría más a las liquidaciones provisionales, despejando toda duda que se pudiera desprender de su categoría, al menos en apariencia, pues continúan siendo numerosas las cuestiones relativas a la provisionalidad de la cuota vinculada a delito. Adquiriendo éstas, desde nuestra perspectiva, la calificación de provisionales, en tanto que no se liquida la totalidad de los elementos de la deuda tributaria, planteándonos nosotros la cuestión acerca de si, en caso de que se liquidara la deuda sin ser posible dividir las cuotas, se trataría entonces de una liquidación definitiva[137].

De ese modo, la Administración Tributaria mantendrá así su autotutela ejecutiva al objeto de acometer las actuaciones necesarias para el cobro de la deuda aún cuando se hubiera iniciado un proceso por delito contra la Hacienda Pública[138], impidiendo además la revisión de la misma por parte del juez de lo contencioso-administrativo, haciendo la deuda irrecurrible, evitando que el

[137] Su clasificación como liquidación provisional se desprende del artículo 101 de la Ley General Tributaria, que establece que *"c) En todo caso tendrán el carácter de provisionales las liquidaciones dictadas al amparo de lo dispuesto en el artículo 250.2 de esta Ley"*.

[138] *Vid.* CALVO VÉRGEZ, J. "El delito contra la hacienda pública en la reforma de la LGT", *op. cit.*, pág. 31.

obligado tributario pudiera poner de manifiesto defectos en su tramitación o cuantificación.

Se añade, finalmente, una Disposición Final 3ª a la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, que indica que no corresponde a esa Jurisdicción conocer de las pretensiones que se deduzcan de las actuaciones vinculadas a delito contra la Hacienda Pública al amparo del Título VI de la Ley General Tributaria.

La prejudicialidad penal devolutiva, que se logra a través de la reforma operada, a efectos tributarios, tiene un carácter antinatural, pues supone que la deuda tributaria se determina con sujeción a los principios y reglas propios del proceso penal[139]. No obstante lo anterior, aún haciendo depender la deuda del resultado del proceso, por los necesarios ajustes que la sentencia puede provocar sobre la liquidación, se deben continuar las actuaciones de recaudación de la deuda. La reforma tiene como objetivo la prohibición de las "dos verdades" y aceptar el paralelismo procedimental, para que los procedimientos de liquidación y recaudación no se vean afectados por el inicio del proceso penal y continúen su curso sometidos a la jurisdicción penal [140].

[139] *Vid.* PALAO TABOADA, C., "Los procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la hacienda pública en el proyecto de ley de modificación de la LGT", *op. cit.*, pág. 4.

[140] Con el Título VI se ha creado un "*Frankestein jurídico, tal vez el legislador debió recordar que este inolvidable personaje de Mary Shelley es, al fin y al cabo, el reflejo del mito del hombre creador castigado por su soberbia*". ANÍBARRO PÉREZ, S., Los procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública", op. cit., pág. 17.

6. Relaciones entre el procedimiento tributario de inspección y el proceso penal por delito fiscal en el Título VI de la Ley General Tributaria.

a. Segregación de la cuota.

En virtud de lo dispuesto en el Título VI de la Ley General Tributaria, cuando en el curso de las actuaciones de investigación e inspección la Administración Tributaria aprecie indicios de la presunta comisión de un delito contra la Hacienda Pública, deberá continuar las actuaciones de liquidación "*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.*"[141].

Por medio de esta situación, sin precedentes en nuestro ordenamiento tributario, el legislador pretende que se lleve a cabo una segregación de la deuda en dos liquidaciones diferentes, una a la que denominará "liquidación vinculada a delito", con los elementos dolosos de la deuda, como veremos más adelante; y otra "liquidación no vinculada", que contendrá el resto de los elementos de la deuda. Así, la actividad administrativa de liquidación de la deuda defraudada -presuntamente-, debe hacerse mediante una liquidación administrativa de los elementos dolosos, debiendo la Administración liquidar los conceptos no vinculados por una liquidación distinta y separada, la liquidación no vinculada, pero referida a la misma y única deuda[142].

[141] Artículo 250 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

[142] En este sentido, se recomienda la lectura del trabajo de RUIZ ZAPATERO, G. G., "La fragmentación de la deuda tributaria como consecuencia de la liquidación administrativa por delito fiscal", en *Revista Quincena Fiscal,* núm. 11, 2016, pág. 2.

Se da una situación en la que la desagregación de la liquidación administrativa en liquidación vinculada y liquidación no vinculada y la continuación del procedimiento administrativo por diferentes vías, no siempre será fácil de establecer y que condicionará su ulterior *iter* procedimental, así como su régimen jurídico, pese a su conexión[143]. En este punto, resulta necesario destacar que, después de más de cinco años de vigencia de este artículo y precepto, aún no conocemos en la casuística una situación en la que la deuda se haya separado en dos liquidaciones distinguiendo entre sus elementos vinculados y no vinculados al presunto delito.

Se presenta, además, una gran dificultad a la hora de separar las dos cuotas por la identidad de elementos o porque estén todos relacionados con el delito, sin que se prevea por el legislador qué ocurre en los casos en los que no proceda segregar en dos cuotas los elementos de una sola deuda[144]. Cabe plantearse si el distinguir los elementos vinculados y no vinculados de una deuda para practicar dos liquidaciones es un poder discrecional de la Administración Tributaria o un deber de desagregar en liquidaciones diferentes los mismos elementos de un hecho imponible[145].

A continuación, vamos a analizar, por separado, ambas liquidaciones fruto de la división de la deuda, estudiando las peculiaridades de la misma de manera aislada con la única pretensión de comparar ambas.

[143] *Vid.* DE JUAN CASADEVALL, J., "Actuaciones y procedimientos tributarios en supuestos de delito contra la Hacienda Pública: crónica de una reforma anunciada", en *Revista Carta Tributaria,* núm. 5, 2015, pág. 11.

[144] La única remisión que hace al respecto de la no liquidación, es la remisión del tanto de culpa sin liquidación que se regula en los tres supuestos del artículo 251 de la Ley General Tributaria.

[145] *Vid.* FERNÁNDEZ BERMEJO, D., "Aspectos conflictivos de la liquidación tributaria vinculada al delito fiscal", en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 1, 2019, pág. 12.

b. La liquidación vinculada

1. Naturaleza jurídica de la liquidación vinculada

Quizá la naturaleza jurídica de la liquidación vinculada a delito pueda ser una de las cuestiones que, si bien pretende dejar más claras el legislador, más interrogantes susciten. Parece clara, sin embargo, su intención cuando en el artículo 101 de la Ley General Tributaria preceptúa que *"c) En todo caso tendrán el carácter de provisionales las liquidaciones dictadas al amparo de lo dispuesto en el artículo 250.2 de esta Ley"*[146]. La liquidación vinculada parece ser una liquidación provisional, pues así lo dispone el artículo 101 de la Ley General Tributaria. Sin embargo, entendemos que debe ser provisional en la medida en que comprende únicamente los elementos vinculados a delito y no la totalidad de elementos que componen la deuda, lo que nos lleva a plantearnos la cuestión relativa a la provisionalidad de la deuda que se remita sin segregar las cuotas en vinculada y no vinculada a delito[147]. No obstante, el legislador parece confundir el término provisional con la adquisición de firmeza, pues la norma parece orientada a determinar su provisionalidad en aras a una posible y posterior adecuación a la sentencia penal. En el supuesto en que no se segregara la deuda, como decimos, se precisaría una recalificación de la liquidación provisional como definitiva si las actuaciones de comprobación tuvieron por objeto la totalidad de los

[146] Artículo 101.4.c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

[147] Si el legislador entiende que la deuda vinculada es provisional por alcanzar parte de los elementos de la deuda, parece claro que, de no llevar a cabo esa segregación, estaríamos ante una liquidación definitiva. *"Las llamadas liquidaciones provisionales son, en algunos supuestos, y en algunos aspectos, sustancialmente definitivas. Porque es precisamente esta nota, la que caracteriza a las liquidaciones definitivas, que lo son porque han podido ser practicadas a la vista de todos los elementos de juicio necesarios"*. LAGO MONTERO, J.M., "El poder/deber de practicar liquidaciones definitivas" en *Revista Nueva Fiscalidad*, núm. 1, 2019, pág. 25

elementos de la obligación tributaria[148]. Puesto que, que la liquidación vinculada sea revisable por el juez penal no quiere decir que sea una liquidación provisional del todo. Será no firme, provisional en cuanto a lo no inspeccionado y definitiva en cuanto a lo inspeccionado por completo[149].

Queda claro, como afirman SANZ DÍAZ-PALACIOS y DEMETRIO CRESPO, que "*la liquidación vinculada a delito es un indicio supeditado a lo que finalmente se acredite en el marco del proceso penal contradictorio*"[150], pero ello no determina su carácter provisional, pudiendo haberla calificado como no firme.

Para PALAO TABOADA, "*la parte de la deuda tributaria vinculada es objeto de una llamada liquidación, término engañoso, pues no participa en absoluto de las características y el régimen propio de las liquidaciones, en especial del control jurisdiccional*" lo que le lleva a concluir que "*dicha liquidación, en realidad, es un acto sui generis con finalidad pura y simplemente recaudatoria*"[151]. Pues, como venimos señalando, la liquidación vinculada se supedita al resultado de la sentencia penal, no siendo por ello provisional, simplemente carente de firmeza. A pesar de lo cual, se permite que se inicien y concluyan las actuaciones de recaudación. De esa forma, esta liquidación "*aparece así concebida como un mero instrumento para posibilitar el ejercicio de la acción de cobro de la deuda tributaria durante la tramitación del proceso penal*"[152]. Por ello, coincidimos con LÓPEZ DÍAZ, cuando afirma que "*va*

[148] *Ibidem,* pág. 36.

[149] De nuevo, *Ibidem,* pág. 53.

[150] SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., y DEMETRIO CRESPO, E., *El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios.* Ed. Atelier Libros jurídicos, 2019, pág. 98.

[151] *Vid.* PALAO TABOADA, C., "Los procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la hacienda pública en el proyecto de ley de modificación de la LGT", *op. cit.,* pág. 56.

[152] *Vid.* RUIZ GARCÍA, J.R., "Hacia un nuevo marco para las relaciones entre el procedimiento de inspección tributaria y el proceso penal por delito contra la hacienda pública", en *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núms. 365-366, 2013, pág. 53.

a ser esta liquidación la solución para hacer efectiva la continuación de la acción recaudatoria mientras se desarrolla el proceso penal"[153]. Es el "elemento técnico" que necesitaba el legislador en su fin último de anteponer la recaudación y perseguir esta a toda costa.

La liquidación vinculada no es más que una determinación anticipada por la Administración Tributaria de la responsabilidad civil con la finalidad de adelantar su cobro[154]. Supone, en última instancia, una suerte de responsabilidad civil anticipada y sumaria que goza, por mucho que su resultado se sitúe bajo la responsabilidad del juez penal, del privilegio administrativo de la autotutela ejecutiva y declarativa, con la exclusión del recurso y de la reclamación ordinaria[155], pues, como veremos posteriormente, además es irrecurrible. Para GARCÍA DÍEZ, resulta necesario destacar que no se trata de un acto que revista caracteres tributarios, sino que se trata de un acto que enmarca un indudable cariz sancionador, incluso, a fin de precisar, "*de raigambre genuinamente penal"* que se encuadra perfectamente en el poder punitivo establecido en el artículo 25 de la Constitución. Con ello, pone el citado autor de manifiesto que "*en la liquidación vinculada a delito no se cuantifica el importe de una infracción tributaria en el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración; […] sino que estamos destacando que,*

[153] LÓPEZ DÍAZ, A., "Procedimientos tributarios y delito fiscal en el Proyecto de Reforma de la LGT", en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 167, 2015, pág. 35.

[154] En palabras más autorizadas que las nuestras, "*La supuesta liquidación vinculada a la deuda dolosa no es más que la determinación o, si se quiere, la estimación anticipada, por parte de la Administración Tributaria de la responsabilidad civil derivada del delito, con la finalidad de adelantar el cobro de la misma*". ANÍBARRO PÉREZ, S., Los procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública, op. cit., pág. 51.

[155] RUIZ ZAPATERO, G. G., "La fragmentación de la deuda tributaria como consecuencia de la liquidación administrativa por delito fiscal", *op. cit*., pág. 6.

en tales situaciones, lo que la Administración Tributaria está haciendo es concretar la (posible) comisión de un ilícito penal (esto es, de una cuota defraudada)"[156].

Así, esa liquidación vinculada diseñada por el Título VI de la Ley General Tributaria no es más que una estimación administrativa, aunque anómalamente se la dote de fuerza ejecutiva[157]. Una *"estimación administrativa que, con un exclusivo afán recaudatorio, anticipa la responsabilidad civil derivada del delito"*[158]. Por ello, entre la confusión en el concepto de provisional del legislador y el intento de crear una figura que sirva de coartada para lograr el fin último de la recaudación hace plantear numerosas dudas en relación a la naturaleza jurídica de la liquidación vinculada a delito, que no quedan resueltas con la calificación, errónea conceptualmente, de provisional[159].

En este sentido, coincidimos con SÁNCHEZ HUETE cuando señala que *"en las liquidaciones vinculadas a delito se crea una situación híbrida tributario-punitiva, pues existe una primera tramitación tributaria en donde se dicta una liquidación*

[156] GARCÍA DÍEZ, C., "Algunas dudas sobre la constitucionalidad del vigente modelo del «tanto de culpa» en los supuestos de delitos contra la Hacienda Pública", en *Revista Quincena Fiscal,* núm.21, 2022.

[157] *Vid.* PALAO TABOADA, C., "Los procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la hacienda pública en el proyecto de ley de modificación de la LGT", *op. cit.*, pág. 19.

[158] MENÉNDEZ MORENO, A., "El Título VI de la Ley General Tributaria: un fallido «paso a dos»", en *Revista Quincena Fiscal* núm.10, 2017, pág. 3.

[159] En palabras más autorizadas que las nuestras, *"La doctrina tributarista se ha mostrado profundamente crítica con esta liquidación vinculada a delito, concretamente al intentar desentrañar su naturaleza jurídica, pues no se trataría estrictamente de una liquidación tributaria -ya que carece del control jurisdiccional en vía contencioso administrativa-, sino de un instrumento híbrido, precario -puede ser corregido posteriormente en base a la sentencia que recaiga en sede penal-, un acto sui generis con finalidades puramente recaudatorias, una especie de liquidación a cuenta"*. SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., y DEMETRIO CRESPO, E., El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios, op. cit., pág. 92.

provisional y una posterior intervención penal prevalente"[160]. Pero ello, como venimos señalando, no dota a la liquidación vinculada de la naturaleza jurídica ni de la calificación de provisional, término que, como hemos comprobado, ha llevado a engaño al legislador, en su pretensión de crear una liquidación, inimpugnable en vía administrativa, ejecutable por el contrario y ajustable finalmente al resultado del proceso penal.

2. Elementos de la liquidación vinculada

En la liquidación vinculada, fruto de la segregación de la cuota en dos deudas, la vinculada a delito y la no vinculada, como hemos visto anteriormente, se deben incluir todos los elementos declarados, así como todos ellos en los cuales la inspección aprecie dolo[161], los ajustes a favor del obligado tributario -salvo que este elija libremente aplicarlos a la liquidación no vinculada, las partidas a compensar o a deducir, y el resultado a ingresar de la declaración[162].

[160] SÁNCHEZ HUETE, M.A., "Procedimiento de liquidación y proceso penal. Un nuevo modelo de relación", en GARCÍA HERRERA BLANCO, IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario, IEF, núm. 13, 2016, pág. 491.

[161] Esto nos lleva a plantearnos si realmente tiene capacidad para determinar un elemento doloso el órgano de la Administración Tributaria, cuando resulta claro que la competencia para juzgar el delito, en el que no olvidemos que uno de sus dos elementos es precisamente el dolo, corresponde únicamente a los Jueces y Tribunales por imperativo legal.

[162] En palabras de ANÍBARRO PÉREZ, "*La liquidación vinculada al posible delito fiscal debe comprender no solo los elementos de la obligación tributaria que han sido objeto de defraudación, sino también, de haberlos, aquellos otros que el obligado incluyó en su declaración y que, en principio, carecen de contenido defraudatorio, descontando de lo anterior la cuota que, en su caso, ya hubiera sido objeto de ingreso*". ANÍBARRO PÉREZ, S., Los procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública, *op. cit*., pág. 55.

En primer lugar, resulta necesario aludir a las similitudes que presenta esta liquidación con la responsabilidad civil derivada del delito que, fruto de la paralización de actuaciones ante indicios de delito, llevaba al Juez penal a la obligación de cuantificar la deuda. En este sentido, para PALAO TABOADA, "*la idea que parece inspirar esta regla es que dicha liquidación, sujeta a la decisión del juez penal, sea el cómputo que en el sistema anterior hubiera realizado el juez para determinar la cuota defraudada, menos el importe correspondiente a los elementos ajenos al delito, que en el nuevo sistema incumbe a la Administración Tributaria*"[163].

Una vez más, parece el legislador olvidar que, al igual que el Juez de lo penal no estaba facultado para cuantificar la deuda tributaria, posiblemente uno de los motivos por los que esta mutara en la figura de la responsabilidad civil; tampoco está cualificado para determinar la adecuación a derecho de una deuda, pues en la medida en que esta constituye un acto administrativo, ello compete al Juez de lo contencioso-administrativo.

Respecto a los elementos que componen la liquidación vinculada, llama poderosamente la atención que se comprendan en ésta todos los elementos declarados, parece olvidar el legislador, una vez más, que en nuestro ordenamiento jurídico rige el principio de presunción de inocencia, además de resultar necesario acreditar el ánimo defraudatorio de aquellos elementos contenidos en la declaración del obligado tributario[164]. Se incluye una presunción

[163] *Vid.* PALAO TABOADA, C., "Los procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la hacienda pública en el proyecto de ley de modificación de la LGT", *op. cit.*, pág. 56.

[164] Nos obliga esta situación a plantearnos que, en una declaración, por ejemplo, de IRPF, se contengan y además de forma correcta todos los rendimientos, ingresos, gastos y demás partidas y se omitiera, conscientemente -o si se quiere, dolosamente- una venta de un importe superior a 120.000 euros. Esta situación llevaría al absurdo de incluir en la liquidación vinculada todos los elementos objeto de esa declaración cuando el único que sería doloso es el que quedaría fuera de la misma.

iuris tantum por medio de la cual todos los elementos que contiene la declaración son dolosos, sin posibilidad, además, de que el obligado tributario pueda aportar prueba en contrario, puesto que, como analizaremos con mayor detenimiento más adelante, la liquidación vinculada no es objeto de recurso en vía administrativa.

Además de los elementos declarados, como venimos señalando, se deben incluir también todos los elementos dolosos, lo que nos lleva a recordar que, en este caso la Administración tributaria, en su condición de ente liquidador, no tenía competencia para determinar el carácter doloso de una deuda, otorgándosela el Título VI; y, menos aún, de determinados elementos de la misma. Supondría ello que la Administración llevara a cabo un juicio previo, prejuzgando el carácter doloso de la deuda que, no debemos olvidar, es el elemento subjetivo del delito contra la Hacienda Pública y, como tal, el único competente para determinarlo es el Juez de lo Penal.

Se deben reducir, en la liquidación vinculada, los ajustes a favor del obligado tributario, así como las partidas a compensar o a deducir en base o en cuota, lo cual es elegible por el obligado tributario. Esta suerte de economía de opción, en la que se da la posibilidad al obligado de elegir qué partidas lleva a la cuota vinculada y cuáles a la no vinculada, parece poco concordante con el carácter *ex lege* de la obligación tributaria, pues el legislador, de nuevo, omite que el artículo 20 de la Ley General Tributaria establece que el hecho imponible es el presupuesto fijado por la Ley[165].

[165] En otras palabras "*invocar una "clara vocación garantista" o el principio de "mínima intervención de la norma penal" para la práctica de una liquidación cuya adecuación a Derecho está pendiente de lo que decida el Juez Penal parece un sarcasmo. Pero fijar una regla general según la cual todas las partidas a compensar o deducir en base o en cuota a favor del mismo se imputará a la liquidación vinculada al delito, dándose al obligado, sin embargo, la posibilidad de optar por un sistema de distribución proporcional de tales partidas "en los términos que se determinen reglamentariamente" (art. 253.3, último párrafo),*

La liquidación vinculada a delito se ha configurado como una especie de "liquidación a la carta", pues el obligado tributario es libre de decidir qué partidas a compensar o a deducir puede aplicar a ésta, omitiendo, como se ha dicho, el carácter *ex lege* de la deuda[166].

3. Tramitación liquidación vinculada

La tramitación de la liquidación vinculada a delito se encuentra regulada en el artículo 253 de la Ley General Tributaria. En virtud de éste, y de conformidad con el artículo 197 *quarter* del Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria[167], cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito en el procedimiento inspector y no concurran las circunstancias que impidan liquidar dictará una propuesta de liquidación vinculada y dará un trámite de alegaciones de 15 días naturales.

desmiente el carácter ex lege de la obligación tributaria, convirtiéndola en una especie de almoneda… cuyo fin último no parece ser la represión del posible delito sino la recaudación pura y simple. Con olvido de lo que la propia LGT establece en su artículo 20 –"el hecho imponible es el presupuesto fijado por la Ley…", eco fiel del mandato del artículo 31.1 CE: el tributo grava una manifestación de capacidad económica. La exigida por la Ley, no la acordada con el particular al amparo de una norma reglamentaria. La deslegalización es de libro." MARTÍN QUERALT, J., "A vueltas con el anteproyecto de reforma de la LGT", en Revista Tribuna Fiscal, núm. 274, 2014, pág. 2.

[166] Ni tan siquiera cuando la Administración descubre ganancias patrimoniales no declaradas da la opción al contribuyente a que las aplique a alguno de los ejercicios no prescritos, directamente se imputan al último ejercicio no prescrito. Artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. En el mismo sentido se configura el artículo 121 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

[167] Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Encontramos en este momento la primera de las particularidades sobre las que debe recaer nuestra atención, se trata del trámite de alegaciones de 15 días naturales que se dan para que se manifiesten cuantas alegaciones a derecho convengan por el obligado tributario. Y nos resulta peculiar en la medida en que no encontramos otro plazo en la Ley General Tributaria en el que se den días naturales. Con carácter general, tanto los plazos para contestar requerimientos, como para formular alegaciones, todos se computan mediante días hábiles. La única razón que encontramos a tan diferente cómputo de plazo es que se trata de una nueva fórmula para anticipar la recaudación y aligerar así los plazos administrativos.

De este modo, cuando en el curso del procedimiento inspector se aprecien indicios de un presunto delito contra la Hacienda Pública, no se paralizarán las actuaciones de investigación, debiendo estas continuar hasta la oportuna liquidación[168], salvo en los casos previstos en el artículo 251 de la Ley General Tributaria.

Se dictará, en el curso del procedimiento, una propuesta de liquidación, de la que se dará traslado al obligado tributario pero que, en ningún modo, "*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*"[169].

Continúa el artículo 253 de la Ley General Tributaria señalando que, "*transcurrido el plazo previsto para el trámite de audiencia y examinadas las alegaciones*

[168] En virtud todo ello del artículo 250 de la Ley General Tributaria, que pretende de este modo, que al inicio del proceso penal se cuente con una liquidación que pueda recaudarse mientras finaliza ese proceso.

[169] Artículo 253 de la Ley General Tributaria.

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"[170]. Finaliza así el procedimiento inspector con una liquidación -más bien con dos, vinculada y no vinculada-, de las cuales la liquidación que nos ocupa, la vinculada a delito, se remite, junto con el correspondiente informe de delito, al Juzgado de lo penal. Resultando llamativo, en este caso, que la liquidación vinculada es la única liquidación que procede de un procedimiento inspector y que no se incluye en un Acta[171]. Sin embargo, si finaliza el proceso penal con una sentencia absolutoria en la que no se han apreciado indicios de delito, se retrotraen las actuaciones hasta el momento inmediatamente anterior de dictar la propuesta de liquidación vinculada y, ya sí, se incluirá esa liquidación resultante en su correspondiente acta[172].

Además, la remisión del tanto de culpa interrumpirá los plazos de prescripción y el inicio del procedimiento sancionador, que, como veremos a continuación, no se podrá iniciar o, de haberse iniciado, tendrá que finalizar, hasta la resolución del proceso penal.

Novedosa situación, igualmente, es la que se plantea con el período voluntario de pago, pues con la liquidación vinculada no se inicia este cuando se dicta. Por el contrario, se produce el inicio del período voluntario una vez que se admite a trámite la denuncia o querella por el presunto delito de defraudación tributaria. Resultando cuanto menos curioso que, a pesar de ello, los intereses de demora se generan desde que se dicta la liquidación, no debiéndose generar en

[170] *Ibidem.*

[171] La Ley General Tributaria diseña un modelo de procedimiento inspector que debe finalizar por medio de la firma de unas actas, que pueden ser con acuerdo, en conformidad o en disconformidad.

[172] Artículo 253.2 de la Ley General Tributaria.

el período comprendido entre la remisión del tanto de culpa y el verdadero inicio del período voluntario con la admisión a trámite de la denuncia o querella.

El período voluntario de pago será el habitual para cada deuda, regulado en el artículo 62 de la Ley General Tributaria, con la única particularidad del retraso en el momento de su inicio. Finalizado el mismo, comienza entonces el período ejecutivo[173], en el que se podrán embargar bienes, si bien no se podrán ejecutar esos embargos hasta que la sentencia condenatoria sea firme, en virtud del artículo 621 ter de la Ley de Enjuiciamiento Criminal[174].

Finalmente, una vez retrotraídas las actuaciones en caso de que se obtenga una sentencia absolutoria, el plazo para que finalicen las actuaciones de investigación será el que restara para su finalización o, en su caso, de seis meses, si es que fuera superior. Además, se exigirán intereses de demora por esa nueva liquidación con la que se ponga fin al procedimiento, teniendo como fecha de inicio del cómputo de esos intereses el dictado de la liquidación anulada y no, como hemos observado, la finalización del período voluntario que se otorgaba.

---

[173] Con el consecuente devengo de los correspondientes recargos e intereses que en su caso corresponda. Al respecto, se puede consultar el trabajo de PÉREZ LARA, J.M., "Cuestiones sobre la delimitación de los intereses de demora y los recargos por declaración extemporánea: períodos de pago de los tributos (reiteración de peticiones y suspensión de la ejecución): Plazos de prescripción Covid" en la obra colectiva PÉREZ LARA, J.M. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J., (coord.) *Prevención y lucha contra el fraude fiscal: Análisis sistemático de la Ley 11/2021, de 9 de julio,* Ed. Tirant lo Blanch, 2022.

[174] En este caso, establece el artículo 621 ter de la Ley de Enjuiciamiento Criminal que *"3. La Administración no podrá proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de apremio hasta que la sentencia condenatoria que confirme total o parcialmente la liquidación, sea firme, salvo en los supuestos que a continuación se indican, en los que la enajenación deberá autorizarse por el Tribunal".* Artículo 621 ter del Real Decreto de 14 de septiembre de 1882 por el que se aprueba la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

4. Inimpugnabilidad de la liquidación vinculada

Dispone el artículo 254 de la Ley General Tributaria que *"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"*. Imposibilita de ese modo el recurso en vía administrativa a la liquidación vinculada a delito[175]. Para RUIZ ZAPATERO no caben recursos en vía administrativa ni económico-administrativa frente a la liquidación vinculada, pero sí se puede interponer recurso contencioso-administrativo, ya que impedir estos plantearía serias dudas de constitucionalidad pues a la liquidación vinculada, en cuanto acto administrativo, no puede impedírsele acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa. En cualquiera de los casos, para este autor, se podría interponer recurso contencioso-administrativo por vulnerar la protección de los derechos fundamentales de recurso en vía administrativa y en relación con el cual la norma tributaria tampoco contempla el recurso contencioso[176].

Se produce, de esa forma, una sustracción a la Jurisdicción Contencioso-Administrativa del control de legalidad de las actuaciones administrativas en las

[175] Debemos plantearnos en este punto, con GARCÍA DÍEZ, si *"ello puede plantear una posible afectación de los derechos fundamentales a la tutela judicial efectiva (en su vertiente del derecho al recurso; ex artículo 24.1 CE) y, como no, del derecho al Juez ordinario predeterminado por la Ley (artículo 24.2 CE) desde el momento que en una Liquidación tributaria (esto es, un acto administrativo que ha puesto fin al procedimiento tributario) no va a contar con los cauces ordinarios de revisión administrativa y jurisdiccional."* En GARCÍA DÍEZ, C., "Algunas dudas sobre la constitucionalidad del vigente modelo del «tanto de culpa» en los supuestos de delitos contra la Hacienda Pública" *op. cit.*, 2022.

[176] RUIZ ZAPATERO, G. G., "La fragmentación de la deuda tributaria como consecuencia de la liquidación administrativa por delito fiscal", *op. cit.*, pág. 10.

liquidaciones vinculadas[177], pues no podemos olvidar que es esa jurisdicción a la que corresponde conocer de la adecuación a Derecho de un acto administrativo[178].

El legislador, se escuda en la "*doble verdad*", esgrimiendo que con la irrecurribilidad de la deuda lo que se trata es de evitar esa doble verdad, ya que "*unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para dos órganos del Estado*"[179]. A pesar de ello, la doble verdad que tanto teme el legislador no puede, ni debe, producirse en el supuesto en que se enjuiciara la adecuación a derecho de la liquidación vinculada. Y ello en la medida en que, mientras que al Juez penal le corresponde el conocimiento de la existencia o no de un hecho delictivo, al Juez de lo contencioso administrativo le compete la validez del acto administrativo de liquidación.

El logro de una auténtica tutela judicial efectiva debería conllevar que dicho control residiese en la Jurisdicción contencioso-administrativa que es la idónea. Su especialización material ofrece, sin duda, mayores garantías para los justiciables a la hora de verificar la adecuación de los actos dictados por la

[177] MARTÍN LÓPEZ, J., "La "irrecurribilidad" ante la jurisdicción contencioso-administrativa de las liquidaciones vinculadas al delito de defraudación tributaria y el derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley", en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 10, 2018, pág. 5.

[178] Pues, "*una cosa es decidir si la conducta del obligado tributario constituye delito y otra bien diferente, e impropia del orden penal, decidir sobre la legalidad de un acto administrativo*", *Ibidem*, pág. 8.

[179] En la Sentencia del Tribunal Constitucional 77/1983, de 3 de octubre de 1983, se trata un caso en el que el Juez de lo penal absolvió de la comisión de un presunto delito fiscal por residir el obligado tributario en Portugal, mientras que el juez de lo contencioso administrativo confirmó las actas considerando que residía en España. Hay que reforzar la prejudicialidad penal para evitar este tipo de situaciones y suspender los procedimientos a la espera de la resolución judicial con la vinculación a los hechos probados en el proceso penal, para evitar que se declaren dos realidades distintas en jurisdicciones diferentes.

Administración. La inimpugnabilidad en vía administrativa y, en consecuencia, en la contencioso-administrativa, de estas liquidaciones, supone un progresivo vaciamiento del derecho al Juez ordinario en su dimensión de competente por razón de la materia[180]. Se está prescindiendo del Juez natural llamado a pronunciarse acerca de un acto administrativo como es la deuda tributaria. Esto reviste especial importancia, máxime cuando la legislación tributaria, como venimos señalando, reviste especial complejidad, siendo los Jueces de lo contencioso-administrativo los que tienen mayor formación en esta materia y quienes, en consecuencia, mejor podrán determinar la validez del acto o la cuantificación de éste[181].

Como afirma RAMÍREZ GÓMEZ, "*el problema de la doble verdad no se puede justificar acudiendo al non bis in idem sino a las cuestiones prejudiciales*"[182], puesto que, si el legislador teme que se produzca un doble pronunciamiento sobre unos mismos hechos, situación que no puede darse como hemos indicado, no puede ampararse en el principio *non bis in idem*, y ello porque lo que se está juzgando

[180] MARTÍN LÓPEZ, J., "La "irrecurribilidad" ante la jurisdicción contencioso-administrativa de las liquidaciones vinculadas al delito de defraudación tributaria y el derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley", *op. cit.,* pág. 8.

[181] En este sentido, coincidimos plenamente con RIBES RIBES cuando manifiesta, en relación a la imposibilidad de recurrir la liquidación vinculada ante los jueces de lo contencioso administrativo que "*la consecuencia de dicho mandato no es otra que el traslado a la jurisdicción penal del enjuiciamiento de cuestiones propiamente tributarias, lo que obliga al juez penal a interpretar y aplicar el Derecho Tributario, ámbito en el que carece de la adecuada especialización, con el consiguiente riesgo para la tutela judicial efectiva*"… pues, según pensamos, carecen los jueces penales de la formación necesaria para enjuiciar este tipo de delitos, en los que resulta necesario y fundamental un adecuado conocimiento de los impuestos y las normas de aplicación de los mismos. En RIBES RIBES, A., "Cuestiones problemáticas derivadas de la apreciación de indicios de delito contra la Hacienda Pública", en ALMUDÍ CID, J.M. y MARTÍNEZ LAGO, M.A., *Litigación tributaria y protección de los derechos de los contribuyentes,* Ed. Tirant lo Blanch, 2023, pág. 148.

[182] *Vid.* RAMÍREZ GÓMEZ, S., "Las actuaciones de la administración tributaria en los supuestos de delito contra la HP", en *Revista española de Derecho financiero,* núm. 171, 2016, pág. 1.

no es idéntico, únicamente es coincidente en los mismos hechos. Por tanto, en el momento en que tenga conocimiento el Juez de lo penal del posible delito tras la remisión del tanto de culpa, debería remitir la correspondiente cuestión prejudicial al Juez de lo contencioso-administrativo, para que, una vez resuelta la adecuación a Derecho de ésta, pudiera continuar el Juez penal con el enjuiciamiento de los hechos presuntamente delictivos.

La no recurribilidad de las liquidaciones tributarias posibilita, en palabras del legislador, "*incrementar las posibilidades de cobro de la deuda tributaria impagada evitando la paralización del procedimiento administrativo por el proceso penal*"[183]. No esconde esta vez el legislador su intención de adelantar la recaudación, que se pone de manifiesto cuando, por el contrario, se permite el recurso a las actuaciones de recaudación, no logrando el objetivo previsto de evitar incurrir en la "*doble verdad*". No nos engañemos, no se trata de evitar una "*doble verdad*"[184], se trata, una vez más, de fomentar las posibilidades de cobro de la deuda[185]. Olvidando de nuevo el legislador, que la dilación que se produce por el

[183] Exposición de Motivos de la Ley 34/2015.

[184] Para autores como MARÍA BELÉN LINARES, esta es la verdadera razón de la irrecurribilidad. "*La verdadera razón de la inimpugnabilidad no es otra que el paralelismo procedimental que podría llevar a pronunciamientos contradictorios entre dos órdenes jurisdiccionales, el penal y el contencioso administrativo, otorgando absoluta preferencia al orden penal, que termina asumiendo tareas liquidadoras de naturaleza tributaria aplicando reglas de prueba y presunciones de naturaleza penal*". En LINARES, M.B., "Liquidación tributaria ante indicios de delito fiscal (artículo 305.5 del código penal)", en *Revista General de Derecho Penal* núm. 27, 2017, pág. 17.

[185] Lo que se pretende, por tanto, es "*conseguir sin demora la ejecutividad de un acto que va a incidir en el patrimonio del contribuyente, con consecuencias en ocasiones irreversibles*". En ANÍBARRO PÉREZ, S., Los procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública, *op. cit*., pág. 4.

enjuiciamiento de las deudas consideradas dolosas no es imputable al obligado tributario[186].

En puridad, como indica MENÉNDEZ MORENO, "*no es admisible a estas alturas una liquidación no recurrible*"[187], pues no hay ningún precepto, ya no en la Ley General Tributaria, sino en la normativa administrativa, que impida el recurso a un acto administrativo, y más cuando se trata de un acto de liquidación.

c. La liquidación no vinculada

[186] Para LÓPEZ DÍAZ "*la cuantificación administrativa constituye una especie de liquidación a cuenta de la determinación por el juez penal de la deuda tributaria, a los únicos efectos de proceder a su recaudación anticipadamente y sin esperar a la sentencia*". En LÓPEZ DÍAZ, A., "Procedimientos tributarios y delito fiscal en el Proyecto de Reforma de la LGT", *op. cit*., pág. 37. En el mismo sentido, BLÁZQUEZ LIDOY afirma que la liquidación vinculada es "*un ingreso a cuenta fijado por la Administración de la única deuda que existe, que es la penal y donde se debe determinar el importe efectivo*". En BLÁZQUEZ LIDOY, A., "Procedimiento de inspección cuando la Administración aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública", en AAVV, *Estudios sobre la Reforma de la Ley General Tributaria*, Coord. Merino Jara, I., Ed. Huygens, Barcelona, 2016, pág. 529.

[187] *Vid.* MENÉNDEZ MORENO, A., "El Título VI de la Ley General Tributaria: un fallido «paso a dos»", *op. cit.,* pág. 4. Y, en el mismo sentido, profundizando aún más esta idea, MARTÍN QUERALT nos indica que "*No se puede abrir una vía administrativa, coetánea a la penal, pero solo a ciertos efectos, la abro para aprovechar la ejecutividad del acto administrativo -lo que me permite no solo liquidar sino también cobrar- pero la cierro cuando quien pretende valerse de esa misma vía administrativa invoca la existencia de errores procedimentales por parte de la Administración o pretende invocar la prescripción del crédito tributario o pretende acudir a los tribunales de justicia para revisar la legalidad de la actuación administrativa. Difícil, pero, todo sea dicho, en justificado descargo de quienes han trabajado en la elaboración del antepreyecto, el problema no está en la reforma de la LGT. El problema nació con la reforma del CP. Aquellos polvos traen estos lodos. Resta por saber si la reforma del Código Penal no se fraguó en las dependencias del Ministerio de Hacienda, en cuyo caso no ha lugar a excusa absolutoria*". En MARTÍN QUERALT, J., "A vueltas con el anteproyecto de reforma de la LGT", *op. cit.*, pág. 5.

1. Naturaleza jurídica de la liquidación no vinculada

Mientras que, como hemos visto en el apartado anterior, la deuda vinculada se califica por el legislador de provisional, entiende este que la deuda no vinculada es definitiva y ello porque el resultado de la sentencia no produce ningún efecto sobre la liquidación no vinculada, al menos no está previsto. Lo anterior, nos hace confirmar nuestras sospechas relativas a la confusión en cuanto al término de provisionalidad que acoge el legislador para calificar a la liquidación vinculada. Y lo entendemos erróneo, dado que, parece confundirse la provisionalidad con la firmeza, cuando realmente es provisional aquella deuda respecto a la cual no se han comprobado la totalidad de elementos; mientras que, por su parte, no es firme la deuda mientras pueda recurrirse o, en este caso, deba atenderse al resultado del proceso penal para estar a la adecuación de la misma.

La Ley General Tributaria, en su artículo 101.4, prevé que se pueden dictar liquidaciones provisionales en el procedimiento inspector en los supuestos en que existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación definitiva no haya sido posible en el curso del procedimiento.

Al igual que la liquidación vinculada, de aplicarse el mismo razonamiento que lleva a cabo el legislador, la liquidación no vinculada deberá ostentar la naturaleza jurídica de una liquidación provisional. Y ello en la medida en que lo que se comprueba no es la totalidad de elementos de la deuda, sino que se trata del conjunto de los elementos de la misma producto de la reducción de la cuantía correspondiente a la cuota delictiva. Para un sector determinado de la doctrina, la separación de la liquidación tributaria en cuota vinculada y no vinculada a delito no está prevista en la Ley General Tributaria y habría que ver su

naturaleza, sin embargo, hay otro sector que toma ambas como liquidaciones provisionales[188].

2. Elementos de la liquidación no vinculada.

En el artículo 251.3 de la Ley General Tributaria se dedican dos letras a la identificación de los elementos que componen la deuda tributaria segregada en dos cuotas. De este modo, si bien la letra a), que ya hemos analizado, se dedica a señalar los elementos que componen la liquidación vinculada a delito[189]; la letra b) comprende aquellos elementos que forman la liquidación no vinculada[190]. Como vemos, si bien el legislador dedica sus esfuerzos a delimitar aquellos elementos que deben formar la liquidación vinculada, a los que nos hemos referido anteriormente, en cuanto a la liquidación que nos ocupa, únicamente se limita a señalar que reunirá la totalidad de los elementos de la deuda, reduciendo en su cuantía aquellos que se hayan incluido en la liquidación vinculada.

[188] RANCAÑO MARTÍN, M.A., "El progresivo distanciamiento dogmático entre el ilícito penal y el ilícito tributario", en *Revista Quincena Fiscal,* núm. 16, 2014, pág. 4.

[189] Dispone la letra a del apartado 3 del artículo 251 de la Ley General Tributaria que *"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"*. Artículo 251.3 a) de la Ley General Tributaria.

[190] Dispone la letra b del apartado 3 del artículo 251 de la Ley General Tributaria que *"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"*. Artículo 251.3 b) de la Ley General Tributaria.

Si con anterioridad habíamos definido a la liquidación vinculada como una suerte de "liquidación a la carta", podemos observar, nuevamente, como la liquidación no vinculada a delito arroja una cuota en la que también el obligado tributario ha podido decidir aquellos elementos a compensar o deducir que, por no haberse aplicado a la liquidación vinculada, se ven incluidos en esta cuota.

3. Tramitación de la liquidación no vinculada.

En cuanto a la tramitación de la liquidación no vinculada a delito, se indica en el artículo 250.3 de la Ley General Tributaria, que se llevará a cabo por el procedimiento ordinario regulado en el del Título III de esa Ley, sujetándose, además, al régimen de revisión previsto en el Título V de la Ley General Tributaria.

En primer lugar, se ha destacar que, si bien como vimos anteriormente, la liquidación vinculada es la única liquidación que deriva de un procedimiento inspector y que no se incluye en un Acta; por contra, la liquidación no vinculada, una vez finalizado el procedimiento inspector, se debe incluir en un Acta, en la que se incluirán todos los elementos de la deuda tributaria reduciéndose la cuantía de lo liquidado en la cuota vinculada. No alcanzamos a entender el motivo por el cual no se incluyen ambas liquidaciones en un acta, que es la forma adecuada de finalizar la instrucción el procedimiento inspector. Sin embargo, parece claro que el legislador opta por la inclusión de la liquidación no vinculada en tanto que su tramitación sigue el régimen general de toda liquidación.

Como peculiaridad, en contraposición con la liquidación vinculada, que como hemos visto tiene un plazo de alegaciones de 15 días naturales, lo que resulta peculiar si tenemos en cuenta que normalmente los días a efectos de cómputo de plazo son hábiles; la liquidación no vinculada se rige por los plazos

habituales de 10 o 15 días hábiles para que el contribuyente pueda alegar cuanto a su derecho convenga. Nos resulta una curiosa forma de acelerar los trámites en los procedimientos de liquidación vinculada, en los que apremia la necesidad imperiosa de recaudar cuanto antes[191].

A la vista de las alegaciones manifestadas por el obligado tributario a la propuesta de liquidación, que necesariamente deberá ser provisional pues, como vimos, en virtud del artículo 101 de la Ley General Tributaria, son provisionales todas aquellas liquidaciones en las que no han sido objeto de comprobación la totalidad de los elementos de la deuda y esta solo comprende los elementos que no se hayan calificado como dolosos; la liquidación no vinculada resultante se incluirá en un acta, a diferencia, también, de lo que ocurre con la liquidación vinculada, que como vimos, es la única que deriva de un procedimiento inspector y no se incluye en un acta.

El acta resultante del procedimiento inspector, tendrá el plazo de un mes, en el caso de actas en conformidad o con acuerdo, para ser confirmada por el órgano superior al que la dictó y, en su caso, adquirirá firmeza.

La liquidación resultante del procedimiento inspector será recurrible en reposición o vía económico-administrativa, siendo la resolución que se obtenga susceptible de recurso en vía contencioso-administrativa, que es la jurisdicción competente para conocer de la validez de un acto administrativo de liquidación. Siendo, por tanto, la liquidación no vinculada a delito, impugnable, como deben serlo todas las liquidaciones tributarias.

[191] Resulta curioso, máxime cuando, que sepamos, se trata del único plazo de alegaciones que se computa mediante días naturales y no hábiles, lo que nos hace pensar en que pueda ser una medida de agilización del procedimiento.

Por último, hemos de señalar, que no prevé nada el legislador respecto de los efectos que pueda tener la sentencia del proceso penal sobre esta liquidación, debiéndose al menos plantear qué ocurre cuando la misma ha obtenido firmeza o, en su caso, de resultar la sentencia absolutoria por considerar inexistente la deuda tributaria, cómo debe afectar esa situación a la liquidación no vinculada. Tampoco se plantea el legislador que pueda incurrir en la tan temida doble verdad cuando, una misma deuda tributaria, a pesar de haber sido artificialmente segregada en dos cuotas, es objeto de recurso a dos vías jurisdiccionales diferentes.

d. Excepciones a la práctica de liquidación.

1. Remisión del tanto de culpa sin liquidación.

Con anterioridad a la reforma operada en la Ley General Tributaria, como se ha visto, ante indicios de delito se veía obligada la Administración a paralizar las actuaciones de comprobación y liquidación, debiendo remitir el tanto de culpa sin liquidación, razón por la cual se producía la mutación en la figura de la deuda tributaria, que pasaba a ser una figura de naturaleza distinta, la responsabilidad civil derivada del delito. En este momento, nos planteamos si, en los supuestos regulados en el artículo 251 de la Ley General Tributaria, que recoge aquellos casos en que se debe remitir el tanto de culpa sin liquidación, se cumple con la voluntad del legislador de evitar la mutación de la deuda en una figura de naturaleza distinta, trataremos de dar cumplida respuesta a este interrogante a lo largo del cuarto capítulo de este proyecto.

Encontrando su regulación en el artículo 251 de la Ley General Tributaria, que recoge los supuestos en los que se debe remitir la *notitia criminis* sin practicar liquidación, observamos que su justificación es evitar, en última instancia, que la

actuación de la Administración Tributaria pudiera ocasionar perjuicio o demora en la causa penal. Y ello, para el legislador, puede darse por tres motivos principalmente, los cuales son: la posibilidad de que la actuación de la Administración conlleve la prescripción del delito; que la deuda no se pueda imputar a un obligado tributario concreto o no se pueda cuantificar con exactitud; o cuando la liquidación administrativa pudiera perjudicar el curso de la investigación penal[192].

Cuando, por los supuestos tasados, no se practique la liquidación vinculada y se remita el tanto de culpa sin liquidación, se hará acompañado de un informe que justifique esos motivos. No se concede, antes de la remisión, trámite de audiencia al interesado, no pudiendo alegar nada frente a la Administración Tributaria[193].

i- Posibilidad de incurrir en la prescripción del delito.

En el primero de los supuestos contemplados en la letra a) del apartado 1 del artículo 251 de la Ley General Tributaria se recoge la posibilidad de remitir el tanto de culpa sin liquidación si se pudiera por ello incurrir en la prescripción del delito. Se pueden dar, en este sentido, supuestos en los que se inspeccionen

[192] En palabras de RIBES RIBES, "*En este punto, resulta criticable la amplitud con la que se articulan tales excepciones. Llama especialmente la atención el supuesto del apartado b), que supone reconocer que es posible detectar indicios de delito incluso desconociendo si concurre el importe exigido para ello, así como la identidad del posible autor del mismo. E igualmente criticable resulta el supuesto previsto en el apartado c), al atribuir a la Administración una potestad excesivamente amplia para la apreciación de las circunstancias mencionadas*". En RIBES RIBES, A., "El Título VI de la Ley General Tributaria: posible (doble) lesión del derecho a la tutela judicial efectiva" en la obra colectiva BOSH CHOLBI, J.L., (Director) *Los derechos fundamentales del contribuyente*, Ed. Tirant lo Blanch, 2023, pág. 493.

[193] *Vid.* CALVO VÉRGEZ, J. "El delito contra la hacienda pública en la reforma de la LGT", *op. cit.*, pág. 31.

varios ejercicios y se remita el más antiguo sin liquidar la deuda para evitar así la posible prescripción del delito[194].

Lo anterior se nos antoja cuanto menos curioso, al menos si tenemos en cuenta que las actuaciones de inspección quedaban interrumpidas, con la anterior regulación, con la remisión del tanto de culpa al Ministerio Fiscal. Parece más lógico el sistema que precede a la reforma, pues ante indicios de delito, para no incurrir en la prescripción de la deuda, directamente se remitía el tanto de culpa interrumpiendo la prescripción. Más que resolver el problema de las discrepancias en los tiempos de prescripción de delito y deuda tributaria, parecen haberse puesto de manifiesto nuevos problemas cuando la Administración, en un intento de cuantificar la cuota vinculada a delito, dilate *in extremis* el procedimiento inspector y este, si se diera el caso de su caducidad, pudiera provocar la prescripción del delito. Lo anterior se nos antoja dificultoso, en la medida en que, mientras que el período de prescripción del derecho a liquidar la deuda es de cuatro años, el período para que prescriba el delito es de cinco años. Parece un cajón de sastre esta remisión para cuando la administración tributaria se encuentre con dificultades temporales a la hora de liquidar, remita el tanto de culpa sin liquidación, ya que las actuaciones de la jurisdicción penal interrumpen el cómputo del plazo de la prescripción administrativa.

Además, como decimos, las actuaciones en sede penal interrumpirían la prescripción administrativa. Históricamente se daban discrepancias entre el Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional; mientras que el Tribunal Supremo entendía interrumpida la prescripción con la interposición de la denuncia o querella, el Tribunal Constitucional pretendía que se necesitara de un acto judicial posterior (como un auto de admisión o de apertura del juicio oral)

[194] ANÍBARRO PÉREZ, S., *Los procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública*, o*p. cit.,* pág. 62.

para entender interrumpida la prescripción[195]. No hay riesgo de que el delito prescriba mientras en sede administrativa se esté cuantificando la deuda en vía administrativa.

No obstante, esta controversia se soluciona por la LO 7/2012[196] por la que se regula que se interrumpe la prescripción con la presentación de la denuncia o querella si, en el plazo de seis meses hay alguna actuación judicial. Por tanto, basta ahora con un auto en el que se autorice un registro, una escucha o simplemente se requiera algo, para entender interrumpida la prescripción. Siempre, claro está, que se encuentre motivado, identifique al sujeto y tenga apariencia de hechos delictivos.

A mayor abundamiento, la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 2017[197] señala que, remitido el tanto de culpa al Juez Penal, e interrumpida la prescripción administrativa, sin un efecto impulsivo del procedimiento no solo prescribiría el delito, sino que tampoco se habría interrumpido la acción administrativa y prescribiría la deuda.

De esa forma, como indica DELGADO SANCHO, debemos tener en cuenta que la prescripción administrativa y la penal son diferentes e independientes, de modo que ningún acto de la Administración puede interrumpir la prescripción del delito contra la Hacienda Pública[198]. Pues, como indica GARCÍA MORENO, "*una vez prescrita la deuda tributaria por inactividad administrativa durante cuatro años ¿qué*

[195] MARTÍN QUERALT, J., *Curso de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Ed. Tecnos, 2018, pág. 645.

[196] De reforma del Código Penal en materia de delito contra la Hacienda Pública.

[197] Sentencia del Tribunal Supremo número 339/2017, de 28 de febrero de 2017.

[198] *Vid.* DELGADO SANCHO, C.D., "La fase preprocesal en el delito fiscal", *op. cit.*, pág. 11.

sentido tenía que el derecho penal, que es la última ratio, castigase por haber impagado una deuda que, por otro lado, ya no existía?"[199].

El Tribunal Supremo[200] resolvió esta controversia subrayando la independencia y autonomía del plazo penal respecto de la pervivencia de la obligación tributaria señalando que la Administración puede pasar el tanto de culpa una vez prescrita la deuda. Se da así una "resurrección" de la cuota prescrita vía responsabilidad civil, puesto que, en la medida en que el órgano de inspección opte por remitir el tanto de culpa sin liquidación por miedo a que prescriba la deuda, abre una nueva vía de recaudación de la misma a través de la figura de la responsabilidad civil *ex delito*.

ii- Imposibilidad de cuantificar la deuda o asignarla a un obligado tributario concreto.

En virtud del artículo 251.1 b) de la Ley General Tributaria, la Administración debe abstenerse de dictar la liquidación vinculada en los supuestos en que no pueda determinarse con exactitud el importe de la deuda tributaria o no pueda imputarse a un obligado tributario concreto.

Se puede dar la situación, íntimamente ligada al supuesto anterior, en la que no se pueda determinar adecuadamente el importe exacto de la deuda. Y decimos que lo entendemos ligado al supuesto que precede en tanto que la única razón por la que consideramos que no se pudieran efectuar de forma adecuada

[199] *Vid.* GARCÍA MORENO, V., "Reseña de las modificaciones normativas en los Reglamentos de los procedimientos tributarios", en *Revista Carta Tributaria. Revista de opinión*, núm. 35, 2018, pág. 3

[200] En su sentencia número 3146/2019, de 25 de septiembre de 2019.

las actuaciones de cuantificación de la deuda sería por la posibilidad de incurrir en la caducidad del procedimiento inspector, que a su vez conllevara la prescripción de la deuda. Pues, en cualquier otro supuesto, parece evidente que las actuaciones tendentes a la investigación de la deuda suspenderían la prescripción de la misma. Es decir, no entendemos qué situación está previendo el legislador para que, abierto el procedimiento inspector, pudiera tener que remitirse al proceso penal por temor a la prescripción de la deuda. Máxime cuando, si la propia inspección tributaria, órgano competente para cuantificar deudas, no se encuentra capacitado para determinar el importe de una deuda tributaria, cómo puede preverse que el Juez de lo penal, que carece de las competencias y facultades para ello pudiera cuantificarlo adecuadamente.

Idéntica situación se nos plantea con la segunda parte de este precepto, para la cual se debe remitir el tanto de culpa sin liquidación en el supuesto en que no se pueda atribuir la deuda a un obligado concreto. Lo que nos hace plantearnos, con PALAO TABOADA, que si esa liquidación es una segregación de una única deuda tributaria en su origen, resulta difícil imaginar la situación en la que no se le pueda atribuir a un obligado tributario concreto[201].

iii- La liquidación puede perjudicar el desarrollo de la investigación

El artículo 251.1. c) de la Ley General Tributaria parece dejar un "cajón de sastre" cuando delimita las posibilidades de remitir el tanto de culpa sin

[201] Como indica el citado autor, "*Si la liquidación que se suspenden es solamente la vinculada al delito, resulta difícil de imaginar el supuesto de que no sea posible atribuirla a un obligado tributario concreto, si se considera que dicha liquidación es el resultado de una escisión de la liquidación de una deuda tributaria única, la cual tiene que tener por fuerza un obligado tributario determinado*". PALAO TABOADA, C., "Los procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la hacienda pública en el proyecto de ley de modificación de la LGT", op. cit., pág. 52.

liquidación cuando las actuaciones de liquidación administrativa pudieran perjudicar la investigación penal. Parece dejar abierta el legislador una vía a la Administración para poder remitir el tanto de culpa sin liquidación siempre que se tope con dificultades para completar el proceso de liquidación.

En este momento, nos cuestionamos ¿de qué forma puede perjudicar la liquidación al desarrollo de una investigación? Ya sea esta penal o administrativa, al estar ya prevista la remisión del tanto de culpa sin liquidación para los supuestos en los que se podía incurrir en prescripción, más allá de ellos y de dilatar o retrasar el inicio del proceso penal, no acabamos de entender cómo puede perjudicar la liquidación a la investigación.

Simplemente no puede perjudicarla, puesto que, de una forma u otra, ya sea en sede administrativa o en sede penal, se debe liquidar. Y decimos en sede administrativa o en sede penal puesto que, como veremos en el cuarto capítulo, entendemos que al remitir el tanto de culpa sin liquidación, se vuelve a la situación anterior al título VI en el que muta la deuda tributaria a responsabilidad civil, debiéndose entonces tener que cuantificar la deuda en sede penal. Y ello porque, como hemos visto en un apartado anterior de este mismo capítulo, el delito fiscal precisa de dos elementos, siendo uno de ellos la cuantía. Resulta, por tanto, necesario tener una cuantía del delito, lo que solo es posible liquidando la deuda, ya sea en vía administrativa remitiendo la liquidación vinculada, ya sea en sede penal con la figura de la responsabilidad civil derivada del delito. Una vez más, como nos planteábamos en el supuesto anterior, relativo a la remisión sin liquidación en los supuestos en que no se pueda atribuir la deuda a un obligado tributario concreto; si la Administración Tributaria carece de elementos suficientes para liquidar, pudiendo perjudicar la investigación, de nuevo, para supuestos distintos a la posibilidad de prescripción por estar ya regulados, ¿cómo va a hacerlo el Juez de lo penal? Máxime cuando este carece de la

formación necesaria para cuantificar una deuda tributaria, siendo precisamente por ello por lo que se sirven de los órganos de la Administración Tributaria.

Sin embargo, podría estar pensando el legislador, en este caso concreto de remisión del tanto de culpa sin liquidación, en tributos de declaración periódica, como el Impuesto sobre el Valor Añadido, en el que, al ser declaraciones trimestrales, a efectos del cómputo del plazo de prescripción se tiene en cuenta como *dies a quo,* el 30 de enero del año siguiente, y no la presentación de la declaración trimestral. O, incluso, en las posibles tramas -como el fraude carrusel- que se pueden dar en este tributo y que puede vincular a más de un sujeto pasivo del impuesto, de modo que, las actuaciones de comprobación e inspección relativas a una sociedad pudieran conllevar que el resto de sociedades implicadas en una presunta trama de fraude pudieran desaparecer o despatrimonializarse.

No aporta el legislador, en ninguno de los tres supuestos de remisión del tanto de culpa sin liquidación, ninguna solidez a la hora de determinar estas situaciones, que adolecen de una falta de desarrollo y justificación manifiesta y que no hacen sino dejar abierta la posibilidad en todo momento de facilitar las actuaciones a la inspección tributaria, haciendo que esta remita el tanto de culpa sin liquidar la cuota y que deba ser el juez penal quien realice la investigación y cuantifique la deuda[202].

[202] En este punto, coincidimos con SÁNCHEZ PEDROCHE cuando afirma que "*Ninguna de estas tres excepciones a la obligación de liquidar reviste una justificación sólida, especialmente la última, pues resulta de todo punto incompatible con la nueva filosofía que destila la Ley 34/2015. Parece más bien un portillo abierto a la justificación de cualquier solución por la que pudiese optar la Inspección (ya hemos señalado que la comodidad de esta es una de las líneas medulares de la nueva regulación). Pero es que tampoco la tienen las dos primeras. Remitir el tanto de culpa al juez o al Ministerio Fiscal sin haber concluido mínimamente las indagaciones capaces de arrojar luz sobre la posible comisión del delito, ni quién sea el obligado tributario para evitar la prescripción del delito, implica reconocer abiertamente las dudas sobre el elemento objetivo del tipo penal o la naturaleza y participación del presunto inculpado, lo que generará problemas de todo tipo al juez, además de complicar extraordinariamente la fijación del momento mismo de*

Parece, una vez más, que prima la ambigüedad en el desarrollo del Título VI de la Ley General Tributaria, que, lejos de resolver problemas pendientes, parece estar planteando nuevas dificultades en el desarrollo de los procedimientos tributarios ante supuestos de presunto delito contra la Hacienda Pública.

La nota común en los tres supuestos en los que se remite la denuncia sin liquidación se fundamenta en que se debe motivar esa ausencia de liquidación en el acuerdo que acompañe a la denuncia o querella. Además, los tres supuestos comparten la intención de dar celeridad a la intervención del órgano judicial y no dilatar aún más el proceso penal[203]. No obstante, se está penalizando al contribuyente, una vez más, del retraso que se produce en la tramitación de este tipo de delitos en los que tras la intervención de los órganos de la Administración Tributaria, de por sí complejos y duraderos, se alargan sobremanera los tiempos con la lentitud de los procesos judiciales. A pesar de ello, no puede pretender el legislador que estas circunstancias, que en un ningún caso se puede imputar a los obligados tributarios, les afecte hasta el punto de, por dar celeridad a los procedimientos, remitir el tanto de culpa sin efectuar la liquidación correspondiente.

No indica nada la norma al respecto de si cabe recurrir esa remisión sin liquidación, o si se debe informar de la misma al obligado tributario, aunque parece difícil en los supuestos en que se remite sin liquidación por no poder imputarla a un obligado tributario concreto. ¿Cómo pretende el legislador que se

la interrupción de la prescripción a efectos penales". En SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., "Reforma parcial de la LGT operada por la Ley 34/2015", *op. cit.*, pág. 57.

[203] CALVO VÉRGEZ, J. "El delito contra la hacienda pública en la reforma de la LGT.", *op. cit.*, pág. 46.

inicie el proceso penal si no hay sujeto al que imputar el delito? Como anticipábamos, en el caso en que se pueda perjudicar a la investigación si se liquida por el órgano tributario, ¿qué facultades tendrá para poder hacerlo el Juez de lo penal cuando ni tan siquiera es competente?

e. Paralización del procedimiento sancionador

En cuanto al procedimiento sancionador, ante la aparición de indicios de delito, no se puede iniciar y, en caso de haberse iniciado, se debe paralizar[204]. Lo anterior obedece al principio *ne bis in idem,* por medio del cual unos hechos no pueden ser objeto de sanción administrativa y penal[205]. No será hasta la finalización del proceso penal, cuando el procedimiento sancionador pueda iniciarse, en atención a los hechos probados, y siempre que el resultado del proceso fuera una sentencia absolutoria o un sobreseimiento[206].

[204] Frente a la posible caducidad del procedimiento sancionador nos remitimos al trabajo de MARTÍN LÓPEZ, J., "La sedicente caducidad del procedimiento sancionador tributario", en *Revista Civitas. Revista española de Derecho Financiero y Tributario,* número 145, 2010.

[205] Resulta de especial interés la Sentencia del Tribunal Constitucional 2/2003, de 16 de enero de 2003, por medio del cual ese Tribunal indica que no se vulnera el principio del *non bis in idem* en caso de que se imponga una sanción administrativa y posteriormente una pena en los supuestos en que se descuente posteriormente de la pena la sanción.

[206] ANÍBARRO PÉREZ, S., *Los procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública, op. cit.* pág. 20. En el mismo sentido, señala MARTÍNEZ MUÑOZ que, en España, se paraliza el procedimiento sancionador al iniciarse el proceso penal. No obstante, se permite que cuando se dicte sentencia no apreciando indicios de delito, se inicie el procedimiento sancionador, respetando los hechos considerados probados y el principio non bis in idem. En MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., "Los procedimientos tributarios y el delito fiscal en la Ley General Tributaria. Un análisis en el marco de los principios fundamentales del ordenamiento tributario" en *Revista Quincena Fiscal* núm. 6/2016, pág. 5.

Por otro lado, mientras que ante la remisión de la liquidación vinculada a delito no puede iniciarse el procedimiento sancionador, una vez cuantificada la liquidación no vinculada puede procederse a iniciar el correspondiente procedimiento sancionador con respecto a la misma[207]. Se debe ello a la segregación de la deuda en dos cuotas, que si bien proceden del mismo hecho imponible, su tramitación sigue procedimientos diferentes.

Debemos plantearnos en este momento la cuestión acerca de la posibilidad de iniciar un procedimiento sancionador por la parte de la deuda que no está vinculada a delito, si precisamente, las notas que caracterizan al derecho administrativo sancionador son las del Derecho Penal; es decir, si para determinar que se ha incurrido en la comisión de una infracción tributaria hay que analizar la culpabilidad o intencionalidad -al igual que en el elemento subjetivo del delito- ¿se pueden llevar juicios paralelos, en sede penal y administrativa, acerca de la culpabilidad en la presunta comisión del delito en una parte de la deuda a la vez que se determina la misma culpabilidad, o su grado, en la presunta infracción tributaria?

Respecto a la liquidación vinculada, dada la confluencia del proceso penal y el procedimiento sancionador por los mismos hechos y fundamentos de derecho y sujeto, el *ne bis in idem* impide la tramitación conjunta, dando preferencia al orden penal. En caso de absolución, se podrá tramitar un

[207] RUIZ ZAPATERO, G. G., "La fragmentación de la deuda tributaria como consecuencia de la liquidación administrativa por delito fiscal", *op. cit.*, pág. 7. Igualmente, para MARTÍNEZ MUÑOZ, solo la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal o el archivo de las actuaciones sin enjuiciamiento sobre el fondo deberían permitir a la Administración iniciar el procedimiento sancionador por razones de seguridad jurídica que se fundamentan en el principio *non bis in idem.* MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., "Los procedimientos tributarios y el delito fiscal en la Ley General Tributaria. Un análisis en el marco de los principios fundamentales del ordenamiento tributario", *op. cit.,* pág. 6.

procedimiento administrativo sancionador respetando los hechos considerados probados. El principio *ne bis in idem*[208] implica la prohibición de la doble punición por un mismo acto antijurídico o la interdicción de la duplicidad aflictiva cuando hay identidad de sujeto, hechos y fundamento. De este modo, la Administración Tributaria paraliza el procedimiento administrativo hasta que haya sentencia firme, sobreseimiento o devolución de actuaciones. El procedimiento sancionador en su caso iniciado, concluye así con la remisión del tanto de culpa, pudiéndose iniciar uno nuevo si no se aprecia delito y se atiende a los hechos probados[209].

Pero, volvemos a plantearnos ¿no se incurre en un *non bis in idem* cuando se está tramitando el procedimiento sancionador relativo a la cuota no vinculada y el proceso penal sobre la cuota no vinculada? ¿Se podría incurrir aquí en la doble verdad que tanto trata de evitar el legislador en la fase de recaudación?

Se fundamenta esta paralización en la vertiente sustantiva, que impide que el sujeto afectado reciba una doble sanción, por unos mismos hechos, cuando existe idéntico fundamento para el reproche penal y administrativo y no media una relación de sujeción especial del ciudadano con la Administración. La preferencia del orden penal sobre la potestad administrativa ha de ser entendida

[208] Principio acerca del cual, para un mejor estudio, nos remitimos al excelente trabajo de PÉREZ LARA, J.M., ""Non bis in idem" y los requerimientos de la inspección", en *Revista Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera,* número 38, 1993.

[209] *Vid.* CALVO VÉRGEZ, J. "El delito contra la hacienda pública en la reforma de la LGT", *op. cit.,* págs. 2 y 3. En similares términos se pronuncia MARTÍN QUERALT cuando manifiesta que *"la duplicidad sancionadora entrañaría, en efecto, una inadmisible reiteración en el ejercicio del Ius Puniendi del Estado e, inseparablemente, una abierta contradicción con el mismo derecho de presunción de inocencia, porque la coexistencia de dos procedimientos sancionadores para un determinado ilícito deja abierta la posibilidad, contraria a aquel derecho, de que unos mismos hechos, existan o dejen de existir para los órganos del Estado",* en MARTÍN QUERALT, J., "¿Es necesaria la reconstrucción judicial del principio non bis in ídem?", en *Revista Carta Tributaria*, núm. 60, 2020, pág. 3.

como una garantía del ciudadano, complementaria a su derecho a no ser sancionado dos veces por los mismos hechos[210].

IGLESIAS CAPELLAS, nos presenta este principio con dos niveles; uno sustantivo, por el cual una misma conducta, contraria a una norma, no puede recibir un doble reproche, administrativo y penal; y otro procesal, por el que se impide que se desarrollen simultáneamente dos procedimientos que tengan por objeto enjuiciar unos hechos de los que puede derivarse la imposición de una sanción penal o administrativa[211].

Estamos de acuerdo con AYATS VERGÉS y DE JUAN CASADEVALL cuando manifiesta que "*nos debemos posicionar a favor de la doctrina de SUAY RINCÓN, que establece una total y absoluta concordancia entre las sanciones administrativas y las sanciones penales, dada la identidad sustancial de intereses o finalidades que concurren en ambos casos, sin perjuicio del plus de antijuridicidad que concurre en el ilícito penal, en términos de dolo o engaño, en el delito fiscal*"[212]. Y lo estamos en la medida en que las sanciones y las penas obeceden a la misma manifestación del *Ius Puniendi* del Estado.

Si volvemos a realizar un ejercicio de comparación, el *doppio binario* italiano supone la posibilidad de que unos hechos, calificados como infracción tributaria, puedan ser procesados para ser penados. La legislación italiana, prevé para estos supuestos una disposición especial para cuando un mismo hecho sea objeto de reproche penal y sancionador. En principio se aplica el *non bis in idem*

[210] Sentencia del Tribunal Constitucional 117/1999, de 11 de octubre de 1999.

[211] *Vid.* IGLESIAS CAPELLAS, J., "La litispendencia del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública", *op. cit.,* pág. 23.

[212] Vid. AYATS VERGÉS, M., y DE JUAN CASADEVALL, J., Informe sobre las novedades introducidas en la nueva regulación del delito fiscal: algunas propuestas de mejora. Ed. Fundación Impuestos y Competitividad, *op. cit.*, pág. 32.

ya que se puede imponer una sanción administrativa por unos hechos, pero esta no será ejecutiva hasta que el proceso penal finalice por archivo o absolución. De esta forma, "*el ordenamiento italiano contiene normas que permiten que el material probatorio que se obtiene en cualquiera de los procesos, la comprobación administrativa o la instrucción penal, pueda ser usado en el otro*"[213]. Habría que atender, al igual que con el traspaso de información entre procedimiento y proceso, a que cuando se produjera ese "volcado" de información, se garanticen los principios y derechos del contribuyente.

7. Problemas pendientes en las relaciones entre el procedimiento de regularización tributaria y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública

En un momento previo de este estudio hemos atendido a las distintas fases o formas de relacionarse por las que han transitado los procedimientos tributarios de inspección, recaudación y sancionador con el proceso penal en supuestos de delito contra la Hacienda Pública. Si bien estas relaciones han sufrido numerosos cambios, la nota común a todos ellos ha sido que se han planteado demasiados conflictos que, la reforma operada en el Código penal por la Ley 7/2012 y en la Ley General Tributaria por la Ley 34/2015, lejos de solucionar, los ha vuelto a poner de manifiesto, junto con otros nuevos.

A continuación, vamos a proceder a comentar, brevemente, pues no es el objeto principal de nuestro estudio, algunos de los problemas no resueltos en la tramitación paralela del procedimiento tributario de recaudación y el proceso

[213] Para un mejor estudio se debe consultar el magnífico trabajo de MACARRO OSUNA, J.M., "La acumulación de sanciones administrativa y penal en el ordenamiento tributario italiano y el principio del ne bis in idem" en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 185, enero-marzo de 2020, pág. 2.

penal por delito fiscal, previa tramitación del procedimiento de regularización tributaria. Problemas que han sido puestos de manifiesto, en no pocas ocasiones, por buena parte de la doctrina y para los que no se han logrado soluciones. Antes al contrario, las reformas que con ocasión de estos se han ido poniendo de manifiesto no han hecho sino ocasionar nuevos. La problemática en el curso de la tramitación de los procedimientos tributarios y el proceso penal en el delito contra la Hacienda Pública parece ser el método ensayo-error, por el que se vienen produciendo las alteraciones en este Título VI, como decimos, no solo obviando las controversias que se están denunciando, sino, lo que es aún más grave, poniendo de manifiesto nuevos.

a. La aparición de la *notitia criminis*

La *notitia criminis* suele ponerse de manifiesto en el curso de un procedimiento administrativo de comprobación o regularización. En el mismo momento que la Administración apreciaba indicios de delito, como hemos visto, debía remitir el tanto de culpa al Ministerio Fiscal, quien, ante indicios suficientes, debía interponer la denuncia o querella correspondiente.

No obstante, si atendemos a la regulación contenida en los artículos 250 de la Ley General Tributaria y 197 *bis* de su Reglamento de desarrollo, podemos observar cómo parece ser de aplicación el Título VI de esta Ley cuando los indicios de delito se aprecien en el seno de un procedimiento de comprobación o investigación.

El artículo 197 bis del Reglamento general de las actuaciones de gestión e inspección tributarias, pone de manifiesto la posibilidad de que la *notitia crimins* aparezca fuera del curso de estos procedimientos, incluso cuando ya se haya liquidado la deuda ¿Qué ocurre entonces? De la lectura del artículo 250 de la Ley

apreciamos que la tramitación que prevé el Título VI introducido, por la que se deben continuar las actuaciones de inspección y remitir el tanto de culpa con una liquidación vinculada, pudiendo continuar las actuaciones de recaudación mientras se tramita el proceso penal, se aplicará cuando los indicios de delito tengan lugar en el seno de un procedimiento inspector, lo que nos lleva a plantearnos qué ocurre en el supuesto en que aparezcan esos indicios fuera de un procedimiento de inspección tributaria.

Como hemos comprobado en el apartado anterior de este capítulo, se prevén por la norma supuestos en los que se debe remitir el tanto de culpa sin liquidación, no obstante, nos parece cuanto menos curioso que, si se deben continuar las actuaciones de investigación ante la aparición de indicios de delito, debiendo remitirse el tanto de culpa con una liquidación vinculada, nos preguntamos ¿Cuándo se debe remitir el tanto de culpa si esos indicios no aparecen en el seno del procedimiento de investigación? ¿Puede ser un supuesto *ex lege* de remisión del tanto de culpa sin liquidación cuando esta *notitita criminis* se aprecie fuera del procedimiento de inspección? Si, como indica el desarrollo reglamentario de la norma queda sin efecto la liquidación dictada cuando con posterioridad se aprecien indicios delictivos, ¿deberá ser el juez penal quien liquide la deuda? En ese caso, nos estaríamos encontrando en una situación semejante a la anterior regulación en el que se paralizaban las actuaciones de liquidación y mutaba la deuda en una figura de naturaleza distinta, la responsabilidad civil derivada del delito.

La mutación de este título, que es uno de los objetivos que tiene la reforma de la Ley General Tributaria, como veremos en el capítulo cuatro, no parece haberse resuelto para estos supuestos en los que, o bien se remite el tanto de culpa sin liquidación, o bien la aparición de la *notitia criminis* tiene lugar fuera de la tramitación del procedimiento de comprobación e investigación.

Continuando con la regulación en vigor, actualmente, como hemos visto, bajo la regulación del Título VI de la Ley General Tributaria, la Administración Tributaria, ante indicios de delito, debe continuar las actuaciones de liquidación e, incluso, remitido el tanto de culpa, las de recaudación[214]. No obstante, el término indicios deja total y absolutamente al arbitrio del legislador el momento en que debe remitir el traslado del tanto de culpa. Y ello en la medida en que, a pesar de que ya apreciamos la distinción entre el término indicios frente a sospecha, continúa resultando demasiado indeterminado el momento en que debe llevarse a cabo esa remisión[215].

Pudiera parecer, no obstante, que al deber continuar las actuaciones de liquidación frente a indicios de delito, no tuviera igual relevancia que cuando se debían paralizar las actuaciones ante ellos. Antes al contrario, si bien antes la relevancia giraba alrededor de la paralización de actuaciones, ahora se centra

[214] Para DELGADO SANCHO, para evitar que quede al arbitrio de la Administración Tributaria el momento de remisión del tanto de culpa, se debería, en el mismo momento de la aparición de indicios, remitir, incluso en el caso en que no fuese posible liquidar en ese momento. Así, cuando la Administración Tributaria tenga indicios de la posible comisión de un delito debe dictar inmediatamente la liquidación vinculada y remitir el tanto de culpa, ya que solo de esa forma se impediría que continuara el procedimiento de investigación mientras se instruye el proceso penal. DELGADO SANCHO, CD., "La participación del extraneus en el delito fiscal", *op. cit.*, pág. 33.

[215] Siguiendo a LÓPEZ MARTÍNEZ, "*Al realizar un análisis del concepto y efectos de la «notitia criminis» conviene diferenciar el momento en el que el instructor del procedimiento de regularización comienza a obtener indicios de la posible existencia de un delito —«notitia criminis»— del momento en el que se produce el traslado del «tanto de culpa», ya que nos encontramos ante dos momentos absolutamente diferentes que han de desplegar efectos claramente diferenciados. El primero, obviamente anterior al traslado del «tanto de culpa», ha de cambiar por completo la propia naturaleza del procedimiento de regularización, puesto que altera su teleología y los propios derechos y deberes de los obligados en el procedimiento. Y, a nuestro juicio, lo altera desde el principio*". En LÓPEZ MARTÍNEZ, J., "Problemas pendientes en las relaciones entre la regularización tributaria y el proceso penal a la luz de la reforma de la Ley General Tributaria", *op. cit*., pág. 6.

entorno a la finalidad sobre la que orbita el procedimiento de regularización cuando aparecen esos indicios[216]. Mayor relevancia tiene la aparición de la *notitia criminis* si tenemos en cuenta que se deben continuar las actuaciones de investigación hasta la liquidación en relación con la posterior comunicación ilimitada de datos entre el procedimiento de regularización y el posterior proceso penal[217].

De conformidad con el Informe del Consejo General del Poder Judicial relativo a la reforma operada por la Ley 34/2015 en materia de delito, "*cuando el procedimiento administrativo se halle íntimamente unido al proceso penal, deben reconocerse al interesado los mismos derechos que si el proceso penal ya se hubiera iniciado*". Observándose, a mayor abundamiento, los principios y garantías del artículo 24 de la Constitución Española, con la obligación de informar, al obligado tributario, del nuevo carácter que ha tomado la investigación ante indicios de delito y de la situación en la que se encuentra, evitando, de esa forma "*el acopio de material probatorio para enervar el principio de presunción de inocencia al margen y sin conocimiento del sujeto pasivo*"[218].

Si bien, como venimos señalando, la relevancia entorno a la aparición de la *notitia criminis* con la anterior regulación giraba alrededor del momento en que

[216] En este sentido, "*Desde la perspectiva de los Derechos Fundamentales del contribuyente, lo relevante no es el momento en que la Administración remite el tanto de culpa al Ministerio Fiscal o a la autoridad competente, sino el instante en que objetivamente se manifiesta la notitia criminis de un posible delito contra la Hacienda Pública, pues es a partir de ese instante cuando adquiere toda su significación la preferencia del Juez de lo penal para la determinación de unos hechos de los que puede derivarse una defraudación tributaria que lleve aparejada una pena privativa de libertad*". DELGADO SANCHO, CD., "La participación del extraneus en el delito fiscal", *op. cit.,* pág. 32.

[217] *Vid.* LÓPEZ MARTÍNEZ, J., "Problemas pendientes en las relaciones entre la regularización tributaria y el proceso penal a la luz de la reforma de la Ley General Tributaria", *op. cit.,* pág. 6.

[218] *Vid.* En LÓPEZ DÍAZ, A., "Procedimientos tributarios y delito fiscal en el Proyecto de Reforma de la LGT", *op. cit.*, pág. 5.

se debían paralizar las actuaciones, en el mismo momento en que aparecieran indicios de delito, para evitar así el acopio de material probatorio que posteriormente se trasladaba sin ningún filtro a sede judicial; ahora, con la regulación actual que no solo permite continuar las actuaciones de comprobación e investigación ante indicios, sino que deben finalizar con la liquidación resultante, se debe centrar la atención en la importancia que reviste el poner en conocimiento del sujeto investigado el giro que ha tomado la investigación, para evitar precisamente que se convierta en un acopio de material probatorio sin límite alguno.

Concretamente, se debe evitar a toda costa que el procedimiento de regularización se utilice para obtener material probatorio del delito, debiendo impedir esto, en cualquier caso, cuando constituya posteriormente la única prueba en el proceso penal. Y no solo eso, además, como venimos señalando, se debe advertir al obligado tributario que se han apreciado indicios de delito, por el nuevo cariz que inevitablemente ha tomado la investigación.

Y no se trata de incomunicar totalmente el procedimiento de regularización y el proceso penal, antes al contrario, se trata de evitar la utilización del procedimiento inspector para obtener prueba del presunto delito y de tramitar este procedimiento sin la advertencia al obligado tributario de estos indicios. Coincidimos con LÓPEZ MARTÍNEZ cuando afirma que, en relación a la comunicación de datos entre el procedimiento inspector y el sancionador, de igual relevancia a su aplicación con el proceso penal por tener el mismo carácter punitivo; no pensamos que se trate de lograr la "*absoluta incomunicabilidad de los datos y pruebas*", y ello en la medida en que los datos obtenidos en el procedimiento sean posteriormente utilizados en el proceso penal -o en el procedimiento sancionador- no siempre vulnera per se los derechos constitucionales del orden punitivo, y no lo hace principalmente en la medida

que, como hemos indicado, advierte del carácter o rumbo que ha tomado la investigación[219].

b. El traslado del tanto de culpa

Existe consenso en nuestra doctrina a la hora de definir el "tanto de culpa" como aquel acto que emite un órgano administrativo o judicial que, en el desarrollo de sus funciones, ha conocido de la aparición de indicios de un posible delito. Se trata, por ser siempre el denunciante un organismo público, de una suerte de denuncia cualificada, revistiendo por ello una mayor certeza de garantía y veracidad al ser tomada como prueba[220].

Precisamente por ello, el contenido de este tanto de culpa que se traslada debe ser obtenido, primero con todas las garantías procesales y, segundo, con el conocimiento del obligado tributario que está siendo investigado. Lo anterior no solo por los efectos que puede tener ese traslado en el proceso penal, sino, como decimos, por ser especialmente importante el material probatorio que contiene y al que se le dota de mayor veracidad.

Y, fundamentalmente, el contenido de ese tanto de culpa estará formado por la totalidad del material probatorio obtenido en el procedimiento inspector obtenido para lograr la cuantificación de la deuda, con las funciones propias del

[219] Vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, J., "El intercambio de datos entre el procedimiento de regularización y el sancionador tributario" en *Revista Tributos Locales*, número 12, 2001, págs. 15 y ss.

[220] Entre otros, IGLESIAS CAPELLAS, J., "La denuncia administrativa de la defraudación tributaria constitutiva de delito contra la Hacienda Pública", en *Revista Contabilidad y Tributación*, núm. 367, 2013, pág. 111. LÓPEZ MARTÍNEZ, J., "Problemas pendientes en las relaciones entre la regularización tributaria y el proceso penal a la luz de la reforma de la Ley General Tributaria", *op. cit.,* pág. 10.

órgano regularizador de las deudas, sin revestir las garantías de corte punitivo[221]. Y ello es de extraordinaria importancia en la medida en que se lleva a cabo un traslado indiscriminado de la totalidad de la prueba recabada a modo de remisión del tanto de culpa, que se pone de manifiesto tras la aparición de la *notitia criminis.*

Realmente, como venimos señalando, se está llevando a cabo un auténtico sub-proceso o fase preproceal, con motivo de esa aparición de la *notitia criminis* que, teniendo por objeto el recabar datos suficientes a fin de dilucidar si esos indicios son o no suficientes de la presunta comisión del delito, trasladando todo ese material probatorio a sede penal, está realizando en sede de regularización toda la instrucción que se debería desarrollar en vía judicial, con las garantías propias de la aplicación del *Ius Puniendi*[222].

En cuanto a los efectos derivados del traslado del tanto de culpa, podemos destacar tres: la suspensión del procedimiento administrativo de regularización, que habrá finalizado con la remisión de la liquidación vinculada como tanto de culpa, y la continuación del procedimiento de recaudación; la paralización del procedimiento sancionador, en caso de estar iniciado o, de no haberse iniciado,

[221] LÓPEZ MARTÍNEZ, J., "Problemas pendientes en las relaciones entre la regularización tributaria y el proceso penal a la luz de la reforma de la Ley General Tributaria", *op. cit.,* pág. 11.

[222] *Vid.* Entre otros, DELGADO SANCHO, C.D., "La fase preprocesal en el delito fiscal", o*p. cit.*, Pág. 10; IGLESIAS CAPELLAS, J., "La litispendencia del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública", *op. cit.,* pág. 32; LÓPEZ MARTÍNEZ, J., "Naturaleza y alcance del procedimiento de inspección tributaria y sus repercusiones con el delito y el proceso penal", *op. cit.,* pág. 2170; GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.L., "Los efectos de la apreciación de indicios de delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios", *op. cit.,* pág. 69. MARTÍ ANGULO, J.L., "El procedimiento Tributario por delito fiscal", *op. cit.,* pág. 793. LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y PÉREZ LARA, J.M., "Breves apuntes sobre distintos supuestos de interrupción injustificada de actuaciones inspectoras" en *Revista Aranzadi Jurisprudencia tributaria,* número 3, 2003.

no se podrá dar comienzo; y la interrupción del cómputo de los plazos de prescripción[223].

No obstante, si bien hay que poner atención a los efectos que el traslado del tanto de culpa al Ministerio Fiscal o al Juez Penal tienen sobre los procedimientos tributarios, realmente, el principal problema que trae consigo el traslado del tanto de culpa no son tanto estos efectos como el propio contenido de la remisión. Como avanzábamos en el apartado inmediatamente anterior, reviste especial importancia el momento de aparición de la *notita criminis* en una pretensión de evitar que se convierta esta remisión en un volcado de material probatorio[224].

Hay que distinguir que, para que se lleve a cabo el traslado del tanto de culpa, el actuario debe tener indicios y no meras sospechas[225]. La sospecha será

[223] *Vid.* ANÍBARRO PÉREZ, S., Los procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública, *op. cit*., pág. 67. En el mismo sentido, CHOCLÁN MONTALVO, J.A., "*Procedimiento penal por delito fiscal*" En *Revista La Ley*, núm. 7747, 2016, pág. 4.

[224] Y es importante esa advertencia al obligado tributario en el mismo momento de la aparición de indicios en la medida en que es de especial transcendencia que "*esta información sea tempestiva, esto es, que se proporcione al sujeto tan pronto como el procedimiento se dirija contra él y, en todo caso, con carácter previo a cualquier actuación que pueda resultar autoincriminatoria*", pues, como veremos en la letra c) de este epígrafe, reviste especial importancia este momento en relación al derecho a no autoinculparse. ANEIROS PEREIRA, J., "*El derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable a la luz de la Jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos*" en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 17, 2002, pág. 16.

[225] Tal y como se desprende del fundamento jurídico tercero de la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de junio de 2010, ya comentada anteriormente

lo que hará al actuario cambiar de estrategia, lo que podría vulnerar derechos y principios del Ius Puniendi[226].

Como también se ha analizado, el problema en cuanto a la remisión del tanto de culpa, no gira entorno al momento de su remisión sino en lo relativo a su contenido, fundamentalmente por ese cariz que ha tomado la investigación tras esos indicios o sospechas. Y ello para que la continuación de actuaciones ante indicios de delito, con la consiguiente acumulación de carga de la prueba, no tenga inconvenientes tanto en su duración como en el contenido de ese traspaso del tanto de culpa, encontramos dos soluciones posibles, o se remiten inmediatamente las actuaciones para que la instrucción se lleve a cabo ante indicios de delito en sede penal, o se produce una total y absoluta incomunicación entre procedimiento y proceso[227].

El verdadero problema, por todo ello, lo encontramos en el contenido del traslado del tanto de culpa que, por medio de la introducción del Título VI en la Ley General Tributaria, permite que se lleven a cabo las actuaciones de liquidación, obligando al sujeto pasivo a aportar cuanta información se le solicite bajo amenaza de sanción y en un presunto cumplimiento del deber de contribuir. Información que, y esto constituye la verdadera problemática, con este traslado, junto a la correspondiente liquidación vinculada, se va a remitir completamente al proceso penal, quien verá del todo facilitada su instrucción, obteniendo datos que, por los cauces del proceso penal, en el que priman los derechos a no autoinculparse y de presunción de inocencia, no podría obtener.

[226] ESEVERRI MARTÍNEZ, E., LÓPEZ MARTÍNEZ, J., DAMAS SERRANO, A. y PÉREZ LARA, J.M., *Manual Práctico de Derecho Tributario. Parte General*, Ed. Tirant Tributario, 6ª Edición 2020, pág. 806.

[227] LÓPEZ MARTÍNEZ, J., "Procedimiento inspector y proceso penal. Problemas no resueltos en la doble instrucción de delitos contra la HP en el reino de España", *op. cit.,* pág. 23.

Por todo ello, el problema principal de ese trasvase de datos, debemos ubicarlo en su contenido, así como en la utilización de éste como único soporte probatorio en el posterior proceso penal, y evitar su recopilación que se realice únicamente en sede administrativa y no en la instrucción del proceso penal[228], y es que está previsto que se produzca sin advertir previamente al interesado para que se abstenga de manifestar todo aquello que le perjudique[229], incurriendo de esa forma, como veremos en el siguiente apartado, en una vulneración, entre otros, de su derecho a no autoincriminarse.

c. El derecho a no autoinculparse

El Derecho a no autoincriminarse parte del principio de presunción de inocencia, que estudiaremos en el siguiente epígrafe, y, al igual que el derecho a no declarar contra sí mismo, no tiene cabida únicamente en el proceso penal, sino también cuando se está en presencia de un procedimiento administrativo sancionador[230].

[228] Coincidimos con LÓPEZ MARTÍNEZ en que "*en consecuencia, y teniendo en cuenta cuanto antecede, el aspecto más relevante, a nuestro juicio, del traslado de datos y pruebas del regularizador al proceso consiste en que la utilización de estos datos o pruebas no suplante la instrucción del proceso penal en la que habrá que destruir la presunción de inocencia. Y habrá que hacerlo teniendo en cuenta el «contenido esencial» del meritado principio.*" LÓPEZ MARTÍNEZ, J., "Problemas pendientes en las relaciones entre la regularización tributaria y el proceso penal a la luz de la reforma de la Ley General Tributaria", *op. cit.*, pág. 14.

[229] CASAS AGUDO, D. "A vueltas con el derecho a no autoinculparse y su dialéctica con los deberes de colaboración tributaria", en *Revista Quincena Fiscal* núm. 10, 2017, pág. 19.

[230] ÁLVAREZ ECHAGÜE, J.M., "El derecho a la no autoincriminación y su aplicación en el ámbito del Derecho Sancionador Tributario (La posibilidad de utilizar pruebas obtenidas en un proceso de verificación como fundamento de sanciones penales)", en *Revista Crónica Tributaria,* núm. 118, 2006, pág. 16.

El derecho a no autoincriminarse tiene dos vertientes: el derecho a no declarar contra sí mismo y el derecho a que la información obtenida bajo coacción no se pueda utilizar en el proceso penal[231]. Habrá que estar, para atender a la forma de tutelar este derecho, a las relaciones que se den entre el procedimiento de regularización tributaria y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. En este sentido, como pone de manifiesto GARCÍA DÍEZ, resulta claro que los derechos fundamentales de defensa particular no son de aplicación en los procedimientos administrativos como el de inspección tributaria, no obstante, este axioma se revierte si dicho procedimiento inspector torna su función en la medida que en el curso del mismo se aprecian indicios de delito contra la Hacienda Pública. Resulta innegable, que desde que se producen esos indicios y se puede remitir el tanto de culpa, teniendo obligación de continuar con el procedimiento inspector hasta finalizar con la liquidación vinculada, sí deben ser de aplicación los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable[232].

De este modo, la información aportada resulta autoincriminatoria y se puede negar el obligado tributario a aportarla cuando el órgano administrativo persiga sancionar o abrir un proceso penal por delito. Habrá que diferenciar si el procedimiento administrativo es sancionador o se trata de un procedimiento de regularización ya que cuando se tramitan por separado ambos procedimientos, en el de regularización no se puede oponer el derecho a no autoincriminarse[233],

[231] *Vid.,* por todos, PALAO TABOADA, C., "El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario: una revisión", *op. cit.* pág. 36.

[232] GARCÍA DÍEZ, C., "Algunas dudas sobre la constitucionalidad del vigente modelo del «tanto de culpa» en los supuestos de delitos contra la Hacienda Pública", *op. cit.,* 2022.

[233] CASAS AGUDO, D. "Acerca del derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario" en *Estudios sobre el control del fraude fiscal y prevención del blanqueo de capitales*, ALMAGRO MARTÍN (Dir.), Ed. Aranzadi, 2016, pág. 657.

salvo en los casos en que posteriormente se utilicen como prueba para imponer una pena o una sanción en un proceso de índole punitiva.

De la misma forma que habrá que atender a la información que se está requiriendo aportar, de modo que, se debe diferenciar entre aquella información que se requiere en el curso de un procedimiento tributario *normal* y la información que se está requiriendo en un momento posterior a que aparezcan indicios de delito[234]. Para ello, resulta determinante establecer, entre otros factores, el momento de traslado del tanto de culpa, a fin de determinar con absoluta certeza cuando se produce ese matiz que hace tornar el procedimiento de inspección habitual al procedimiento inspector que persigue recabar pruebas frente a la presunta comisión del delito contra la Hacienda Pública. Aunque, realmente, la cuestión no se traslade tanto al momento en que se requiere como a la concreta documentación que se exige[235].

Por ello, si se aplican los principios que son propios de cada institución, no quiere decir que se deba invocar siempre este derecho a no autoincriminarse como garantía del derecho defensa, puesto que, a mayor abundamiento, resulta

[234] En este sentido, para GARCÍA DÍEZ, "*lo relevante a estos efectos no es tanto el momento o etapa predeterminada del procedimiento en que los referidos derechos fundamentales despliegan efecto, como el tipo o naturaleza de la documentación que se requiere por la Administración. Aquella que se encuentra amparada en el referido principio de normalidad deberá ser aportada en todo caso so pena de ser sancionada (llegado el caso) a través del artículo 203 de la LGT, si no se aporta por el obligado tributario. Ahora bien, si la documentación solicitada no puede ampararse en dicha normalidad, no hay cabida para la amenaza de la Administración Tributaria, quedando la decisión de su aportación a la libre voluntad del obligado tributario sometido a comprobación.*" En, GARCÍA DÍEZ, C., "Algunas dudas sobre la constitucionalidad del vigente modelo del «tanto de culpa» en los supuestos de delitos contra la Hacienda Pública", *op. cit.*

[235] Acerca de esta cuestión se ha pronunciado el Tribunal Supremo en su sentencia número 363/2022 de 8 de abril de 2022, que manifiesta al respecto que "*en el caso, el requerimiento al recurrente o a la sociedad SELECTAUTO solo se refería a la aportación de documentación con datos de transcendencia tributaria, por lo que no puede entenderse, con arreglo a la doctrina citada, que se afectara al derecho a declarar contra sí mismo*".

claro que la Administración Tributaria tiene numerosos medios para obtener información, siendo uno de los más relevantes la obtención de información por terceros, que no es en ningún caso autoincriminatoria, o la aportación de información por el propio obligado tributario, sin ser en ningún momento "amenazado" con la posible imposición de una sanción, sino en cumplimiento de sus propios deberes de colaboración.

El derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable garantiza que el procesado no pueda verse obligado a hacer una declaración de autoinculpación. Es parte de la autodefensa que la Ley da a todos frente a los cargos que se le imputan[236]. Este derecho, puede provocar que, en el curso del procedimiento de regularización, tras apreciarse indicios de delito, el obligado lo invoque y se niegue a aportar información que le autoincrimine[237]. Para ello, es fundamental, al igual que ocurre con el traslado del tanto de culpa, delimitar el momento en que el que aparece la *notitia criminis*[238] o, mejor aún, delimitar el momento en que la investigación ha cambiado el rumbo y ya no se trata tanto de

[236] Para CASAS AGUDO, "*la cuestión adquiere una mayor relevancia, si cabe, en los supuestos de delito fiscal, cuando la querella se basa en el informe de la Inspección, que a su vez se ha elaborado a partir de la documentación suministrada por el obligado tributario*". CASAS AGUDO, D. "A vueltas con el derecho a no autoinculparse y su dialéctica con los deberes de colaboración tributaria", *op. cit.*, pág. 2.

[237] ÁLVAREZ ECHAGÜE, J.M., "El derecho a la no autoincriminación y su aplicación en el ámbito del Derecho Sancionador Tributario (La posibilidad de utilizar pruebas obtenidas en un proceso de verificación como fundamento de sanciones penales)", *op. cit.,* pág. 17. En el caso Saunders se destacó que "*la conclusión es lapidaria: los datos y pruebas obtenidos coactivamente del administrado bajo amenaza de sanciones no pueden ser utilizadas posteriormente en materia penal, tanto en sede judicial como administrativa*". Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 17 de diciembre de 1996.

[238] PALAO TABOADA, C., "El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario: una revisión", *op. cit.,* pág. 37.

liquidar como de determinar si los indicios son suficientes de la presunta comisión de un delito contra la Hacienda Pública.

En el caso Funke contra Francia[239], el Tribunal Europeo de Derechos Humanos determinó que el derecho a no autoincriminarse aportando datos o derechos de cualquier índole en un procedimiento administrativo o judicial determina la nulidad de cualquier procedimiento sancionador en el que se incorporen pruebas obtenidas de forma coactiva en el procedimiento administrativo bajo amenaza de sanción[240].

Debemos aclarar, con DELGADO SANCHO, que una cosa es "soportar prueba", que supone la carga de soportar una pericia técnica realizada por quien debe probar algo, lo cual no es autoincriminatorio; y otra muy distinta es "aportar

[239] Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 25 de febrero de 1993.

[240] Cabe destacar, por ser especialmente ilustrativo, el comentario de ROMERO FLOR, a esta sentencia, "*en primer lugar, el Tribunal desestima la alegación preliminar del Gobierno Francés, en el sentido de que el señor Funke carecía de legitimación procesal, por no haberse incoado contra él ningún procedimiento criminal; por lo que el Tribunal está reconociendo que si el sujeto está inmerso en un procedimiento del cual se pueden derivar sanciones (aunque no sea un procedimiento de carácter penal), el principio de no autoinculparse adquiere, de forma automática, virtualidad, siendo el mismo plenamente aplicable.*

En segundo lugar, se reconoce que el derecho a no autoinculparse se encuentra inmerso en el concepto de «proceso justo», presentando, según la naturaleza de los acontecimientos un aspecto más amplio que sobrepasa cualquier consideración de oralidad testimonial o declaratoria, y que aplica igualmente a documentos, informes o registros, de los cuales se puedan extraer pruebas incriminatorias". En ROMERO FLOR, J.L., "Deberes tributarios vs derechos humanos: el derecho a no autoinculparse en el procedimiento tributario", en Anuario, Parlamento y Constitución, núm. 17, 2015, pág. 257.

prueba"[241], que supone requerir coactivamente para aportar una prueba por el obligado tributario, normalmente bajo amenaza de sanción[242].

Se produce, en consecuencia, una pugna de intereses en conflicto cuando la Administración Tributaria, bajo amenaza de sanción, requiere información con transcendencia fiscal a un obligado tributario[243], ponderándose en estos casos la primacía del deber de contribuir al sostenimiento del gasto público, regulado en el artículo 31 de la Constitución, que se antepone a los derechos de defensa, regulados en el artículo 24 del mismo texto legal[244].

[241] En relación al derecho a no autoinculparse y al deber de aportar pruebas frente al "soportar prueba" *vid.,* por todas, las Sentencias del Tribunal Constitucional núm. 103/1985, de 4 de octubre de 1985; la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 30 de mayo de 1990; y Sentencia 161/1997, de 2 de octubre de 1997.

[242] *Vid.* DELGADO SANCHO, C.D., "La nueva configuración del delito fiscal tras la aprobación de la Ley 34/2015: la autoincriminación del sujeto inspeccionado", *op. cit.,* pág. 137.

[243] En este sentido, debemos atender correctamente a la aplicación de las reglas de exclusión de aquellas pruebas que se han obtenido de forma que atente a los derechos fundamentales del contribuyente, vulnerando principalmente sus derechos de defensa, para lo cual debemos atender, sin duda, al magnífico trabajo de LITAGO LLEDÓ, R. "La aplicación en materia tributaria de la regla de exclusión de pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales y su incidencia en el principio de igualdad", en *Revista Técnica Tributaria,* número 129, 2020.

[244] En palabras de CASAS AGUDO, "*en virtud de dicho enfoque, como veremos, tras apreciarse, en efecto, que cada vez que los órganos de la Hacienda pública reclaman de un obligado tributario información con trascendencia tributaria y punitiva se produce una colisión entre el derecho a no autoincriminarse garantizado en el art. 24.2 CE y el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en el art. 31.1 CE, después de una labor de ponderación de los bienes jurídicos en conflicto, se otorga prevalencia al último de los citados o, lo que es igual, se otorga prioridad a la eficacia en la recaudación de los tributos frente a la protección del derecho fundamental.*" CASAS AGUDO, D. "A vueltas con el derecho a no autoinculparse y su dialéctica con los deberes de colaboración tributaria", *op. cit*., pág. 7.

Si con anterioridad a la reforma había riesgo de vulneración de este derecho, con la suspensión de las actuaciones, el riesgo aumenta exponencialmente con la no paralización, permitiendo continuar las investigaciones y comprobaciones recabando información, bajo amenaza de sanción, que luego se incorpora vía informe al proceso penal[245].

d. Principio de presunción de inocencia

Debemos comenzar aludiendo a que el principio de presunción de inocencia, es un derecho fundamental regulado en el artículo 24 de la Constitución Española. Debido a ello, en esa condición de derecho fundamental, se encuentra revestido de protección constitucional, por tanto, no puede ser derogado por el legislador ordinario[246]. Como veremos en otro capítulo, desde nuestra perspectiva, el anticipar la recaudación a la posible condena por la presunta comisión de un delito contra la Hacienda Pública, haciendo posible el cobro de la deuda precisamente vinculada a ese delito, aún inexistente, podría vulnerar el principio de presunción de inocencia.

[245] Como bien señala MARTÍN LÓPEZ, "*en efecto, si ya el riesgo de autoincriminación se hallaba presente en el anterior escenario normativo, consistente en la suspensión del procedimiento inspector cuando la Administración tributaria estimaba que la infracción pudiese ser constitutiva de delito, dicha amenaza se eleva exponencialmente al permitirse la continuación del procedimiento hasta su finalización. Y ello porque la Administración tributaria habrá podido ejercer plenamente sus potestades de comprobación e investigación y, por ende, obtener del obligado tributario, bajo amenaza de sanción, información susceptible de utilización en el posterior proceso penal, al que se incorporará a través del correspondiente informe. Lo que mal se compadece, además, con las exigencias propias del principio de proporcionalidad*". MARTÍN LÓPEZ, J., "La "irrecurribilidad" ante la jurisdicción contencioso-administrativa de las liquidaciones vinculadas al delito de defraudación tributaria y el derecho al juez predeterminado por la ley", *op. cit.,* pág. 3.

[246] *Vid.* LÓPEZ LÓPEZ, A. M., "Acción penal y recaudatoria en el nuevo Título VI Ley General Tributaria" *op. cit.* pág. 4.

Lo anterior se debe a que, de proceder a la recaudación paralela con anterioridad a la sentencia penal equivale a una artificiosa inversión de la carga de la prueba. Parece el legislador olvidar que el principio acusatorio que rige en el proceso penal conlleva que la acusación lleva consigo la carga probatoria, o el deber de acreditar, cuanto menos, la culpabilidad en la presunta comisión del delito[247]. En los delitos fiscales, no solo se pretende, a costa de vulnerar principios como el de no autoincriminarse, como acabamos de ver, que el presunto delincuente aporte toda la prueba que será trasladada al proceso penal -problemática también analizada-, sino además, que se pueda ejecutar la deuda antes de ser confirmada por un órgano judicial, pues esta, además, es irrecurrible.

A mayor abundamiento, la presunción de legalidad en que se basa la liquidación vinculada a delito, y su exacción ejecutiva, con anterioridad al propio pronunciamiento acerca de la existencia o no de delito, casan mal con el principio de presunción de inocencia. Debemos partir de la premisa de que no puede exigirse el pago de la liquidación vinculada, en tanto que la misma no ha adquirido firmeza, puesto que se debe ajustar al resultado de la sentencia penal, además de ser irrecurrible a su jurisdicción propia. Y menos aún con la presunción de legalidad de la que se dota, en tanto que no se haya determinado, con todas las garantías procesales, la existencia o no de delito y, consecuentemente, la validez de la liquidación.

Como decimos, se invierte la carga de la prueba, de modo que, aquel que resulta imputado, debe probar su inocencia en lugar de la acusación probar la

[247] Para LÓPEZ LÓPEZ, "*En el proceso penal la prueba de la culpabilidad del acusado incumbe en todo caso a la acusación, incluyendo en la culpabilidad los elementos objetivos y subjetivos integradores del delito, no siendo admisibles –volvemos a repetir– presunciones legales contra reo, ni tampoco la inversión de la carga de la prueba que, a veces, se permite en los procedimientos administrativos*". *Ibidem*.

comisión del delito[248]. Vulneración que se pone groseramente de manifiesto cuando se está ejecutando una deuda de naturaleza tributaria, no lo olvidemos, a la que se ha impedido su recurso a su jurisdicción natural, que no es otra que la contencioso-administrativa. Es una liquidación que, por expresa voluntad del legislador es provisional, en el sentido gramatical del término, y no por definición del artículo 101 de la Ley General Tributaria, como hemos visto. Provisionalidad que viene marcada por el necesario ajuste a que se somete en el caso en que no coincida en su totalidad con el resultado de la sentencia penal. ¿Cómo se procede entonces a la ejecución de una liquidación provisional? Más aún, ¿cómo puede darse la situación en que ejecutemos una liquidación que posteriormente puede verse modificada e incluso anulada? Son cuestiones, una vez más, que surgen con el diseño del nuevo Título VI que, como venimos poniendo de manifiesto, más que resolver los numerosos problemas pendientes de la figura del delito fiscal, los acrecienta.

Así, y como ya mencionamos, de conformidad con lo dispuesto en el Informe del Consejo General del Poder Judicial, acerca de la reforma de la Ley 34/2015, cuando el procedimiento administrativo se halle íntimamente ligado al proceso penal, deberán reconocerse al obligado tributario los mismos derechos que si el proceso penal ya se hubiera iniciado. En otras palabras, el principio objeto de este apartado, y todos aquellos que rigen en la vía penal, deben extenderse a la propia vía administrativa. Deben observarse en todo caso los principios y garantías del artículo 24 de la Constitución española. Y ello tanto en la obligación de informar al obligado tributario de que se han apreciado indicios

[248] *Vid.* MARTÍN LÓPEZ, J., "La "irrecurribilidad" ante la jurisdicción contencioso-administrativa de las liquidaciones vinculadas al delito de defraudación tributaria y el derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley", *op. cit.*, pág. 3, para quién "*A nuestro juicio, la tensión existente en estos casos entre el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y los derechos a la presunción de inocencia y a la no autoinculpación en ningún caso puede resolverse en detrimento sistemático de éstos últimos, más aún si se tiene en cuenta su carácter fundamental y el alcance y proyección que el propio Tribunal Europeo de Derechos Humanos les reconoce en el ámbito tributario*".

de delito, a fin de que pueda ejercer su derecho a no autoinculparse, evitando además *"el acopio de material probatorio para enervar el principio de presunción de inocencia al margen y sin conocimiento del sujeto pasivo"*[249].

Mientras no se dicte una sentencia condenatoria por delito fiscal, regirá el principio de presunción de inocencia. No obstante, si se permite que se recaude esa liquidación vinculada, asumiendo que es cierta en cuanto a los elementos dolosos de la defraudación[250], se estará quebrantando el principio de presunción de inocencia. Y ello en tanto que se está condenando, de manera previa a la obtención de una sentencia condenatoria, o cuanto menos se está avanzando en la esfera económica de su condena, en la medida en que se está recaudando la futura responsabilidad civil derivada del delito, que en los supuestos en los que se ha remitido una liquidación vinculada a delito, como veremos, no surge, por no ser necesaria ya esa mutación del título[251].

Resulta especialmente claro IGLESIAS CAPELLAS cuando manifiesta que, el resultado del procedimiento de regularización puesto de manifiesto en el Acta en que se contenga la liquidación, no vulneraría la presunción de inocencia cuando, de superar la cuantía límite del delito esta liquidación, en ese Acta se motive suficientemente que no se entiende que se haya incurrido en dolo o culpabilidad suficiente para considerar la infracción como delictiva. De lo contrario, si tras esa liquidación resultante contenida en el Acta, se remitiera con esta el tanto de culpa, entiende ese autor que se estaría vulnerando el principio

[249] Informe al Anteproyecto de la Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, pág. 5.

[250] Puesto que lo que se ejecuta sin posibilidad de recurso es la liquidación vinculada a delito, siguiendo la liquidación no vinculada la tramitación procedimental de una deuda tributaria al uso.

[251] Sobre esta idea trataremos de dar cumplido estudio en el Capítulo IV.

de presunción de inocencia en la medida en que, en el curso del procedimiento de regularización, no se ha puesto de manifiesto esos indicios de delito o las sospechas de la presunta comisión de un delito, de modo que, para no vulnerar este principio, se debería continuar la tramitación del procedimiento de regularización con el nuevo cariz que toma la investigación, ordenando el desarrollo de nuevas actuaciones con el conocimiento formal del obligado tributario, para que aporte los elementos que precise el actuario para disipar sus dudas acerca de la vinculación a delito o no de la deuda[252].

Igualmente, para RUÍZ GARCÍA, la finalidad de esas actuaciones complementarias, no es la de seguir recabando pruebas de la presunta comisión del delito, sino la de disipar las dudas acerca de la remisión del tanto de culpa[253]. Si no existen hechos nuevos y se ha dictado Acta en la que se contiene una liquidación y no se justifica ni motiva suficientemente la presunta comisión del delito, se entiende que, de remitir el tanto de culpa, se estaría vulnerando el principio de presunción de inocencia[254].

Finalmente, respecto a la omisión del trámite de audiencia, que analizaremos a continuación, también encontramos una grave vulneración del principio de presunción de inocencia y de indefensión en el supuesto en que no se da, al obligado tributario, trámite de alegaciones, ni tan siquiera una fase de audiencia antes de remitir el tanto de culpa involucrándole en un proceso penal por la presunta comisión de un delito fiscal, sin ni siquiera conocer con certeza la

[252] IGLESIAS CAPELLAS, J., "La denuncia administrativa de la defraudación tributaria constitutiva de delito contra la Hacienda Pública", *op. cit.,* pág. 25.

[253] RUIZ GARCÍA, J.R., "Las relaciones entre el procedimiento de inspección y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública", *op. cit.,* pág. 723.

[254] Vid. IGLESIAS CAPELLAS, J., "La denuncia administrativa de la defraudación tributaria constitutiva de delito contra la Hacienda Pública" *op. cit.,* pág. 25.

identidad del presunto defraudador ni haber procedido a la liquidación de la deuda, por su propia imposibilidad, en los supuestos tasados por la Ley.

e. Desnaturalización del juez ordinario predeterminado por la Ley.

Debemos comenzar este subepígrafe señalando, como se ha expuesto, que de la lectura del artículo 254 de la Ley General Tributaria se desprende que la liquidación vinculada al presunto delito contra la Hacienda Pública es irrecurrible. Ello no obsta que, si fuera necesario, y como también veremos, se deba ajustar esta liquidación al posterior resultado de la sentencia penal, en el caso en que fuera preciso. Así, la Ley 34/2015, de reforma de la Ley General Tributaria, ha efectuado modificaciones sobre la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa a los efectos de excluir de su ámbito de conocimiento, los recursos que se planteen frente a las actuaciones tributarias relacionadas con un presunto delito fiscal[255].

La liquidación vinculada a delito, como se ha comentado, es irrecurrible, y ello es debido a que el legislador pretende de ese modo evitar que se produzca la "doble verdad" o que, al conocer dos jurisdicciones de los mismos hechos, se puedan dar realidades distintas para distintos órganos en relación al mismo

[255] Para un estudio más completo de cuanto aquí solo podemos dejar señalado, recomendamos, entre otros, la lectura de los excelentes trabajos de MARTÍN LÓPEZ, J., "La "irrecurribilidad" ante la jurisdicción contencioso-administrativa de las liquidaciones vinculadas al delito de defraudación tributaria y el derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley", *op. cit.,* pág. 3 MARTÍN QUERALT, J., "Una mirada a la irrecurribilidad en vía administrativa de la liquidación vinculada a delito", en *Revista Carta Tributaria. Revista de Opinión,* número 11, 2016, MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., "Los procedimientos tributarios y el delito fiscal en la Ley General Tributaria. Un análisis en el marco de los principios fundamentales del ordenamiento tributario.", *op. cit.,* pág. 23.

presupuesto de hecho. No obstante, como se ha venido aludiendo, ello no puede ni debe ocurrir en la medida en que, mientras que el competente para conocer de la validez o el ajuste a Derecho de la liquidación vinculada, en aspectos como su cuantificación o elementos, es el Juez de lo contencioso administrativo; el Juez de lo penal es competente para determinar la existencia o no del presunto delito contra la Hacienda Pública.

En este sentido, debemos atender a lo preceptuado en el artículo 3.a) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa que establece que será competente esta jurisdicción para los actos administrativos y de su competencia, salvo las cuestiones que estén expresamente asignadas a la jurisdicción civil, penal o social[256]. Siguiendo este precepto, la Ley General Tributaria, por medio de su Título VI, establece la competencia de los jueces del orden penal para conocer de las liquidaciones que presuntamente se encuentran vinculadas a un delito contra la Hacienda Pública. En puridad, esa es la razón principal por la que un acto administrativo como es una liquidación tributaria, no es revisada por el orden jurisdiccional contencioso-administrativo.

Coincidimos con RIBES RIBES cuando señala que "*en efecto, la inimpugnabilidad en vía contencioso administrativa de las liquidaciones vinculadas al delito implica trasladar el control de la legalidad de dichos actos administrativos a la jurisdicción penal, que no es la naturalmente competente por razón de la materia*"[257],

[256] Dispone expresamente este artículo 3 de la Ley de la Jurisdicción Contenciosa, en su apartado a, que: "*Artículo 3. No corresponden al orden jurisdiccional contencioso-administrativo:*

a) Las cuestiones expresamente atribuidas a los órdenes jurisdiccionales civil, penal y social, aunque estén relacionadas con la actividad de la Administración pública". Artículo 3. a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

[257] RIBES RIBES, A., "Actuación de la Administración Tributaria en supuestos de delito fiscal", en la obra colectiva, DEMETRIO CRESPO, E. y SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., (Directores) *El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios, op .cit.,* pág. 243.

pues, si algo caracteriza sin lugar a dudas esta reforma, como ya hemos reseñado, es que logra su pretensión de excluir de la jurisdicción contencioso-administrativa el conocimiento de cuestiones que son esencialmente tributarias[258].

Realmente, se trata de evitar, al menos así lo justifica el legislador, incurrir en una posible doble verdad, en el sentido en que dos órganos jurisdiccionales distintos pudieran llegar a conclusiones diferentes en relación a los mismos hechos. Para MARÍA BELÉN LINARES, "*evitar la posible contradicción entre el orden penal y el Contencioso Administrativo no puede conducir a impedir el acceso a la vía contencioso administrativa en los actos de liquidación vinculada a delito, so riesgo de vulnerar derechos fundamentales*"[259]. Quiere ello decir que, en ese intento de evitar la "doble verdad", no se puede pasar por impedir el recurso de un acto administrativo a su Juez natural. Y, sencillamente, porque se estaría produciendo una desnaturalización del Juez ordinario llamado a pronunciarse, en tanto que el Juez de lo penal, que en virtud de la nueva regulación es el conocedor de la deuda, no tiene capacidad para un adecuado análisis de su liquidación y cuantificación[260].

---

[258] ESPEJO POYATO, I., "Procedimiento tributario y delito fiscal en la prevista reforma de la LGT", *op. cit.,* pág. 39.

[259] LINARES, M.B., *El delito de defraudación tributaria*, *op. cit.,* pág. 18.

[260] A mayor abundamiento, se puede atender a la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional en razón al Juez natural o Juez ordinario, en sus Sentencias número 101/1984, de 8 de noviembre de 1984; sentencia número 238/1992, de 17 de diciembre de 1992; sentencia número 224/1993, de 1 de julio de 1993; o la sentencia 170/2002, de 30 de septiembre, citadas por MARTÍN LÓPEZ, J., "La "irrecurribilidad" ante la jurisdicción contencioso-administrativa de las liquidaciones vinculadas al delito de defraudación tributaria y el derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley", *op. cit.,* pág. 5. Que, como bien indica, el citado autor, "*la garantía del Juez ordinario no conlleva la necesidad de una distribución competencial determinada entre los distintos órdenes jurisdiccionales, no exigiéndose que la ley atribuya el conocimiento de un determinado litigio al órgano*

A mayor abundamiento, realmente, no se deberían dar dos pronunciamientos distintos nunca dado que, desde nuestra óptica, mientras que el Juez Penal es competente para pronunciarse acerca de la existencia o no del delito; compete al Juez de lo Contencioso-Administrativo manifestarse entorno a la validez del acto administrativo de liquidación, en los conceptos a cuantificar o en las razones relativas al procedimiento.

Sin embargo, aún en el supuesto, no compartido, en que admitiéramos que se podría incurrir en esa presunta doble verdad, coincidimos con LÓPEZ DÍAZ cuando afirma que "*aún entendiéndolo así, no se puede olvidar que dicha liquidación es un acto administrativo, con incidencia notable en la esfera jurídica del individuo afectado (basta referirse a la posibilidad de su recaudación coactiva), por lo que la privación de recursos contra la misma puede considerarse un exceso que va en contra de la tutela judicial efectiva*"[261].

Por otro lado, más grave aún nos parece la remisión del tanto de culpa sin liquidación pues, como también comentábamos, si ni tan siquiera es el órgano administrativo capaz de cuantificar la deuda o identificar al sujeto pasivo, cómo va a hacerlo el Juez penal si ni tan siquiera tiene la formación que se requiere[262].

judicial naturalmente relacionado, ratione materiae, con el objeto del mismo". No obstante, distinta resulta la atribución de la competencia al Juez penal para conocer de un acto administrativo de liquidación como es una deuda tributaria, siendo su Juez natural el de lo contencioso-administrativo.

[261] LÓPEZ DÍAZ, A., "Procedimientos tributarios y delito fiscal en el Proyecto de Reforma de la LGT", *op. cit*., pág. 38.

[262] En otras palabras, "*Es un hecho constatable que el juez penal no suele estar plenamente especializado en el derecho tributario y, en consecuencia, para el obligado tributario puede resultar más complicado entablar una discusión técnica con el Ministerio Fiscal y el propio órgano judicial sobre la base de la cual se está jugando su situación penal. Y en este punto nos referimos tanto al elemento objetivo como al*

La Administración Tributaria, si bien es competente para decidir los elementos dolosos de la cuota y remitir el tanto de culpa, facultades conferidas por el Título VI, no debería condicionar al juez penal a la hora de decidir la existencia o no del delito, así como su cuantía o la existencia de dolo. En primer lugar, porque estaría prejuzgando la Administración Tributaria, y no debiera, como señalamos, presumir válido cuanto manifiesta el Juez de lo Penal, sin probar todos esos extremos; y, en segundo lugar, porque se estaría infundiendo de facultades propias del Juez de lo penal, a quién realmente corresponde cuantificar y recabar pruebas determinantes de la presunta comisión de un delito contra la Hacienda Pública. Además, se evitaría esa desnaturalización del Juez ordinario, si de un mismo asunto conocieran dos jueces, el de lo penal, en relación al delito y el de lo contencioso-administrativo en las cuestiones relativas a la deuda[263]. Donde se debe decidir la existencia del delito, por tanto, es sede procesal, sin perjuicio de que en vía de regularización se pueda determinar, a modo de mayor prueba, la cuantía del delito y la existencia de elementos dolosos.

Y ello puesto que, al hablar de Juez natural, estamos ampliando el concepto del juez ordinario predeterminado por la Ley, dado que nos referimos, en palabras de MARTÍN LÓPEZ al "*componente material que se traduce en la necesidad*

subjetivo, pues un órgano del orden jurisdiccional Contencioso-Administrativo puede estar más familiarizado con las complejidades del sistema tributario y su aplicación por los obligados tributarios.

Incluso, a la vista de la jurisprudencia constitucional, podría incluso plantearse que el hecho de que un órgano jurisdiccional penal deba revisar e incluso ejecutar un acto administrativo podría conculcar el derecho al juez predeterminado por la ley (Sentencia del TC 76/1992, de 14 de mayo, LA LEY 1939-TC/1992, reiterando otras anteriores)." En SUÁREZ AGAPITO, J., y GOMOLLÓN DE LAS MUELAS, S., "*RTEAR Madrid de 30 de septiembre de 2020. La derivación de responsabilidad solidaria frente a presuntos causantes o colaboradores en delitos contra la Hacienda Pública del artículo 258 de la LGT y su revisión en vía económico-administrativa*", en *Revista la Ley,* número 5652/2021, pág. 5. Doctrina que forma parte de la obra AAVV. *2021 práctica fiscal para abogados,* edición número 1, La LEY, 2021.

2[263] DELGADO SANCHO, C.D., "La fase preprocesal en el delito fiscal", *op. cit.,* pág. 8.

de que el enjuiciamiento se efectúe por los órganos más idóneos en términos jurídicos"[264]. Y, en ese sentido, no puede ser otro que el Juez de lo contencioso-administrativo.

El Consejo General del Poder Judicial emitió un voto particular por medio del cual indicaba que a la Administración Tributaria se le están atribuyendo facultades que ni tan siquiera posee el Ministerio fiscal en el proceso penal, de hecho, resulta de dudosa constitucionalidad la vulneración del mandato constitucional que reserva la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado a jueces y tribunales. "*Con este sistema se relega al juez al mero papel de revisor de la medida adoptada por el denunciante y perjudicado. Potestad que ni siquiera posee en el proceso penal el Ministerio Fiscal"*[265].

Esta desnaturalización, como afirma RUÍZ ZAPATERO, "*convierte al Juez penal en Juez tributario y al contribuyente en reo como consecuencia de una decisión administrativa de la Administración Tributaria"*[266]. Decisión que, como hemos visto, no goza de la seguridad jurídica que se precisa y, como también se ha señalado, podría vulnerar el principio de presunción de inocencia.

Lo que se está haciendo, sin lugar a dudas, es acrecentar la desmesurada extensión de la vía penal a la contencioso-administrativa, haciendo cada vez

[264] MARTÍN LÓPEZ, J., "La "irrecuribilidad" ante la jurisdicción contencioso-administrativa de las liquidaciones vinculadas al delito de defraudación tributaria y el derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley" *op. cit*., pág. 6.

[265] Voto particular de MARÍA CONCEPCIÓN SÁEZ RODRÍGUEZ al Informe del Anteproyecto del Consejo General del Poder Judicial sobre la Reforma de la Ley General Tributaria en materia de delito fiscal.

[266] Vid. RUIZ ZAPATERO, G. G., "La fragmentación de la deuda tributaria como consecuencia de la liquidación administrativa por delito fiscal.", *op. cit.,* pág. 6.

mayor acopio de competencias que corresponden a este orden, fomentando, en última instancia, la vis expansiva del derecho penal[267].

f. Supresión del trámite de audiencia.

Hemos tratado ya en varias ocasiones a lo largo de este capítulo, el alcance del artículo 24 de la Constitución Española y, en este punto, debemos atender a importancia del derecho de todo ciudadano a la tutela judicial efectiva, que alcanza no solo a su derecho a ser informado de la acusación y a un proceso con todas las garantías, sino también, y fundamentalmente, a su derecho de defensa, como parte del principio de presunción de inocencia anteriormente comentado.

La Administración, cuando en el curso de un procedimiento aprecie indicios de la presunta comisión de un delito contra la Hacienda Pública, deberá continuar sus actuaciones y, de ser posible, liquidar la deuda separando en dos cuotas según se aprecien elementos vinculados y no vinculados al presunto delito. La liquidación que contenga los elementos vinculados, como venimos señalando, se remitirá al Ministerio Fiscal a fin de iniciarse la instrucción en sede de la jurisdicción penal. No obstante, señala el apartado 1 del artículo 251 de la Ley General Tributaria, para las situaciones en las que se debe remitir el tanto de culpa sin liquidación, que no se concederá trámite de audiencia ni se dará plazo de alegaciones al obligado tributario.

Presuntamente, la justificación de la supresión del trámite de audiencia tiene su legitimación en proteger y favorecer la lucha contra el fraude fiscal y

[267] MARTÍN QUERALT, J., "Una mirada a la irrecurribilidad en vía administrativa de la liquidación vinculada a delito", *op. cit.,* pág.4. En el mismo sentido LÓPEZ MARTÍNEZ, J., "Naturaleza y alcance del procedimiento de inspección tributaria y sus repercusiones con el delito y el proceso penal", *op. cit.,* págs. 2165 a 2190.

anteponer la eficacia de la investigación de los delitos fiscales[268]. No obstante, por grave que suponga el delito de naturaleza tributaria y siendo conscientes de la lacra social que constituye, no podemos justificar que, aún dotando de mayores garantías a la lucha contra el fraude, se haga a costa de anteponer los derechos del obligado tributario. Máxime cuando ello vulnera los derechos fundamentales recogidos en nuestra Carta Magna, pues entendemos que la indefensión que conlleva la supresión del trámite de audiencia trae consigo una grave limitación del derecho a la defensa y del principio de presunción de inocencia, al remitir el tanto de culpa sin dar posibilidad al obligado tributario de justificar su actuación.

Estamos totalmente de acuerdo con MARTÍN MUÑOZ cuando afirma que "*creemos que es preferible la existencia de un trámite de audiencia previo, en la medida en que podría incluso evitar la iniciación del proceso penal en los supuestos en que los indicios de delito fiscal sean correctamente rebatidos por el obligado tributario*"[269]. Puesto que el obligado tributario pasa a ser presuntamente autor de un delito contra la Hacienda Pública, con el reproche social que ello conlleva y con la extremada dilación de los procesos judiciales, de los que no tiene culpa el contribuyente, a quien ni tan siquiera se ha oído. Pues, aún siendo posible que la concesión de un trámite de audiencia facilitara más las actuaciones del investigado que pudieran ser perjudiciales para la investigación, alzamiento de bienes o despatrimonialización, entre otras; realmente se debe actuar frente a esas situaciones con las medidas que la Ley prevé, tales como el precinto, depósito o incautación o cualesquiera otras medidas cautelares, pero, en ningún caso, entendemos que deba protegerse la investigación a costa de los derechos del obligado tributario.

[268] *Vid.* MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., "Los procedimientos tributarios y el delito fiscal en la Ley General Tributaria. Un análisis en el marco de los principios fundamentales del ordenamiento tributario", *op. cit.,* pág. 12.

[269] *Ibidem.*

La indefensión viene aparejada por la supresión del trámite de audiencia al obligado tributario tras la liquidación vinculada a delito. Para TEJERIZO LÓPEZ, el trámite de audiencia no suponía un privilegio para el presunto defraudador, sino una peculiaridad que tenía sentido en la medida en que, en estos delitos, el perjudicado, la Hacienda Pública, da su versión de los hechos al Ministerio Fiscal, mediante la remisión del tanto de culpa, y no parece lógico que se prive al obligado tributario de la oportunidad de hacerlo[270].

No obstante, esta supresión del trámite de audiencia, previo a la interposición de la denuncia se llevó a cabo por la Ley 36/2006 de prevención del fraude fiscal, alegando que era una ventaja para el delincuente fiscal, pues en ningún otro delito perseguido públicamente la interposición de la denuncia o querella depende de una acusación previa[271]. Como tampoco en ningún otro delito el perjudicado puede imponer medidas cautelares *motu propio* ni goza de la autotulela declarativa y ejecutiva de la Administración Tributaria, que puede dictar la liquidación vinculada al delito y proceder a su recaudación antes de que se pronuncie el Juez penal.

Por otro lado, se produce una gran indefensión al contribuyente que, a mayor abundamiento, se ve privado de sus facultades de recurso a la vía

[270] TEJERIZO LÓPEZ J.M., "Una valoración de la reforma de la LGT", en *Revista Presupuesto y Gasto Público*, núm. 80, 2015, pág. 164. En este sentido, para RUÍZ ZAPATERO, "*Los elementos en que se aprecia una conducta dolosa quedan a disposición de la Administración y convierten al delito de defraudación a la Hacienda Pública en un delito <<constitutivo>> determinado por la Administración y, en su caso, <<ratificado>>, por el Juez penal, pero en relación con el cual no sería posible acreditar que no concurren las circunstancias fácticas definitorias del mismo, precisamente porque las mismas han sido objeto de omisión tanto por el legislador penal como por el legislador tributario". Vid.* RUIZ ZAPATERO, G. G., "La fragmentación de la deuda tributaria como consecuencia de la liquidación administrativa por delito fiscal", *op. cit*., pág. 9.

[271] CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica del delito fiscal: Cuestiones y Soluciones.* 2ª Edición, Bosh, 2016, pág. 399.

ordinaria, como hemos visto al tratar la irrecurribilidad de la deuda y que reviste de mayor gravedad aún, desde nuestra perspectiva, esta supresión del trámite de audiencia. La exclusión del recurso económico administrativo que permite acudir a la vía contencioso administrativa no implica que la liquidación vinculada, si bien no se puede recurrir en vía administrativa ni económico administrativa, no se pueda tampoco recurrir a la jurisdicción contencioso administrativa, pues no se puede obviar su carácter administrativo. Ello supondría que se vulnera el artículo 25 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa por medio de la cual se atribuye a esa Jurisdicción el conocimiento de los recursos relativos a actos administrativos. El enjuiciamiento de la legalidad de la actuación administrativa corresponde en exclusiva al Juez de lo Contencioso Administrativo y nunca al Juez penal, quien se debe pronunciar, en su caso, sobre la existencia o no del delito, dependiendo del Juez de lo contencioso determinar la validez de la liquidación como acto administrativo y en tanto que es el juez garante de la autotutela declarativa y ejecutiva de la Administración. Planteando serias dudas de constitucionalidad que no se puedan recurrir las liquidaciones vinculadas ante su juez natural y se revista de las facultades de este al Juez de lo Penal[272].

g. Principio de seguridad jurídica/ tutela judicial efectiva

Posiblemente no existan otros principios jurídicos tan habitualmente invocados como la seguridad jurídica y la tutela judicial efectiva, pero también hay pocos principios con tanta indefinición y con tanta carencia de contenido propio como estos[273].

[272] *Vid.* RUIZ ZAPATERO, G. G., "La fragmentación de la deuda tributaria como consecuencia de la liquidación administrativa por delito fiscal", *op. cit.*, págs. 9 y 10.

[273] GARCÍA NOVOA, C., "El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos, algunos aspectos destacables", en *Revista Técnica Tributaria*, número 124, 2019, pág. 2.

Se vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva no cuando se dictan actos que gozan de ejecutividad, sino cuando, en relación a estos, se inician actuaciones materiales de ejecución sin ofrecer al interesado la posibilidad de instar judicialmente la suspensión de la ejecutividad. El artículo 24 de la Constitución Española impide que la Administración proceda a la ejecución de un acto administrativo que ha sido impugnado jurisdiccionalmente, mediando una solicitud de suspensión. Indica el Tribunal Constitucional que así resulta compatible la ejecución de actos administrativos en respeto del derecho a la tutela judicial efectiva, que queda salvaguardada siempre que la ejecutividad se entienda de forma que no se impida solicitar de los Tribunales la suspensión[274].

La liquidación vinculada es un acto *sui generis* con finalidad recaudatoria que altera las reglas básicas de la competencia jurisdiccional. Se produce una desnaturalización del concepto del juez llamado a pronunciarse sobre la legalidad de la actuación administrativa, que ya hemos analizado. La liquidación vinculada se construye sobre unos hechos punibles propios de la Administración Tributaria que la jurisdicción penal tiene que confirmar en sentencia, siendo irrecurribles en vía contencioso administrativa los defectos procedimentales. Se reviste, pues, de inmunidad frente a vicios procedimentales con la consecuente indefensión y perjuicio ocasionado al obligado tributario[275].

[274] En este sentido, es recomendable la lectura de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 13 de noviembre de 2018, pág. 9.

[275] Indefensión que se pone groseramente de manifiesto si tenemos en cuenta, además, que *"La Administración Tributaria es acusación particular y actor civil en el proceso penal y, sin embargo, manteniendo esa posición procesal parcial, como una parte más en el procedimiento, se le confiere la prerrogativa de investigar a la parte contraria, incluso acordando medidas cautelares para asegurar la responsabilidad pecuniaria que pudiera derivarse del delito"*. MORENO CATENA, V., "La dudosa constitucionalidad de las medidas cautelares ordenadas por la Agencia Tributaria durante el proceso penal", en *Revista la Ley*, núm. 3837, 2014, pág. 3.

Siguiendo el Dictamen del Consejo de Estado relativo a la reforma operada por la Ley 34/2015, se justifica que la vulneración de la tutela judicial efectiva va a ser dispensada por el Juez Penal, de modo que si no hay delito, la liquidación vinculada perdería su vinculación y podría ser recurrible[276].

No obstante lo anterior, el logro de una verdadera tutela judicial efectiva conlleva que ese control jurisdiccional se lleve a cabo por un órgano competente *ratione materiae,* máxime cuando la normativa tributaria es de tal complejidad como la que venimos exponiendo, lo que precisa de una formación específica en la materia, que únicamente tienen los jueces del orden jurisdiccional contencioso administrativo, en tanto que son los competentes para enjuiciar los actos que dicta la Administración Tributaria[277]. O, cuanto menos, es la única forma de ofrecer mayores garantías a aquellos que están siendo juzgados. Esto último está íntimamente relacionado con el principio de seguridad jurídica.

En cuanto a la seguridad jurídica, fundamental en nuestro sistema tributario, la irrecurribilidad en vía administrativa, y posteriormente a su juez natural -el contencioso administrativo-, resulta del todo incompatible. Y choca frontalmente con la seguridad jurídica en el sentido en que, desde nuestra perspectiva, dotar de ejecutividad a un acto administrativo a la vez que se hace irrecurrible casan mal, y ello en la medida en que se impide la revisión de ese acto, dotándolo de una presunción de veracidad inatacable.

[276] MARTÍN QUERALT, J., Curso de Derecho Financiero y Tributario. Parte General, *op. cit*., 2018, pág. 677.

[277] MARTÍN LÓPEZ, J., "La "irrecurribilidad" ante la jurisdicción contencioso-administrativa de las liquidaciones vinculadas al delito de defraudación tributaria y el derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley", *op. cit.,* pág. 8.

h. Los inspectores de Hacienda actúan como peritos en el proceso penal.

El delito contra la Hacienda Pública es el único delito en el que los miembros del organismo que participa del proceso como denunciante y perjudicado, actúan también como peritos del propio proceso, debiéndose considerar su actuación, precisamente por ser no solo parte perjudicada, sino la propia instructora del procedimiento, como una prueba testifical y no pericial.

Este delito, por las dificultades técnicas que presenta, debidas en última instancia a la complejidad y aridez de la norma a la que venimos aludiendo, precisa que, para una correcta judicialización del mismo, se requiera de la participación de peritos expertos en la materia que orienten al juzgador. Orientación que quizá no sería tan necesaria si se juzgara esta figura por su juez natural, que debiera ser quien se pronunciara acerca de la adecuación a Derecho de la liquidación, para que, una vez confirmada esta, se juzgara por el Juez penal únicamente la existencia o no del delito fiscal.

Una vez más, la complejidad de la normativa tributaria nos trae consigo no solo problemas de interpretación de la norma que llevan a numerosas irregularidades y a la apertura de innumerables procedimientos tributarios, además, la complejidad que reviste este delito requiere de informes periciales muy técnicos que arrojen luz en la materia. No obstante, que se precise de informes periciales no quiere decir, necesariamente, que estos deban emitirse siempre por inspectores de la Hacienda Pública, y menos aún cuando estos han sido los instructores del procedimiento. Hay un sinfín de expertos en la materia tributaria de los que se podría servir el juzgador, con auténtica imparcialidad a la hora de exponer su criterio.

La doctrina pone en duda la imparcialidad de los Inspectores de Hacienda como peritos, en tanto que actúan como acusación particular y como autores del informe pericial[278], lo que conlleva, sin lugar a dudas, que se ponga en entredicho su criterio, al menos con la validez que conlleva el informe pericial, distinto a la prueba testifical, que nos parece más acertada para calificar este criterio[279].

En sus deberes de colaboración, cuando los inspectores de Hacienda se ven obligados a ayudar a la Fiscalía, se constituyen como parte acusadora con un claro interés en el proceso, perdiendo entonces la imparcialidad que precisaban para ser peritos, debiendo, en consecuencia, ser calificados como testigos[280].

Y, es precisamente por su participación en los hechos como órgano liquidador, en esa fase que denominábamos preprocesal, por lo que no puede actuar dotado de la imparcialidad propia del perito, que acude como experto en

[278] GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.L., "La competencia para la liquidación de la cuota tributaria en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública ¿Jurisdicción Penal o Administración Tributaria?", en *Revista Crónica Tributaria,* número 167, 2018, pág. 127.

[279] En este sentido, resultan de especial interés sentencias como la del Tribunal Supremo número 1688/2000, de 6 de noviembre de 2000, que señala que "*la cualidad de funcionario público de los inspectores de hacienda que están actuando como peritos no constituye causa de recusación ni determina una pérdida de imparcialidad*". O la Sentencia del Tribunal Supremo número 11/2012, de 19 de enero de 2012, que "*manifiesta que no se puede negar que los informes elaborados por los funcionarios de la AEAT, y las declaraciones de éstos en el acto del juicio, tienen el carácter de prueba legítimamente obtenida y practicada y debe ser valorada, y que como tal, al venir debidamente argumentada constituye una prueba de cargo suficiente para enervar el principio de presunción de inocencia, lo que conlleva una inversión de la carga de la prueba*".

[280] ESEVERRI MARTÍNEZ, E., "La actuación de la Agencia Tributaria en el delito fiscal", *op. cit. pág*. 132. En el mismo sentido, MARTÍ ANGULO, J.L., "*La conexión entre el procedimiento tributario y el proceso penal. Las actuaciones de la Administración tributaria ante el delito contra la Hacienda Pública*", *op. cit.,* pág. 194, que señala que "*Sin embargo, algunos órganos sí que admiten parcialidad en la intervención de los Inspectores de Hacienda como peritos, admitiendo no obstante su actuación en el proceso como testigos*"

atención a sus conocimientos pero totalmente ajeno a los hechos[281]. Así, en el caso de los inspectores de Hacienda como peritos, se debería aplicar la máxima de "quien instruye no puede juzgar"[282].

A mayor abundamiento, resulta esta peculiaridad procedimental, en la que el propio acusador actúa como perito en el curso del proceso judicial, una prueba más de la necesidad de que estos delitos fueran juzgados con el conocimiento técnico de la materia del derecho financiero y tributario que se precisa, conocimiento técnico del que carecen las partes juzgadoras en el proceso penal, que precisa del soporte de expertos en la materia.

No obstante, el problema no acaba ahí, puesto que podría ser de fácil solución si se llamara a participar como peritos a agentes externos a la Administración Tributaria. Lejos de ser este el único problema que encontramos, nos parece que reviste mayor gravedad la suplantación que de la Jurisdicción Penal hace la Administración Tributaria cuando, al continuar las actuaciones del procedimiento inspector ante indicios de un presunto delito contra la Hacienda Pública, lo que realmente está haciendo es instruir, en sede administrativa, el proceso penal, obviando, sin embargo, las garantías y principios que en ese proceso rigen.

---

[281] En este sentido, continúa señalando MARTÍ ANGULO que *"La Exposición de Motivos del Reglamento de Inspección de los Tributos de 1926 que diferenció la actuación pura y exclusivamente investigadora que descubría la ocultación de riqueza, de los trámites de calificación, liquidación y sanción, a cargo de la Oficina Gestora, que por ser ajena a los hechos, juzgaría con serenidad, frente a la ofuscación o el apasionamiento, muchas veces inevitable, de los que hubieran intervenido activamente en la inspección de los hechos"*. MARTÍ ANGULO, J.L., "La conexión entre el procedimiento tributario y el proceso penal. Las actuaciones de la Administración tributaria ante el delito contra la Hacienda Pública", *op. cit.,* pág. 194.

[282] DOLZ LAGO, J.M., "Caso Fabra. Delito Fiscal: imparcialidad de los peritos auxiliares del Ministerio Fiscal en la investigación procesal", en *Revista Diario la Ley* 1 de octubre de 2014, pág. 3.

Y, una vez más, volvemos al problema planteado anteriormente en torno al traslado del tanto de culpa, pues, en la medida en que la remisión de la liquidación vinculada se lleva a cabo con la totalidad del contenido de la carga probatoria que se obtiene en el curso del procedimiento tributario[283], además de la problemática denunciada en la medida en que la prueba del proceso penal se limita a esa carga probatoria remitida, sin desarrollar la instrucción ni investigación en sede penal; los "peritos" o agentes que han instruido ese procedimiento de inspección se van a pronunciar sobre sus propios informes, actuaciones y pruebas obtenidas en sede judicial, siendo esa pericial, una vez más por la falta de conocimiento en la materia de la que carece el juzgador penal, la prueba determinante en el proceso que determinará que se condene, o no, por un delito contra la Hacienda Pública.

Por todo ello, lejos de que la instrucción del proceso penal se desarrolle únicamente en vía administrativa, cuando, como hemos analizado, da un giro copernicano el curso del procedimiento administrativo que, lejos de desarrollarse en pos a proceder a la liquidación de la deuda tributaria, se orienta, fundamentalmente, a obtener todo tipo de pruebas que se puedan utilizar posteriormente para determinar la existencia del presunto delito contra la Hacienda Pública. Sin llevar a cabo, como requiere la Ley de Enjuiciamiento Criminal, la Instrucción del proceso penal en sede judicial. Volviendo a girar, la problemática principal, una vez más alrededor del contenido del tanto de culpa que se traslada, que es la única prueba de cargo en el proceso penal. Siendo, a mayor abundamiento, los calificadores de la misma, los que han instruido el procedimiento.

[283] Insistimos, sin las garantías y principios que rigen en el orden penal.

CAPÍTULO II.- La recaudación voluntaria de la cuota vinculada al delito.

1. La tramitación paralela del procedimiento de recaudación y el proceso penal por delito fiscal.

En puridad, la tramitación a la que calificamos de "paralela" que se da entre procedimiento tributario y proceso penal por delito fiscal, no tiene lugar sino en sede de recaudación[284], puesto que, como hemos visto, la Administración Tributaria, ante indicios de la presunta comisión de un delito contra la Hacienda Pública, ya no paralizará las actuaciones de investigación, sino que continuará las mismas hasta la liquidación[285], siendo entonces, con la liquidación vinculada a delito, cuando se debe remitir el tanto de culpa. Comienza, en este momento, la tramitación paralela de procedimiento y proceso.

Debemos continuar precisando que, la respuesta del ordenamiento jurídico a un delito contra la Hacienda Pública requiere conciliar la aplicación de

[284] Autores como ANÍBARRO PÉREZ y RIBES RIBES se refieren a un "*paralelismo procedimental dentro del procedimiento inspector*", no obstante, según pensamos, en puridad, no consideramos que exista ese paralelismo procedimental mientras se cursa el procedimiento inspector, y ello en la medida en que, tras la aparición de indicios de delito, sin perjuicio de que consideremos que en ese momento se debería remitir el tanto de culpa, habitualmente, se continúan las actuaciones del procedimiento de regularización hasta que se dicta la liquidación vinculada a delito y es entonces cuando se procede a remitir ésta a modo de tanto de culpa. De conformidad, dicha actuación, con lo dispuesto en el artículo 253 de la Ley General Tributaria. En ANÍBARRO PÉREZ, S., *Los procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública, op.cit.*, pág. 43. Y RIBES RIBES, A., "Cuestiones problemáticas derivadas de la apreciación de indicios de delito contra la Hacienda Pública", *op.cit.*, pág. 136.

[285] Segregando, en la medida de lo posible y siempre que no concurra ninguna de las circunstancias previstas en el artículo 251 de la Ley General Tributaria, la liquidación en una cuota vinculada a delito y otra cuota no vinculada a delito que, como también se ha visto, cada una de ellas contendrá los elementos que se presumen dolosos y los que no.

las normas tributarias, penales y procesales y requiere asimismo articular la intervención de los poderes Judicial y Ejecutivo.

Como hemos visto ya, con la reforma operada en el Código Penal por la Ley Orgánica 7/2012, se superó el sistema de paralización de actuaciones y se pasó a un paralelismo procedimental que se lleva a cabo entre el proceso penal y el procedimiento de recaudación -que no entre el proceso penal y el procedimiento de regularización, como decimos-, en tanto que la vía judicial solo se inicia cuando finaliza el procedimiento inspector con la remisión de la liquidación vinculada a delito o sin ella, en los supuestos del artículo 251 LGT.

Queda superado, pues, tras esta reforma en el tipo penal, y la posterior operada en la Ley General Tributaria en 2015, el anterior sistema por medio del cual, como se ha estudiado en el primer capítulo, se debían paralizar las actuaciones de inspección y comprobación ante la aparición de indicios de delito, remitiendo, en el mismo momento en que se pusieran estos de manifiesto, el tanto de culpa al Ministerio Fiscal. Con ello se pretendía evitar el acopio de material probatorio en aras a garantizar los principios y derechos que asistían al obligado tributario en sede penal, así como cumplir adecuadamente con la prevalencia del proceso penal, al ser ese sistema de prejudicialidad el que operaba.

Actualmente, reformada al completo la figura del delito de defraudación tributaria, se vuelve a un sistema de prejudicialidad tributaria, en el que se ponen de manifiesto la autotutela declarativa y ejecutiva de la Administración Tributaria, y es que esta, ante indicios de delito, lejos de tener que paralizar sus actuaciones de investigación, no solo debe continuar con las mismas, sino que debe finalizarlas con la oportuna liquidación tributaria, que se verá segregada, de ser posible, en dos cuotas, vinculada y no vinculada al delito.

Por cuanto aquí nos interesa, centrado el objeto de nuestro estudio en la liquidación vinculada a delito[286], de la que se destaca la autotutela de la Administración Tributaria que, en este caso, no solo dicta la liquidación ante indicios de delito, sino que, siendo irrecurrible la misma en vía administrativa, se procede a su recaudación mientras se tramita el proceso penal en el que se va a determinar la existencia del presunto delito contra la Hacienda Pública.

Cabe destacar que, si bien es cierto que el paralelismo procedimental es el sistema más utilizado en el Derecho comparado, no obstante, en España conlleva, según analizaremos en los siguientes capítulos, errores derivados de la prejudicialidad penal, y ello en la medida en que se adelanta -supuestamente[287]- la recaudación, con este sistema, pero se altera el resultado de la cuota si es necesario acomodarlo a la sentencia penal, incluso para aquellos supuestos en que la cuota ya estuviera recaudada[288].

Al no proceder a la paralización de actuaciones, objetivo de la reforma, se permite que la Administración ejerza así su autotutela declarativa y ejecutiva

[286] Para un estudio en mayor profundidad de la liquidación vinculada a delito nos remitimos, además de a lo analizado en el capítulo anterior, a los trabajos de MARTÍN QUERALT, J., "Una mirada a la irrecurribilidad en vía administrativa de la liquidación vinculada a delito", *op. cit.*; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., "Los procedimientos tributarios y el delito fiscal en la Ley General Tributaria. Un análisis en el marco de los principios fundamentales del ordenamiento tributario", *op. cit.*; MUÑOZ PÉREZ, M., y SANTANDER RUÍZ, A., "Algunas cuestiones pendientes en torno a la liquidación vinculada a delito en la ley general tributaria", *op. cit.*; RUIZ GARCÍA, J.R., "La denominada liquidación vinculada a delito", *op. cit.*; entre otros.

[287] Como veremos en un momento posterior de este estudio, lo que realmente se logra, en la mayoría de los supuestos, no es otra cosa que la garantía de la deuda o bien la traba de los bienes que, por otro lado, no puede ser objeto de ejecución hasta que no se dicte sentencia condenatoria por la comisión del delito.

[288] *Vid.* GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO. M.L., "Los efectos de la apreciación de indicios de delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios", *op. cit.*, pág. 63.

sobre el crédito tributario, que se ha puesto de manifiesto al realizar el hecho imponible, al mismo tiempo que, por otro lado, el juez penal se debe pronunciar sobre la comisión o no del presunto delito[289]. Puesto que parece ser que se ha obviado con la reforma que la potestad para determinar los hechos delictivos la tiene únicamente el juez de lo penal, no obstante, se capacita a la Administración Tributaria para dividir los elementos en dolosos y no dolosos, anticipando, a la par que facilitando, la tarea de los jueces de lo penal.

Se dota a la Administración Tributaria de la autotutela declarativa a la que venimos aludiendo, cuando se le permite dividir la cuota en elementos vinculados y no vinculados, con las facultades propias de un juez de lo penal. Y ejecutivas, cuando permite que la liquidación vinculada dictada sea directamente ejecutable e irrecurrible en vía administrativa.

En este sentido, debemos coincidir con MARTÍNEZ CARRASCO PIGNATELLI, para quién *"la gestión recaudatoria se concibe como una función administrativa que es ejercida bajo la protección del principio de autotutela y de presunción de validez de los actos que en su desarrollo se dictan"*[290], pues resulta aún más patente esa autotutela cuando se trata de dictar y ejecutar la liquidación vinculada a delito. En este supuesto se reviste de esa presunción de validez al acto administrativo de liquidación, hasta el punto en que se permite la recaudación de la liquidación vinculada a delito sin posibilidad de recurrir esta ni alegar cualesquiera defectos

[289] No obstante, como manifiesta IGLESIAS CAPELLAS, "*Salvo que de lege ferenda se atribuyan a la Administración Tributaria funciones policiales, la determinación de los hechos con transcendencia penal debe realizarse fuera del procedimiento administrativo de comprobación. Por consiguiente, el respeto a las garantías constitucionales del presunto autor determina que el efecto jurídico que la presentación de la denuncia produce sobre las actuaciones administrativas no pueda ser otro que la suspensión inmediata*". En IGLESIAS CAPELLAS, J., "La deuda tributaria y la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública en el Derecho proyectado", en *Revista La Ley*, núm. 13774, 2009, pág. 3.

[290] *Vid.* MARTÍNEZ CARRASCO PIGNATELLI, J.M., *El Reglamento de recaudación en la nueva LGT,* Ed. Marcial Pons, 2007, pág. 27.

del procedimiento en que se pueda incurrir. La excusa, como hemos visto, es evitar la doble verdad y la extrema duración del proceso penal que hace de mejor condición al presunto delincuente fiscal que al mero defraudador tributario. Trasladando, de esta forma, una problemática que deriva de la dilación de los procesos judiciales, en la figura del obligado tributario.

Sin embargo, esta justificación, desde nuestra perspectiva, no es suficiente para dotar de presunción de veracidad a la liquidación vinculada, ni permitir su ejecución impidiendo incluso la posibilidad de recurso. Y no se debería, sencillamente, por varios motivos; primero, porque no entendemos que se pueda ejecutar una liquidación que no ha adquirido firmeza[291]. En segundo lugar, porque, como hemos puesto de manifiesto a lo largo de todo el capítulo primero, se vulneran derechos como la presunción de inocencia o el derecho de defensa, entre otros. Igualmente, como hemos mencionado, tampoco es posible culpabilizar al contribuyente de la problemática de la tardanza de las resoluciones en vía judicial y la duración de los procedimientos. Además, la presunta argumentación que pasa por evitar esa doble verdad en que se fundamenta el legislador, tampoco es válida, y ello en tanto que, como venimos sosteniendo, puede perfectamente pronunciarse el Juez de lo Contencioso Administrativo acerca de la validez y adecuación a Derecho de la liquidación

[291] Firmeza, tras haber sido oído en ejercicio de su derecho de defensa el contribuyente, y no que sea firme por disponerlo así la norma prescindiendo del procedimiento. Y es que, si recordamos cuanto se expuso en el primer capítulo en relación a la inimpugnabilidad de la liquidación vinculada a delito, tras dictarse ésta, se ejecuta directamente tras ser admitida la denuncia o querella en el proceso penal, quedando pendiente, puesto que puede ser objeto de ajuste, a la sentencia de la jurisdicción penal. No obstante, dictada esa cuota, en tanto que liquidación administrativa, y al contrario que para cualquiera de ellas, se impide su revisión en vía administrativa, siendo este el principal problema que encontramos en cuanto a la ejecución de la liquidación vinculada a delito mientras se tramita el proceso penal, puesto que vulnera gravemente los derechos de defensa del contribuyente el que no se pueda recurrir en vía administrativa la cuota vinculada, siendo directamente ejecutable.

vinculada y, a su vez, pronunciarse el Juez Penal sobre la existencia o no de delito, sin que ello conlleve ninguna doble verdad.

Así, como venimos señalando, se despliega la autotutela ejecutiva, que permite a la Administración Tributaria continuar las actuaciones de recaudación de la deuda ante indicios de un presunto delito contra la Hacienda Pública[292], puesto que, para el legislador, la paralización de actuaciones comportaba privilegios en vía recaudatoria para el presunto delincuente fiscal. Autores como ANÍBARRO PÉREZ, sin embargo, sostienen que *"una persona que está siendo investigada por un posible delito fiscal no debe nada a la Hacienda Pública porque está amparada en el principio de presunción de inocencia y, por lo tanto, no es un deudor tributario"*[293]. Desde nuestra óptica, una vez más, el problema no reside ahí, puesto que al dictarse la liquidación vinculada a delito sí existe una deuda con la Hacienda Pública que se puede recaudar mientras se sustancia el proceso penal, no obstante, el problema, una vez más, se encuentra en la imposibilidad de recurrir en vía administrativa esa liquidación vinculada y hacerla pender del resultado de la sentencia penal.

Es al hablar de esa autotutela ejecutiva y permitir que se continúen las actuaciones de recaudación antes de que se dicte sentencia relativa a la existencia o no del delito fiscal, cuando coincidimos con CAYÓN GALIARDO al señalar que la actual lucha contra el fraude parece que se orienta a incrementar las posibilidades

[292] En este mismo sentido, RUIZ ZAPATERO, G. G., "La fragmentación de la deuda tributaria como consecuencia de la liquidación administrativa por delito fiscal", *op. cit.*, pág. 3. Para quién con las actuaciones tendentes al cobro de la deuda mientras esté iniciado el proceso penal, mantiene la Administración su autotutela ejecutiva.

[293] ANÍBARRO PÉREZ, S., Los procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública", *op. cit*., pág. 138.

de favorecer la recaudación del crédito tributario, es decir, a garantizar ante todo la recaudación, olvidando combatir la evasión y la elusión fiscal[294].

Si la intención del legislador era adelantar la recaudación y no ligarla a la duración del proceso penal por delito fiscal, igualmente, el resultado de no paralizar la acción de cobro podría haberse conseguido eliminando la responsabilidad civil y limitando el resultado del proceso penal a la imposición de multa y a la pena privativa de libertad[295]. Si así fuera, no tendría cabida la doble verdad y se podría liquidar en vía administrativa la liquidación vinculada, con el correspondiente recurso a su jurisdicción competente, que no es otra que la contencioso-administrativa, no haciendo irrecurrible un acto administrativo, con las dudas de legalidad que ello plantea.

De esa forma, la justificación de la paralización de actuaciones, bajo el sistema anterior, no era tanto la incompatibilidad de potestades sancionadoras como *"la observancia de las garantías procesales del presunto delincuente en la fase de instrucción penal"*[296]. En este sentido, se garantizaba no solo que el contenido del tanto de culpa remitido no incurriera en supuestos de autoincriminación, sino que se evitaba la continuación de las actuaciones de investigación en sede de la Administración, con el consiguiente acopio de material probatorio que se remitía, en su totalidad, a la sede penal. Pero no solo eso, con esa paralización de actuaciones se evitaba ejecutar una liquidación de forma previa al resultado del proceso judicial, pudiendo incluso verse alterada tras este. No obstante, se

[294] Vid. CAYÓN GALIARDO, A., "La lucha contra el fraude en la Ley 7/2012. El reforzamiento de las facultades en la recaudación", en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 99, 2012, pág. 2.

[295] Ver, en este sentido, RUIZ ZAPATERO, G. G., "La fragmentación de la deuda tributaria como consecuencia de la liquidación administrativa por delito fiscal", *op. cit*., pág. 3.

[296] MARTÍNEZ CARRASCO PIGNATELLI, J.M., El Reglamento de recaudación en la nueva LGT, *op. cit.,* pág. 27.

planteaban otros problemas[297] como, a falta de una liquidación, que tuviera el Juez penal que cuantificar la deuda, careciendo de facultades para ello. Una situación que, igualmente, el Título VI pretendió solucionar al hablar de evitar la mutación de la deuda en una figura de naturaleza distinta[298], y que, sin embargo, no soluciona en los supuestos de remisión sin liquidación que recoge el artículo 251 de la Ley General Tributaria.

El Título VI plantea numerosos problemas, de los cuales nos vamos a centrar en este capítulo en los que se dan en sede de recaudación. Se permite, como venimos viendo, con este nuevo rumbo que toma la Ley General Tributaria en materia de delitos, motivado, sin duda, por la reforma del Código Penal en esta figura, que se segregue la cuota tributaria en dos liquidaciones distintas, cuando sea posible. Esta división de la cuota se torna en un supuesto sin precedentes en nuestro ordenamiento tributario, pues nunca se había planteado la posibilidad de dividir en dos liquidaciones una misma cuota. Igualmente, se da la situación, hasta ahora nunca vista, de impedir el recurso a un acto administrativo de liquidación y, más grave aún, que esta sea ejecutable. Se impide de esta forma que la jurisdicción contenciosa conozca de los recursos de los que es competente, salvo, como en este caso, que una norma con rango de Ley atribuya esta facultad a otra jurisdicción, como ocurre en este supuesto.

No obstante, el problema no acaba cuando debe pronunciarse la Jurisdicción penal acerca de un acto administrativo, para lo que carece de facultades, el problema reviste una mayor gravedad cuando se permite que ese acto administrativo se ejecute con anterioridad a que sobre ese acto, resuelva la jurisdicción penal, con la particularidad, como se ha señalado anteriormente, de la inimpugnabilidad del acto administrativo de forma previa a su ejecución. Es

[297] Que analizaremos con mayor detalle en el cuarto capítulo.

[298] Exposición de Motivos de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de reforma parcial de la Ley General Tributaria.

decir, si bien entendemos problemática la ejecución de la liquidación vinculada con carácter previo a la resolución del proceso penal, más grave aún nos parece que esto se lleve a cabo con la imposibilidad de impugnar la deuda en sede administrativa.

Desde esta óptica, que la Administración investigue, liquide y quiera ejecutar la deuda antes de que finalice el proceso penal y el juez resuelva, no es algo extraño e inusual. Antes al contrario, como indica HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, "*es lo normal y habitual siempre que exista un acto administrativo y una liquidación lo es. La Administración goza de autotutela declarativa y ejecutiva y, salvo que un juez suspenda, la Administración procederá a ejecutar sus actos, aun cuando la revisión de ese acto esté sometida a un procedimiento judicial*"[299]. El problema, en este caso, se plantea en la medida en que lo que está ejecutándose es una liquidación que es provisional, no en el sentido del artículo 101 de la Ley General Tributaria, como señalábamos en el anterior capítulo, sino en tanto que se debe ajustar al resultado de la sentencia penal. En efecto, el problema no reside en la ejecutividad de una liquidación provisional, en la medida en que responde solo a una parte de la deuda[300]. La verdadera problemática la debemos ubicar entorno a la ejecutividad de una liquidación que no es firme, y no lo es debido a que, de un lado, se ha impedido su impugnabilidad y, de otro lado, debe ajustarse al resultado de la sentencia penal.

De esta forma, para autores como LÓPEZ DÍAZ, "*la cuantificación administrativa constituye una especie de liquidación a cuenta de la determinación por el juez penal de la deuda tributaria, a los únicos efectos de proceder a su recaudación*

[299] HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS J.M "Prejudicialidad penal y Delito fiscal", *op. cit.,* pág. 6.

[300] Pues el concepto de provisional no es, como parece entender el legislador, por el necesario ajuste del proceso penal, sino porque responde a una parte de los elementos de la deuda.

anticipadamente"[301]. Puesto que, el Título VI de la Ley General Tributaria, no gira sino alrededor de la obsesión del legislador por adelantar la recuadación.

Y es que, desde nuestro punto de vista, que se permita segregar la cuota en dos liquidaciones que comprendan los elementos vinculados y los no vinculados, además de resultar extremadamente complicado[302], no supone sino una prueba más del afán recaudador que presenta la Administración Tributaria o, cuanto menos, indicios de su realidad.

Concretamente, entendemos esta segregación de las cuotas como medida para hacer posible que, al menos la vinculada a delito, que supondrá una gran cuantía, sea directamente ejecutable sin demasiada demora, lo que se consigue al impedir su recurribilidad con la excusa de vincularla al resultado del proceso penal y, si es necesario, modificarla en el sentido de la sentencia; pero el objetivo, que no es otro que la recaudación, ya se ha logrado.

Y decimos que esta segregación prueba el *ánimus* recaudatorio puesto que, esa división de cuotas parece más una coartada que permite al legislador justificar la ejecutividad de la liquidación vinculada mientras se tramita el proceso penal; puesto que, de lo contrario[303], no se podría pretender la ejecución del delito sin posibilitar antes su impugnación en sede administrativa. Precisaba el legislador justificar que, la parte presuntamente delictiva de la deuda, en tanto que se remite al proceso penal, puede ejecutarse de forma paralela a su tramitación; dejando su propia tramitación a la parte que constituye deuda tributaria no dolosa.

[301] LÓPEZ DÍAZ, A., "Procedimiento tributario y delito fiscal en el proyeto de reforma de la Ley General Tributaria", *op. cit.*, págs. 37 y 38.

[302] Hasta el punto en que, más de siete años después de la reforma, no hemos conseguido encontrar ningún supuesto en que se divida la cuota.

[303] De ser una liquidación administrativa más.

Podemos entenderlo como la forma, no compartida, que ha hallado el legislador para defender la ejecutoriedad de la cuota vinculada adelantándola al resultado del proceso penal. Y decimos que es su forma de justificar esa segregación, porque entendemos directamente ligado este argumento al de la doble verdad, en el que se fundamenta a fin de argumentar la irrecurribilidad de la liquidación vinculada, en la medida en que de no segregarla, en la teoría de su reforma, no estaría tan justificado que una deuda de naturaleza tributaria no fuera recurrible ante su Jurisdicción propia, habiendo acudido a la vinculación de los elementos dolosos a fin de defender que el único pronunciamiento que debe darse es el del Juez penal.

Realmente, y siguiendo el criterio que ya hemos planteado, ni se daría la doble verdad ni tendría relevancia esta situación si el Juez de lo contencioso conociera de la deuda y sus elementos y cuantificación, para lo que es competente, y el Juez de lo penal conociera de la existencia o no de delito. Entonces no tendría cabida ni la eventual doble verdad, ni la referida irrecurribilidad en sede administrativa, y sería ejecutable la deuda una vez firme, sin necesidad, tampoco, de que fuera provisional -en el sentido de ligarla al resultado de la sentencia penal-, puesto que esta no tendría efectos sobre su cuantía.

Una vez más, desde nuestra óptica, no entendemos ni compartimos la división que intenta lograr el legislador en las cuotas, como tampoco entendemos que al denominarla como *liquidación vinculada* ya logre dotarla de otras características diferentes a las de una liquidación administrativa más, como es, que inhiba su recurribilidad y la dote directamente de ejecutividad.

2. La regularización tributaria.

La Ley 7/2012 de reforma del Código Penal define en su Preámbulo la *regularización tributaria* como el reverso del delito, o, como indica SANZ DÍAZ PALACIOS, "*el pleno retorno a la legalidad que pone fin a la lesión producida*"[304]. La regularización, figura híbrida tributaria-penal, se regula en el artículo 305.4 del Código Penal, que al configurar el tipo del delito contra la Hacienda Pública introduce una cláusula por medio de la cual, se comete este delito cuando se defraude una deuda, siempre que se cumplan los elementos cuantitativo y cualitativo, y no se proceda a su regularización antes de los plazos que indica el precepto[305]. Por tanto, de conformidad con ese precepto, solo se entenderá producida la regularización cuando se proceda al "*completo reconocimiento y pago*"[306], no entendiéndose regularizada la deuda, a *sensu contrario,* cuando se proceda a un ingreso parcial de la misma.

En este sentido, para autores como IGLESIAS CAPELLAS, hay varios tipos de regularización, según sea formal -ajustada a las reglas tributarias- o informal -si sigue otros procedimientos a los reglamentariamente previstos-; o si se trata de

[304] SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. "La regularización del "quinto año" en supuestos de delito fiscal: ¿un caso de renuncia a la prescripción Tributaria ganada?", en *Revista Crónica tributaria,* núm. 170, 2019, pág. 169.

[305] Así, de acuerdo con este precepto, "*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 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*". Artículo 305.4 del Código Penal.

[306] De nuevo, artículo 305.4 del Código Penal.

una regularización completa o incompleta -según incluya o no todos los elementos a declarar-. No obstante, disentimos con el referido autor en este sentido, puesto que, de admitirse las regularizaciones completas e incompletas, estaríamos obviando el sentido de la norma cuando indica que la declaración debe ser "*completa y veraz*". Y ello precisamente está previsto para evitar que se regularice parcialmente la deuda con la intención únicamente de rebajar su importe por debajo del umbral delictivo[307].

Esta figura es introducida en nuestro ordenamiento jurídico por el legislador obedeciendo a razones únicamente económicas, que solo responden a una política criminal, por las que se recompensa a quien voluntariamente repara el daño, a fin de que el Estado obtenga sus ingresos y se evite poner en marcha los órganos de la Administración[308]. Se está usando, en este caso, el Derecho penal como un mecanismo más de recaudación[309] para el que, siguiendo a MERINO JARA y SERRANO GONZÁLEZ DE MORILLO, "*importa sobre todo servir a la finalidad recaudatoria, incentivar el pago, que nada disuada al potencial regularizador ni alimente su posible recelo*"[310].

[307] IGLESIAS CAPELLAS, J., "La regularización de la defraudación tributaria constitutiva de delito contra la Hacienda Pública", en *Revista Contabilidad y Tributación*, núm. 341-342, 2011, pág. 24.

[308] CARRERAS MANERO, O., "La cláusula de regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal en el delito contra la Hacienda Pública", en *Revista Española de Derecho Financiero y Tributario*, núm. 155, 2012, pág. 45.

[309] Para autores como PALAO TABOADA, "*La normativa vigente en materia de regularización es un ejemplo de la <<administrativización>> del Derecho Penal en materia de delito fiscal por la que este se convierte en instrumento de recaudación tributaria*". En PALAO TABOADA, C., "Derecho administrativo (tributario) y Derecho penal en materia de regularización voluntaria en caso de delito fiscal. (A propósito de la Orden HAC/530/2020 de 3 de junio)", en *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 453, 2020, pág. 5.

[310] MERINO JARA, I., y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., "Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho Penal", *op. cit.* pág. 7.

Se produce, como manifiesta LÓPEZ MARTÍNEZ, un "*expansionismo del Derecho Penal*", que se pone al servicio del interés recaudatorio, haciendo primar finalidades exclusivamente económicas, sirviéndose la normativa tributaria del ordenamiento penal para estos fines[311]. Y es que, como continúa manifestando el referido autor, se pone "*el delito fiscal al servicio de la recaudación tributaria*"[312], pues, como bien indica, el Título VI de la Ley General Tributaria supone un paso más, que es quizás el definitivo, en ese proceso de "*expansionismo*" que se lleva a cabo respecto al deber de contribuir y que alcanza a los tipos y procesos del orden penal, limitando con ese actuar los derechos y garantías de los obligados tributarios[313].

Según pensamos, se debe acudir al Derecho penal de forma inexcusable mientras se mantenga un umbral económico a partir del cual la infracción administrativa torne en delito, pero este auxilio de otra rama del ordenamiento jurídico debe llevarse a cabo con todas las garantías, de un lado, para que se apliquen correctamente al obligado tributario los principios del *Ius Puniendi del Estado* y, de otro lado para que, en aplicación de éstos, se lleven a cabo en el correspondiente proceso, logrando previamente separar de forma contundente procedimiento y proceso. Lo que volvemos a denunciar, parte de que la problemática que subyace tras la aplicación de principios distintos en el procedimiento de regularización y el proceso penal es la comunicación absoluta

311 De este modo, "*la normativa tributaria intenta utilizar los tipos y los procedimientos penales, huyendo de las reglas y técnicas que permiten la penetración de los procedimientos punitivos, para consagrarlos en exclusividad al interés recaudatorio de la Administración, estableciendo, también en este ámbito, la fungibilidad de los principios que resultan aplicables y debilitando, en consecuencia, las garantías constitucionales que han de ser observadas en cualquier ámbito punitivo*". En LÓPEZ MARTÍNEZ, J., "Las relaciones entre el Derecho Penal y el Derecho Tributario: de la dependencia al abuso", en *Estudios penales y criminológicos en homenaje a al Prof. Dr. Dr. H. C. Mult. Lorenzo Morillas Cueva*, págs. 2165 a 2190, 2019, pág. 2169.

312 *Ibidem,* pág. 2181.

313 *Ibidem.*

de datos entre ambos. La solución, desde nuestra óptica, pasa por llevar a cabo ambas tramitaciones de forma separada, incomunicando procedimiento y proceso.

Volviendo a la regularización, tras la necesaria alusión al *expansionismo* del Derecho Penal, puesto en esta ocasión de manifiesto con las formas de anteponer la recaudación y las razones de política económico-criminal que encontramos en figuras de naturaleza tributaria como es la regularización; a diferencia del ordenamiento jurídico español, en el alemán la regularización no se lleva a cabo con liquidación y pago, sino que se articula mediante la presentación ante las autoridades de una autodenuncia. Se presenta esa autodenuncia y la Administración da un plazo, tras la liquidación, para el pago, quedando condicionada la regularización a ese plazo. En España, sin embargo, el legislador condiciona la regularización al completo reconocimiento y pago, incluso cuando haya prescrito administrativamente la deuda, lo que no deja de probar sino la verdadera intención, que no es otra que fomentar la recaudación[314].

No obstante, vemos más adecuadas, en este caso, las exigencias del ordenamiento jurídico alemán puesto que, mientras que por su parte en el ordenamiento jurídico español no basta con que se lleve a cabo la autodenuncia del delito, sino que se condiciona a su completo reconocimiento y pago, mientras que en el alemán se permite que surtan efectos esa regularización condicionándolos al pago de la deuda defraudada; con lo cual se lograría, de aplicarse en España ese sistema, un aumento de las autodenuncias por delito, pudiendo entonces la Administración Tributaria proceder a cuantificar la deuda dejada de ingresar y una vez que finalizara el período voluntario de pago que se diera a esa regularización, iniciarse el proceso penal por delito fiscal para todos aquellos que no procedieran al pago. Teniendo ya no solo una manifestación del

[314] CHOCLÁN MONTALVO, J.A., La aplicación práctica del delito fiscal: Cuestiones y Soluciones, *op. cit*., pág. 316.

obligado tributario reconociendo su delito, sino el importe del mismo debidamente cuantificado. A pesar de ello, la intención de esta figura es proceder a la recaudación de la deuda cuanto antes, por ello se trata de que la actuación del defraudador no sea únicamente la del reconocimiento una obligación de pago, sino la cuantificación de la misma y su posterior ingreso.

Así, cuando se ha cometido el delito contra la Hacienda Pública pero se procede a regularizar por el obligado tributario, revirtiendo la situación tributaria, con anterioridad a que se interponga la denuncia o querella por el presunto delito, se exime de responsabilidad penal por el mismo. Esta figura se conoce en la jurisprudencia como el "*reverso del delito*", puesto que se exime de pena al autor de un presunto delito que ha sido consumado desde el mismo momento en que no se declara, liquida o ingresa en período voluntario. El comportamiento postdelictivo de proceder a la regularización, para el legislador, "neutraliza" la acción típica inicial. Por razones de política criminal, como hemos señalado, el legislador entiende que no debe interponerse pena alguna a quien, a pesar de haberse realizado una conducta típica, antijurídica, culpable y punible, repara el daño por medio de la regularización tributaria[315].

En un apartado posterior del presente capítulo se va a tratar de analizar la naturaleza jurídica de esta figura de la regularización tributaria, poniendo de manifiesto la controversia existe en la doctrina tributarista y penalista acerca de la verdad naturaleza jurídica de la regularización.

Debemos atender, a continuación, a las denominadas *causas de bloqueo*, que son aquellas que impiden que se proceda a la regularización de la deuda con los efectos que venimos comentando y que hacen desaparecer el injusto. La regularización voluntaria impide el traslado del tanto de culpa siempre que se

[315] BERTRÁN GIRÓN, F. "Actuaciones Post-Ejecutivas En Los Delitos Contra La Hacienda Pública y Contra La Seguridad Social: La Regularización", *op. cit.,* pág. 348.

pague la totalidad de la deuda antes de que se le notifique el inicio de actuaciones de investigación o se interponga denuncia o querella. No obstante, como venimos señalando, existen una serie de causas de bloqueo que pasamos a analizar seguidamente.

La primera se da siempre que se haya procedido a la regularización "*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*"[316].

En ese caso, el obligado tributario no puede regularizar y que ello conlleve efectos penales una vez que tenga conocimiento de la existencia del procedimiento de comprobación limitada, aún incluso cuando no se haya iniciado el procedimiento inspector[317]. Resulta más dudoso el efecto de bloqueo durante el procedimiento de verificación de datos, pues, en puridad, únicamente los procedimientos de comprobación e investigación son los únicos que pueden "bloquear" la regularización, según el artículo 305.4 del Código Penal. Para BERTRÁN GIRÓN, los "expedientes de investigación" que no están en el procedimiento inspector, pero siempre y cuando el obligado tributario tenga conocimiento de ellos, pueden ser una causa de bloqueo de la regularización[318].

[316] Como hemos visto en el artículo 305 del Código Penal.

[317] Por el contrario, y como veremos posteriormente, de no regularizarse con anterioridad a que se interponga la denuncia por delito o a que se tenga conocimiento de las actuaciones de regularización tributaria por parte de la Administración, veremos como se trata de fomentar la recaudación tendiendo diferentes opciones, ya no de exención de la pena y eliminación del delito, sino de auténticas rebajas de la pena de este tipo delictivo.

[318] BERTRÁN GIRÓN, F. "Actuaciones post-ejecutivas en los delitos contra la hacienda pública y contra la Seguridad Social: la regularización", *op. cit.,* pág. 227.

De no darse la anterior situación, que se haya regularizado: "*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*", la doctrina[319] entiende que es posible que se regularice hasta tanto no se hayan producido diligencias formales judiciales, así como tras la admisión a trámite de la denuncia o querella. No obstante, como se desprende de la norma, y coincidimos con BERTRÁN GIRÓN en este punto, basta la interposición de la denuncia o querella y la notificación de ésta al obligado tributario para que opere la causa de bloqueo[320].

Y, finalmente, en caso de no llevarse a cabo en las circunstancias anteriores: "*antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias*"[321]. Se evita, con esta causa de bloqueo, que el presunto autor de un delito contra la Hacienda Pública, tras haber prestado declaración en Fiscalía, proceda a regularizar en orden a quedar eximido de toda pena. El bloqueo debe entenderse, por tanto, desde que se notifica al obligado tributario la incoación de las diligencias previas.

Así, no podemos sino concluir en el sentido que venimos exponiendo, y es que, cuando se regulariza la deuda, no se elimina el dolo como elemento de comisión del delito. La regularización es una conducta post-delictiva y, en consecuencia, con ello, el dolo se requiere antes de ésta para cometer el delito.

[319] Por todos FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social,* Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, págs. 323 y ss. Y, QUERAL JIMÉNEZ, J., "La regularización como comportamiento postdelictivo en el delito fiscal" en BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO S Y GÓMEZ-JARA DÍEZ, *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública,* Ed. Cera, Madrid, 2007.

[320] BERTRÁN GIRÓN, F. "Actuaciones post-ejecutivas en los delitos contra la hacienda pública y contra la Seguridad Social: la regularización", *op. cit.,* pág. 250.

[321] Una vez más, artículo 305.4 del Código Penal.

Desde nuestra óptica, esta figura no responde sino, de nuevo, al afán recaudatorio que mueve a la Administración Tributaria[322] puesto que, una vez cometido el delito contra la Hacienda Pública, resulta del todo punto injustificable hacer desaparecer el mismo si se repara el daño. No existe ningún otro delito que "desaparezca" tras su comisión en los supuestos en que, después de ésta, se repare el perjuicio causado o, para el legislador, se revierta el delito. No se neutraliza con la regularización la culpabilidad, pues, en ningún caso, puede hacerse desaparecer el dolo, como elemento requerido para la comisión del delito. Comisión que, parece olvidar el legislador, se da en el mismo momento en que se deja de ingresar la deuda en período voluntario de pago. Desde nuestro punto de vista, simplemente se ha tratado de cerrar la cuadratura del círculo, para, una vez más, enmascarar la utilización de este tipo penal a efectos recaudatorios.

Entendiendo la regularización tributaria como un método, con múltiples facetas, de fomento de la recaudación, debemos analizar la naturaleza jurídica de esta figura. En un intento de arrojar luz sobre esta controvertida cuestión, vamos a proceder a exponer las distintas categorías en las que, según entendemos, puede encajar de un modo u otro esta figura propia de los delitos contra la Hacienda Pública. Veamos, pues, cuales son las distintas naturalezas jurídicas posibles.

i- Excusa absolutoria.

Tradicionalmente se ha venido considerando la figura de la regularización tributaria, cuya regulación se desprende del tipo delictivo, como una suerte de

[322] En este sentido, nos remitimos a nuestras consideraciones acerca de ese afán recaudatorio en BÉJAR SÁNCHEZ, A., "El afán recaudatorio de la Administración Tributaria llega a los delitos fiscales", en *Revista del Ilustre Colegio de Abogados de Granada*, 2019, págs. 52 y 53.

excusa absolutoria, que, como venimos diciendo, obedece a razones de política criminal, por medio de las cuales, un acto típico, culpable y punible, después de su comisión, queda eximido de toda pena, haciendo incluso desaparecer el injusto[323]. No obstante, uno de los objetivos principales de la reforma operada en el tipo del delito contra la Hacienda Pública pasa por superar la naturaleza jurídica de la regularización como una excusa absolutoria.

Hay varios tipos de excusas absolutorias, las preexistentes a la acción, *ab initio*, que impiden que el delito nazca y son verdaderas causas de exclusión de la pena; y las posteriores a la comisión del delito, en los que la exoneración de la pena trae causa de una acción realizada con posterioridad a la comisión del delito[324]. De considerar la regularización como excusa absolutoria parece claro que debiera ser de las del segundo tipo, esto es, que operan con posterioridad a la comisión del delito.

Realmente, hay quienes opinan que la reforma, por más que lo determine de manera expresa el legislador, no altera la naturaleza jurídica de la regularización como excusa absolutoria. Las Exposiciones de Motivos, si bien plasman la voluntad del legislador, haciendo un análisis de la misma, no tienen carácter normativo, sino meramente interpretativo[325]. Se quiere con ello transmitir que, aún siendo voluntad expresa del legislador superar la naturaleza jurídica de la regularización como excusa absolutoria, no parece haberse logrado.

[323] *Vid.* ALONSO GALLO, J., "El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012", en *Revista Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, núm. 34, 2013, pág. 16.

[324] DÍEZ LIRIO, L.C., "La naturaleza jurídica de la regularización tributaria tras la entrada en vigor de la LO 7/2012", en *Revista De Jurisprudencia*, núm. 2, 2013, pág. 3.

[325] CABEZUELA SANCHO, D., "Delito fiscal, blanqueo e imprescriptibilidad de deudas tributarias", en El Notario del Siglo XXI, núm. 47, 2013.

Nos encontramos ante una serie de supuestos que, partiendo de la existencia de una conducta delictiva, excluyen la consecuencia de su punibilidad. En este sentido, se deben diferenciar las excusas absolutorias, en el concepto de regularización objeto de este estudio, de las calificadas como "causas de bloqueo" relacionadas con el delito contra la Hacienda Pública. Causas de bloqueo que, como se ha señalado antes, de producirse, impedirían que se llevara a cabo la regularización tributaria con el objetivo de eximir al obligado al pago de la responsabilidad penal que deriva de la comisión del delito.

Inicialmente, hemos destacado como característica de la figura de las excusas absolutorias penales la circunstancia de que deban darse con anterioridad a la comisión del delito, si así se prevén por razones políticas, cuestión que las diferencia claramente de los supuestos de extinción de la responsabilidad penal.

Se trata pues de situaciones en las que el obligado tributario, una vez ha llevado a cabo la defraudación, que reúne todos los requisitos para erguirse como delito fiscal, repara el daño causado con el ingreso voluntario y espontáneo, producido antes de que se den las causas de bloqueo, y el legislador "premia" esa voluntariedad eximiéndole de la pena.

Desde nuestra óptica, podemos entrever sendas razones económicas detrás de esta exclusión de la punibilidad, tales como la primacía de proceder a la recaudación a la mayor brevedad posible, y con el menor número de costes tal y como se produce por el pago del propio sujeto defraudador, aunque sea extemporáneo. Y, de otro lado, el ahorro de costes en procedimientos, tanto administrativos, como el posterior judicial, con las dilaciones que además suponen. Por todo ello, según entendemos, prefiere el legislador eximir de pena al delincuente fiscal que, una vez cometido el delito, regulariza la deuda.

Podríamos descartar así la naturaleza jurídica de la regularización como excusa absolutoria, debido a que, para llevar a cabo la regularización es necesario que se haya cometido ya el hecho delictivo. A pesar de ello, no tendría encaje entre estas excusas en la medida en que entendemos la regularización como el completo reconocimiento y pago de la deuda previamente defraudada, lo que trae consigo que, una vez producido el "desvalor de la acción", el sujeto logre el "desvalor del resultado". No obstante, autores como LUZÓN CUESTA nos hacen distinguir entre las excusas absolutorias en "sentido estricto", como aquellas anteriores a la comisión del delito, y aquellas "en sentido amplio" en las que quizá encajara la figura de la regularización[326].

Señala PÉREZ ROYO que "*nos encontramos ante una norma que, dejando aparte consideraciones morales, es aún más escandalosa que la de la amnistía propiamente dicha. Recordemos que la excusa absolutoria se basa en la apreciación de un comportamiento postconsumatorio, es decir, que presupone la previa consumación del delito*"[327]. Por tanto, se trata de un delito que ya ha sido cometido y que, posteriormente a esa comisión, se exime de toda pena cuando se considera por parte del legislador que se ha reparado el daño causado.

[326] Como podemos observar, "*La clasificación de las excusas absolutorias genera gran discusión doctrinal, pero siguiendo a Luzón Cuesta, podemos distinguir entre las excusas absolutorias en sentido estricto (que ya están presentes en el momento de comisión del hecho), excusas absolutorias en sentido amplio (que concurren con posterioridad a la comisión del hecho) y causas personales de exclusión de la pena (inmunidades), que se justifican en atención al cargo de especial relevancia que ocupa una determinada persona*". En este sentido, podríamos equiparar a la regularización como una suerte de excusa absolutoria en sentido amplio, empero la LO 7/2012 de modificación del Código Penal, supera ya la naturaleza jurídica de la regularización como figura afín a la excusa absolutoria. En "Excusas absolutorias", en Guía Jurídica Wolter Kluwer, en versión digital.

[327] *Vid.* PÉREZ ROYO, F., "Más que una amnistía", en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 154, 2012, pág. 13. Se cuestiona el referido autor, dónde queda en este caso la obligación de remisión del tanto de culpa que tiene todo funcionario público cuando en el ejercicio de sus funciones aprecie indicios de la presunta comisión de un delito para que Jueces y Tribunales competentes enjuicien ese delito

En este punto, nos planteamos, junto con el citado autor ¿dónde se deja el deber de denuncia que recae sobre todo funcionario público que, en cumplimiento de sus funciones sea conocedor de un delito? Una vez más, la respuesta no es otra que, para el legislador, prima facilitar las posibilidades de recaudar ante todo, incluso cuando se exima de un delito cometido a espaldas de los Jueces de lo Penal[328].

Esta tesis es contrapuesta por BERTRÁN GIRÓN, quien no comparte esta opinión en tanto que si bien se trata de no remitir el tanto de culpa no lo toma como un medio de ocultación del delito a los tribunales, en el sentido de eludir el deber de denuncia que impone la Ley de Enjuiciamiento Criminal; ni presupone que se de una prevaricación, puesto que "*encontrándonos ante una norma legal que posibilitaba eludir el pase del tanto de culpa, difícilmente podría construirse el dolo que precisa en todo caso el delito de prevaricación, sea activa u omisiva; menos aún cabría integrar en dicha conducta el elemento subjetivo del precepto que exige que el sujeto activo actúe a sabiendas de su injusticia*"[329].

En nuestra opinión, no compartimos la idea de que se elimine el dolo después de regularizar. Una vez que se ha cometido el tipo el dolo ha existido, distinto es que traten de eliminarlo con la regularización, pero como conducta post-delictiva que es requiere el dolo con el que el delito se ha consumado.

De igual modo, no coincidimos con LINARES[330] cuando afirma el evidente paralelismo que[331] no entendemos que se produzca en modo alguno con la figura

[328] Ibidem.

[329] BERTRÁN GIRÓN, F., "Actuaciones post-ejecutivas en los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social: la regularización", *op. cit.*, pág. 43.

[330] LINARES, M.B., *El delito de defraudación tributaria, op. cit.*, pág. 324.

[331] Como veremos al final de este epígrafe.

del desistimiento de la consumación del delito. Y ello en la medida en que el desistimiento es una conducta pre-delictiva, mientras que la regularización es una actuación que se lleva a cabo post-delito; y ello a pesar de que las notas que encontramos en común son la reparación del daño y la voluntad del sujeto.

Por todo lo que venimos exponiendo, no podemos sino coincidir con GONZÁLEZ CUELLAR cuando afirma que "*insistir en que la regularización es una excusa absolutoria supone contradecir de forma palmaria lo que dice el preámbulo, que deja claro que la regularización tras la reforma, hace desaparecer el injusto*"[332]. Puesto que la reforma, en cuanto a la regularización, pretende hacer evolucionar la idea de la excusa absolutoria, vinculándola a la exoneración de la responsabilidad penal de un delito ya cometido[333].

ii- Atenuante.

A lo largo de todo el cuerpo del Código Penal encontramos numerosas atenuantes, o acciones voluntarias del autor del delito que atenúan o reducen la pena que se debe imponer por la comisión de ese hecho. Y ese es el elemento determinante a la hora de no poder entender la regularización tributaria como atenuante, puesto que, por más que sea una acción tendente a reparar el daño, no rebaja ni atenúa la pena a imponer por el delito cometido, antes al contrario, tras hacer desaparecer el mismo, exime al autor de cualquier pena.

Por la propia regulación de este precepto, no tienen cabida las regularizaciones parciales, en la medida en que la regularización supone el

[332] En GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO*, M.L.,* "Los efectos de la apreciación de indicios de delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios", o*p. cit.,* pág. 93.

[333] *Vid.* MONTERO DOMÍNGUEZ, A., "La proyectada reforma de la regulación del delito contra la HP", en *Revista La Ley*, núm. 17035, 2012, pág. 2.

"completo reconocimiento y pago". Quiere ello decir que no exime de la responsabilidad penal el regularizar parte de la deuda hasta lograr rebajarla de la cuantía delictiva. Por contra, sí podría tener cabida en este punto la atenuante de confesión. Si bien la regularización comprende el completo reconocimiento y pago, la autodenuncia completa y veraz, sin hacer frente al pago, supone un atenuante del artículo 214 del Código Penal[334].

Podría entenderse adecuadamente el calificar como atenuante a la regularización para tratar de comprender su naturaleza jurídica, para ello, bastaría perfectamente con tipificar la comisión del delito como aquella defraudación tributaria que supere una cuantía determinada y que se lleve a cabo con dolo o ánimo de defraudar. No obstante, además de ello, el legislador incluye una situación por la cual se entiende cometido este delito "salvo" que se hubiere regularizado. Como veremos, se incluye en el precepto más como un elemento del tipo que como cualquier otra figura de naturaleza jurídica.

Realmente, no es sino otra prueba más del ánimo recaudador que muestra la Administración cuando, en las defraudaciones de mayor gravedad, que precisamente por ello se tornan en delictivas, las elimina por completo, como si no hubieran tenido lugar, en aquellos casos en los que el defraudador, que ya ha cometido el delito, no solo reconoce su deuda, sino que procede al pago completo de ésta. Prima, ante todo, el ingreso de la deuda, hasta el punto en que deja de reprender, una vez obtenida ésta, una acción típica, antijurídica, culpable y punible.

Estamos acostumbrados a observar cómo numerosas acciones post-delictivas reducen considerablemente las penas a imponer en los distintos delitos. No obstante, no conocemos otro delito en el que, tras su comisión, se

[334] BLÁZQUEZ LIDOY, A., "Regularización del delito fiscal: ¿Es necesario el pago?", *op. cit.,* pág. 92.

exima de la pena si se procede ejecutar determinadas acciones, puesto que, si bien se repara el daño, el delito se ha consumado.

iii- Desistimiento.

Señala el artículo 16.2 del Código Penal, preceptuando el desistimiento, que "*quedará exento de responsabilidad penal por el delito intentado quien evite voluntariamente la consumación del delito, bien desistiendo de la ejecución ya iniciada, bien impidiendo la producción del resultado, sin perjuicio de la responsabilidad en que pudiera haber incurrido por los actos ejecutados, si éstos fueren ya constitutivos de otro delito*"[335].

Se trata de una actuación voluntaria del sujeto activo que, iniciada la acción, evita que se consume el delito. Sin embargo, la regularización supone una forma de actuación post-delictiva, que tiende a reparar el daño causado, mientras que el desistimiento supone que el delito no se llegue a consumar porque voluntariamente el sujeto activo ha evitado que se produzca, "*bien desistiendo de su ejecución, bien impidiendo la producción del resultado*". Por tanto, nos encontraríamos ante una conducta, pre-delictiva, en la que la figura de la regularización no se podría incardinar.

Este concepto debe diferenciarse claramente de la figura de la *tentativa*[336], que supone, mediante acciones del propio sujeto activo del delito, que se evite la comisión del mismo. Para ello, se precisa que el sujeto lleve a cabo actuaciones

[335] Artículo 16.2 del Código Penal.

[336] Que se desprende del apartado 1 del artículo 16 del Código Penal: "*1. Hay tentativa cuando el sujeto da principio a la ejecución del delito directamente por hechos exteriores, practicando todos o parte de los actos que objetivamente deberían producir el resultado, y sin embargo éste no se produce por causas independientes de la voluntad del autor*".

tendentes a la comisión del delito, si se prefiere "comience a ejecutarlo", pero, involuntariamente y de manera previa a su comisión, esto es, sin que medie la voluntad del autor evitando su comisión, no se lleva a cabo de la forma esperada y el resultado previsto para la comisión del delito no se alcance.

Por tanto, y mientras que el desistimiento implica "desistir" de la actuación, y por ende del delito antes de que este se consume, la regularización supone el reconocimiento y pago de la deuda, consumado ya el delito. Resulta imposible, por tanto, determinar la posibilidad del desistimiento como una posible naturaleza jurídica de la figura de la regularización. Y ello en la medida en que, en última instancia, esta supone un acto post-delictivo[337].

El delito contra la Hacienda Pública se consuma en el mismo momento que se deja de ingresar en período voluntario de pago, por tanto, no cabe un desistimiento que sea punible, puesto que se puede ingresar o no en período voluntario, pero no se puede pretender defraudar y no lograrlo. Como indicó el Tribunal Supremo en 2008, "*el delito fiscal se consuma en el momento en que vence el plazo legal voluntario para realizar el pago*"[338]. No cabe, por tanto, clasificar la regularización como desistimiento, puesto que el delito ya se ha consumado, y ésta únicamente operaría en los supuestos en que, antes de que se consume el delito, se desistiera del mismo, no teniendo cabida, por tanto, la regularización en tanto que actuación post-delictiva.

iv- Causa de exclusión de la antijuridicidad.

Señala la Exposición de Motivos de la Ley 34/2015 de reforma de la Ley General Tributaria que la pretensión última de esta reforma supone que "*con la*

[337] *Vid.* LINARES, M.B., El delito de defraudación tributaria, *op.cit.,* pág. 376.

[338] Sentencia del Tribunal Supremo número 520/2008, de 15 de julio de 2008.

regularización, resulte neutralizado no solo el desvalor de la acción, con una declaración completa y veraz, sino también el desvalor del resultado mediante el pago completo de la deuda tributaria"[339].

Queda superado completamente lo dispuesto la Ley 7/2012, de reforma del Código Penal, en cuanto a la configuración como excusa absolutoria de la regularización, conceptuándose ahora como el "reverso del delito". Como indica la citada norma, se considera que esta figura hace desparecer el injusto, volviendo o retornando a la legalidad al haber neutralizado el desvalor del resultado y ello, como venimos señalando, por medio del reconomiento y pago de la deuda defraudada[340].

Invitar a neutralizar el desvalor de la acción para lograr el desvalor del resultado, evitando así el perjuicio económico que conlleva es la finalidad, configurándose como una causa de exclusión de la ilicitud penal al haber reparado a la víctima el daño causado. No obstante, no pueden siempre anteponerse los objetivos recaudatorios. Si bien es cierto que es un método acertado para producir "el reverso del delito"[341], al menos aparentemente, no

[339] Exposición de Motivos de la Ley 34/2015, por medio de la cual se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

[340] Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, que señala que "*en coherencia con esta nueva configuración legal de la regularización tributaria como el reverso del delito que neutraliza completamente el desvalor de la conducta y el desvalor del resultado, se considera que la regularización de la situación tributaria hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación tributaria y así se refleja en la nueva redacción del tipo delictivo que anuda a ese retorno a la legalidad la desaparición del reproche penal. Esta modificación se complementa con la del apartado 4 relativa a la regularización suprimiendo las menciones que la conceptuaban como una excusa absolutoria*".

[341] Aunque habrá que estar atentos a la jurisprudencia venidera y analizar los supuestos en los que se ha logrado revertir correctamente el desvalor del resultado revirtiendo el desvalor de la

podemos olvidar que, como se viene señalando, en tanto que se constituye la regularización como una actuación post-delictiva, no se puede utilizar como excusa para eximir de la responsabilidad del delito, y menos aún para volver antijurídicos unos hechos típicos ya cometidos. Se trataría, en consecuencia, de una situación en la que se han llevado a cabo actos típicos, antijurídicos y culpables, pero no punibles -o más bien que siéndolos, se yerguen como exentos de punibilidad-.

Como venimos manteniendo, la regularización, de llevarse a cabo, se hace una vez que se ha cometido el delito y por ello, eximir al completo de responsabilidad penal al sujeto que regulariza, es más, no llegar a cumplir la Administración su deber de poner en conocimiento unos hechos delictivos ante los Jueces y Tribunales competentes, amén de una suerte de coacción, nos parece una medida puramente recaudatoria[342] y que exime a los culpables confesos de un delito contra la Hacienda Pública de cualquier pena que tras el procedimiento oportuno, se acordara imponérsele (o en su caso, absolverle), pero siempre tras el oportuno juicio por la comisión de un delito de defraudación tributaria, dada la gravedad que el mismo reviste.

Sin embargo, para hablar de causa de exclusión de la antijuridicidad o causa de justificación, habría que hablar previamente de una lesión provisional del bien jurídico protegido. Pero admitir esto colisiona con las causas de justificación ya que la regularización, como pasa en ellas, no se da en el mismo momento de la comisión del delito, sino con posterioridad[343].

---

acción, y estudiar con detenimiento si ha sido un método del todo efectivo para paliar la lucha contra el fraude fiscal.

[342] Desde nuestro punto de vista, se tiende una mano al presunto delincuente fiscal para, reparado el resultado dañoso causado, eximirle de pena.

[343] SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. "La regularización del "quinto año" en supuestos de delito fiscal: ¿un caso de renuncia a la prescripción Tributaria ganada?", *op. cit.,* pág.6

En este sentido habría que acudir a lo reseñado por la Fiscalía General del Estado, para quien esas modificaciones que configuran la regularización, en la mente del legislador, no estaría incidiendo en la imposición o no de una pena a una conducta típica, sino que conllevará la ausencia de su propia tipicidad[344].

Para ALONSO GALLO se altera la naturaleza jurídica de la regularización, que deja de ser una excusa absolutoria para ser una causa de exclusión de la ilicitud penal del hecho[345]. Sin embargo, desde nuestro punto de vista, no cabe la atipicidad sobrevenida sobre un hecho típico ya cometido, y la regularización opera sobre una defraudación ya consumada. Ocurre igual con el desistimiento, que son figuras que, por la naturaleza intrínseca de su concepto, no se identifica con la regularización, en tanto que ésta opera como actuación post-delictiva. La regularización, por todo ello, no es una causa de exclusión de lo ilícito sino de su reproche penal[346].

v- Levantamiento de la pena.

Vamos a analizar ahora la posibilidad de calificar la naturaleza jurídica de la regularización como un levantamiento de la pena, en la medida que lo que se lleva a cabo tras la regularización, con el reconocimiento y pago de la deuda

[344] Consulta 4/1997 de 19 de febrero de la Fiscalía General del Estado, en la que se indica que, "*De tales modificaciones se desprende, a juicio de esta postura, que en la mente del legislador la conducta regularizadora no incide solamente en la no imposición de una pena a una conducta delictiva previamente cometida sino que supondrá algo más, en concreto, la ausencia de responsabilidad penal por falta de antijuridicidad. No es un caso de responsabilidad sin imposición de pena por razones de política criminal, sino de exención de responsabilidad penal por ausencia de antijuridicidad*".

[345] *Vid.* ALONSO GALLO, J., "El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012", *op. cit.*, pág. 17.

[346] CHOCLÁN MONTALVO, J.A., La aplicación práctica del delito fiscal: Cuestiones y Soluciones, *op. cit.*, pág. 316.

tributaria objeto de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, conlleve que se exime de la pena por un comportamiento post-delictivo.

Y cumple las características de ser un levantamiento de la pena en la medida en que no es sino una exención de toda pena a un delito que, como venimos señalando, se ha cometido, puesto que, no podemos olvidar, que el delito contra la Hacienda Pública se comete en el mismo momento en que se deja de ingresar en período voluntario de pago. No obstante, como veremos en el siguiente apartado, se deben dar además sus elementos cuantitativo y cualitativo, a lo que debemos añadir, con el precepto que regula este delito, que no se haya procedido a su regularización.

Para autores como SANZ DÍAZ-PALACIOS y DEMETRIO CRESPO, que el legislador pretenda que se haga "desaparecer el injusto" con ese "retorno" a la legalidad carece de fundamento jurídico alguno, pues está eliminando por completo las consecuencias jurídicas del injusto, haciendo desaparecer su punibilidad por razones de política criminal que únicamente obedecen a objetivos recaudatorios[347].

En este sentido y, como venimos señalando, se está quitando la pena aparejada al delito fiscal por una actuación que no deja de ser post-delictiva, es decir, que se lleva a cabo una vez consumado el delito. Por ello, para autores como CALVO VERGEZ *"la regularización constituye una causa de levantamiento de la*

[347] Para estos autores, *"El no-argumento dogmático es del todo peregrino; esto es, que la regularización suponga un "retorno" con matices a la legalidad es una cosa, pero que "haga desaparecer el injusto" como por arte de magia es inadmisible y supone desconocer la naturaleza jurídico penal de esta figura, que no puede ser otra que la de una "causa de levantamiento de la pena", cuya sede natural es la punibilidad, esto es, un estadio que en nada afecta al delito, entendido como injusto culpable"*, en SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., y DEMETRIO CRESPO, E., El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios, *op. cit.*, pág. 23.

pena que ha de incardinarse en el campo de la punibilidad y no en el de la antijuridicidad" [348].

En el mismo sentido, según BERTRÁN GIRÓN, debemos categorizar la naturaleza jurídica de la regularización como una causa de levantamiento de la pena, pues se da tras haber sido consumado el delito y comporta una actuación del autor, que debe reconocer e ingresar la deuda para reparar el daño[349].

Desde nuestra perspectiva, si bien nos parece una categorización bastante fiel al sentido de la norma, no puede pasar inadvertido, sin embargo, que no pensamos que se trate de un levantamiento de la pena, en su sentido más literal, puesto que no hay pena propiamente dicha en tanto que de regularizarse no se llega a enjuiciar el delito.

vi- Elemento negativo del tipo.

Debemos comenzar señalando en este punto que un elemento negativo del tipo no constituye sino un elemento o, si se prefiere, un requisito más, pero en sentido negativo, que debe concurrir para que se entienda cometido el delito contra la Hacienda Pública. De este modo, en este tipo delictivo, junto a sus elementos positivos, cuantitativo y cualitativo, que vienen a requerir que la defraudación tributaria se lleve a cabo en un importe que supere un determinado umbral económico -120.000 euros- y que se incurra en dolo o ánimo de defraudar, la descripción del tipo añade una negativa al señalar que se entenderá cometido

[348] CALVO VÉRGEZ, J. "El delito contra la hacienda pública en la reforma de la LGT.", *op. cit.*, pág. 15.

[349] *Vid.* BERTRÁN GIRÓN, F. "Actuaciones Post-Ejecutivas En Los Delitos Contra La Hacienda Pública y Contra La Seguridad Social: La Regularización", *op. cit.,* pág. 385.

el delito cuando se den esos elementos *"salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo"*[350].

En estos términos, y para CALVO VERGEZ, la regularización pasó de ser una excusa absolutoria, una vez consumado y cometido el delito, a un elemento del tipo que lleva consigo la inexistencia de delito y la imposibilidad de iniciar el proceso penal. A los elementos de dolo y cuantía se añade la conjunción "y" que no hubiera regularizado[351]. Así, se puede considerar que la modificación operada por la Ley Orgánica 7/2012 de reforma del Código Penal, supera la tipología de la regularización tributaria como una suerte de excusa absolutoria para constituir ésta como el "reverso del delito", introduciendo así en el delito fiscal un elemento negativo del tipo.

A pesar de que la calificación dada por el legislador en el Anteproyecto de reforma del Código Penal[352] se refería a la regularización como elemento negativo del tipo, no obstante, esta calificación se elimina de la posterior redacción del Proyecto de reforma, en la que finalmente se define de manera ambigua[353] la regularización como "el reverso del delito".

[350] Artículo 305.1 del Código Penal.

[351] CALVO VÉRGEZ, J. "El delito contra la hacienda pública en la reforma de la LGT", *op. cit.*, pág. 17.

[352] Preceptuándose de la siguiente forma: "*Una primera modificación de carácter técnico es la que prevé la regularización de la situación tributaria pase a ser un elemento del tipo delictivo en lugar de una excusa absolutoria con el fin de que pueda ser apreciada por la Administración Tributaria, evitando así denuncias innecesiarias por delito contra la Hacienda Pública que desincentivan regularizaciones espontáneas y saturan los tribunales de procesos abocados al archivo*". En Anteproyecto de Reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública.

[353] Ambigua en tanto que no consideramos la cláusula del "reverso del delito" en relación a la regularización, como una definición clara del legislador de la naturaleza jurídica en la que debamos encuadrar esta figura.

Podemos considerar la naturaleza jurídica de la regularización como un elemento negativo del tipo, en tanto que se entenderá cometido el delito si se ha producido la defraudación, como elemento positivo, -en los términos que señala la Ley-, y siempre que no se haya procedido a la regularización.

No comparten esta postura, porque supondría dejar el momento de la consumación del delito, no en el fin del período voluntario de pago, sino desplazarlo hasta el momento del descubrimiento del delito, autores como BERTRÁN GIRÓN, para quien no es posible admitir el elemento negativo del tipo como naturaleza jurídica de la regularización, pues entiende que ello supondría dejar abierto el momento de consumación del delito no hasta el fin del período voluntario, sino hasta que no se pueda regularizar. Además, mantienen la postura de que la regularización no se puede considerar como un elemento negativo del tipo en tanto que ello dejaría exclusivamente en manos de la Administración Tributaria el instituto de la prescripción, pues no se podría iniciar esta mientras se pudiera, por el obligado tributario, regularizar su situación[354].

En el mismo sentido, el Consejo General del Poder Judicial se pronunciaba para entender que, de calificar como elemento negativo del tipo la naturaleza jurídica de la regularización, estaríamos volviendo imprescriptible el delito,

[354] Así, señala BERTRÁN GIRÓN que, "*solamente cuando la Administración hubiera iniciado las actuaciones de comprobación o concurriera alguna de las denominadas "causas de bloqueo" que establece el art. 305.4 del C.P., se podría iniciar el cómputo del plazo de prescripción, pues hasta dicho momento se habrían podido regularizar por parte del obligado tributario sus obligaciones tributarias y no habría concurrido el elemento del tipo que pretendía añadirse en la reforma. Exigir no solamente la defraudación sino también la "no regularización" supondría que el delito no quedaría consumado hasta tanto concurriera cualquiera de las causas de bloqueo del art.305.4 del C.P y, de operar la primera de las causas, habría quedado la consumación del delito y el inicio del plazo de prescripción en el ámbito de decisión de la Administración*". En BERTRÁN GIRÓN, F. "Actuaciones Post-Ejecutivas En Los Delitos Contra La Hacienda Pública y Contra La Seguridad Social: La Regularización", *op. cit.*, pág. 62.

puesto que, siempre que existiera la posibilidad de regularizar[355], no se entendería que se ha cometido el mismo.

No obstante, si bien no compartimos esa postura, aun dando por cierta esa premisa, podemos señalar que la situación que describe el citado autor podría ser fácilmente salvable, en el sentido en que bastaría con que el legislador regulara correcta y precisamente el instituto jurídico de la prescripción, estableciendo un momento de inicio de ésta que no se hiciera depender de la voluntad del sujeto. Entre otras, se podría legislar el *diez a quo* desde el mismo momento en que el obligado tributario dejara de ingresar, esto es, al finalizar su período voluntario de pago, y en ningún caso debiendo hacerse depender de su voluntad al decidir, o no, regularizar.

En cualquiera de los casos, no podemos renunciar a la categoría o naturaleza jurídica que se desprende de la propia redacción del precepto, porque no nos encontremos conformes con las consecuencias que ello conlleva. En concreto, no se puede negar la categoría de elemento negativo del tipo por su consecuencia, no pretendida, de hacer casi imprescriptible el tipo. Y ello porque no se puede configurar un tipo delictivo a voluntad del legislador, como venimos anunciando, que favorezca la recaudación, y negar, por otro lado, y cuando los efectos no son los pretendidos, la naturaleza que de su propia redacción se desprende.

[355] Así, se pronuncia el Consejo General del Poder Judicial en su Informe al Anteproyecto de Reforma del Código Penal, cuando señala que se produce un "*alargamiento «de facto» del plazo de prescripción establecido para el tipo básico descrito en el artículo 305.1 del Código Penal, toda vez que el inicio del cómputo de la prescripción no tendrá lugar con la materialización de la defraudación, sino cuando precluya la posibilidad de regularizar la situación tributaria, es decir cuando se haya notificado al sujeto activo el inicio de actuaciones de comprobación o investigación o, en su caso, cuando el Ministerio Fiscal o representante procesal de la Administración Tributaria interpongan querella o denuncia, o bien en el momento en que aquel haya tenido conocimiento formal de la iniciación de diligencias penales por parte del Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción*".

No obstante, la consideración de la regularización tributaria como elemento negativo del tipo, si bien se recogía en el Anteproyecto de Reforma del Código Penal[356] salvando la situación anterior que la venía calificando de excusa absolutoria; con la reforma del Código Penal que se lleva a cabo finalmente en la LO 7/2012, se elimina ese "elemento del tipo", constituyendo la regularización tributaria el "reverso del delito"[357].

Se podría interpretar la voluntad del legislador al hablar de "reverso del delito" como que antes de regularizar ya se ha cometido. Parece una forma artificiosa del legislador de que, ante los efectos que se desprenden de la propia redacción del tipo, no se pueda considerar elemento del mismo por haberse entendido cometido antes de regularizar. No obstante, atendiendo a la propia redacción del precepto, el delito se entiende cometido cuando se supera el umbral del tipo y se lleva a cabo con ánimo defraudatorio, salvo que se hubiera regularizado.

Por todo ello, parece claro que la regularización se integra, con esta regulación, como un elemento más del tipo, de forma que, solo se comete el delito cuando convergen tres elementos, a saber, que se supere la cuantía delictiva, que

[356] *Vid.* en este sentido, el Informe del Consejo General del Poder Judicial al Anteproyecto de Reforma del Código Penal, que señala, en su nota informativa que, "*En relación con el artículo 305, dos son los aspectos más destacables. El primero viene referido a la consideración de la falta de regularización tributaria como un elemento del delito, a diferencia del modelo actual en que la regularización opera como excusa absolutoria.*"

[357] Y es que, efectivamente, si con la reforma se preceptúa la regularización como "reverso del delito", ello conlleva una actuación post-delictiva en la que no tiene cabida la regularización como "elemento negativo del tipo", en tanto que el delito ya se ha cometido.

la acción revista dolo y que no se haya procedido a la regularización[358]. Para el Tribunal Supremo, se ha modificado por parte del legislador la naturaleza jurídica de la excusa absolutoria, superándola y pasando a ser un elemento integrado en el tipo[359].

3. El pago de la liquidación vinculada.

Al hablar del procedimiento de recaudación tributaria es impensable no hacer referencia al pago de la deuda tributaria. En este caso, por las particularidades del objeto de este trabajo, nos vamos a centrar en dos peculiaridades que son llamativas, quizás por novedosas, con respecto al ingreso de la liquidación vinculada a delito. La primera de estas peculiaridades se refiere a que la liquidación vinculada a delito, pese a ser una liquidación tributaria y derivar de un procedimiento inspector, no se incluye en un acta. Es el único supuesto de la casuística en que una liquidación fruto de un procedimiento inspector finaliza sin ser incluida en este tipo de documentos que recogen la terminación de ese procedimiento. Por otro lado, vamos a atender a la particularidad del período voluntario de pago, el cual, también de forma absolutamente novedosa, no se inicia cuando se dicta la liquidación, sino que se inicia posteriormente, tras la admisión a trámite de la denuncia o querella interpuesta tras indicios de delito, tras la remisión del tanto de culpa, en el que se remite la liquidación vinculada.

[358] En similares términos se pronuncia MORENO CORTE, M., *La posición jurídica de la Administración y del obligado tributario ante el descubrimiento de hechos fiscales con relevancia penal*, Ed. Aranzadi, 2022, pág. 58.

[359] En este sentido, se pueden consultar la Sentencias del Tribunal Supremo de 29 de junio de 2017, número 1146/2017 y de 28 de noviembre de 2017, número 1831/2017.

a. La liquidación vinculada es la única que deriva de un procedimiento inspector y no se incluye en un acta

Como es bien sabido, las actuaciones propias de los procedimientos de actuación de los tributos se recogen en documentos públicos en forma de comunicaciones, informes, diligencias y actas[360]. En lo que aquí interesa, baste señalar que la forma habitual de recoger las actuaciones comprendidas en el procedimiento de inspección, es por medio de actas, siendo éstas un documento público que documenta el resultado de las actuaciones de inspección, procediendo a la regularización de la situación del obligado tributario. De este modo, en tanto que documentos públicos, se presume su validez y, en la medida en que, según el tipo de acta, el sujeto pasivo puede mostrar su acuerdo o conformidad con ellas, se presumen ciertas y solo se puede rectificar probando que se ha incurrido en un error en su dictado[361]. Estas actas pueden subscribirse de tres formas distintas, con acuerdo, en conformidad o en disconformidad.

Si bien es cierto que las actas de la inspección no comprenden la terminación del procedimiento, pues, de conformidad con el artículo 189 del Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria, las actuaciones propias del procedimiento inspector finalizan con el acto administrativo de liquidación, las cuales, de conformidad con el artículo 101 de la Ley General Tributaria, pueden ser provisionales o definitivas. Concretamente, en cuanto aquí nos interesa, cabe destacar que el precepto reseñado establece que las liquidaciones vinculadas a delito, como ya vimos en el capítulo primero, serán liquidaciones provisionales.

[360] De conformidad con lo dispuesto en el artículo 99.7 de la Ley General Tributaria.

[361] ESEVERRI MARTÍNEZ, E., LÓPEZ MARTÍNEZ, J., DAMAS SERRANO, A. y PÉREZ LARA, J.M., *Manual Práctico de Derecho Tributario. Parte General, op. cit.*, pág. 563.

No obstante lo anterior, la particularidad que novedosamente introduce la Ley 34/2015 de reforma de la Ley General Tributaria es que, tras la aparición de indicios de un presunto delito contra la Hacienda Pública, si bien se deben continuar las actuaciones y, en caso de ser posible, dictar la correspondiente liquidación vinculada y no vinculada a delito; la citada liquidación vinculada no se incluirá en un acta. Y decimos que es una particularidad novedosa en la medida en que se trata de la única liquidación tributaria que deriva de un procedimiento inspector y que no se recoge en un acta.

En ese momento, una vez segregada la liquidación, la vinculada se remite a modo de denuncia al Ministerio Fiscal a fin de que instruya el proceso penal por delito fiscal. Junto con esa denuncia, la Administración Tributaria deberá remitir la totalidad de la información recabada en el curso del procedimiento inspector, información de la que ha precisado para liquidar la deuda. No obstante, además de esa información, se deberá incorporar un informe de la oficina de inspección, que contenga, junto con esa documentación, su apreciación acerca de la posible concurrencia de elementos constitutivos de delito en los hechos en que se encuadra esa figura. Es decir, en ese informe que se debe remitir junto a la liquidación vinculada, el órgano inspector debe pronunciarse acerca de los hechos que presuntamente considera constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública.

A este respecto, debe tomarse en consideración lo manifestado por el Tribunal Constitucional, para quien *"el acta de inspección contiene la constatación de unos hechos de los cuales se infiere una notitia criminis suficiente para la apertura de un proceso penal, dentro del cual y en la fase del juicio oral tendrá valor probatorio como prueba documental que el juez penal libremente aprecie"*[362].

[362] Sentencia del Tribunal Constitucional número 76/1990, de 26 de abril de 1990.

En esos términos, con el sistema de paralización de actuaciones, se presumían válidos los hechos contenidos en el acta, con la presunción de veracidad de la que se dota a un acta de una inspección. No obstante, si tenemos en cuenta que la liquidación vinculada es irrecurrible y está dotada de una ejecutividad previa a la sentencia penal, podríamos entender que esa liquidación no se vea incluida en un acta para no condicionar al Juez de lo penal que va a conocer del delito. No obstante, este problema no sería posible si atendiéramos, como se ha visto en el capítulo anterior, al problema planteado en cuanto al contenido del traslado del tanto de culpa, que, desde nuestra perspectiva, supone un problema que reviste mayor gravedad. Lo anterior, dado que la liquidación vinculada no limita ni condiciona al Juez penal, quien debe determinar en la sentencia la cuota defraudada, no siendo válida remisión alguna a la liquidación vinculada a estos efectos.

Por tanto, como hemos visto, la liquidación vinculada no se incluye en un acta, sino en un informe. Y ello, según pensamos, puede deberse a que, si bien las actas de la inspección se incorporan al proceso penal como documentos públicos y con efectos probatorios inatacables, los informes, por su parte, tienen otras características, al carecer de su eficacia probatoria. Para tener autonomía propia, el informe debe ser elaborado de forma independiente del expediente y poder ser considerado como medio probatorio válido. Tiene, así, que ser ratificado en presencia judicial y se somete a la contradicción entre partes y a la interpretación judicial[363].

A esa razón, desde nuestra óptica, puede obedecer la no incorporación en un acta de la liquidación vinculada, pues precisamente su irrecurribilidad se liga a la necesidad de ajustarla al resultado del proceso penal y, por no dotar, además, al acta que incluiría la liquidación vinculada, de una presunta veracidad

[363] Vid. EGOCHEAGA CABELLO, J.E., *Nueva doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo y del TC en materia de prueba en el proceso penal*, Ed. Centro de estudios jurídicos, 2009, pág. 6.

probatoria, se remite en forma de informe, que, como bien se ha indicado, carece de esa presunción de validez.

En puridad, las actas no gozan de una mayor relevancia que el resto de pruebas en la vía judicial, sin embargo, el órgano judicial habrá de ponderar el contenido de las diligencias y actas de la Inspección de los Tributos, teniendo en cuenta que tales actuaciones administrativas formalizadas en el oportuno expediente, no tienen la consideración de simple denuncia, sino que, como ha quedado dicho, son susceptibles de valorarse como prueba en la vía judicial contencioso administrativa, pudiendo servir para destruir la presunción de inocencia sin necesidad de reiterar en dicha vía la actuación probatoria de cargo[364].

Por todo ello, según pensamos, tras la firma de un acta en conformidad no se debería trasladar el tanto de culpa, pues estaría la Administración aprovechando el reconocimiento de los hechos por parte del obligado tributario que, en ese momento, no conoce que se está autoincriminando para un posterior proceso penal. Para autores como IGLESIAS CAPELLAS, la Administración Tributaria no puede beneficiarse del reconocimiento de los hechos en forma de conformidad prestada por el contribuyente para posteriormente remitir el tanto de culpa junto con el acta en conformidad, máxime cuando aquí podríamos volver a ubicar el problema de la autoincriminación, sobretodo en los casos en que no se ha informado al obligado tributario del rumbo que ha tomado la

[364] Para profundizar en esta idea, resulta de especial interés la ponencia en el VI Congreso de Derecho Financiero y Tributario del profesor MARTÍN QUERALT. *Vid.* MARTÍN QUERALT, J., "Derecho comunitario y derecho sancionador tributario: historia de una diversidad", en VI Congreso de Derecho Financiero y Tributario de AEDAF, ponencia de Juan Martín Queralt, Valencia, 2010.

investigación, pues los indicios de delito no se aprecian tras la firma de las actas, sino en el curso de la inspección[365].

Similar justificación se puede dar en el sentido en que las actas que derivan de una inspección son de tres tipos, en conformidad, en disconformidad o actas con acuerdo, de modo que, si la liquidación vinculada es producto de la autotutela de la Administración Tributaria y ni tan siquiera es recurrida, por su propia configuración, carece de sentido incluirla en un documento para el que sea necesario cualquier acuerdo con el obligado tributario o prestar su conformidad o disconformidad con el mismo. Incluso, si tuviéramos que ver incluida la liquidación vinculada en un acta, sería tanto como entender que podría el obligado tributario autoincriminarse al reconocer los hechos mostrando su conformidad en un acta. Pues, no debemos olvidar, que la autoincrimación también implica que el sujeto muestre su conformidad o acuerdo con la defraudación, esto es, la reconozca en la firma del acta, puesto que la autoincriminación no alcanza solo a aportar documentación que revele la comisión de unos hechos.

A mayor abundamiento, si lo que se remite a modo de tanto de culpa es la liquidación vinculada, y esta, por su propia naturaleza jurídica (que le otorga el artículo 101 de la Ley General Tributaria), es una liquidación provisional, puede no verse incluida en un acta. Dado que, lo que se incluye en un acta, no es sino una propuesta de liquidación, pues el modo normal de terminación del

[365] En este sentido, como manifiesta IGLESIAS CAPELLAS, "*la Administración Tributaria no puede ir contra sus propios actos y aprovecharse del reconocimiento prestado por el contribuyente para reforzar el presupuesto fáctico de una denuncia por delito contra la Hacienda Pública sin permitir que el obligado tributario se desvincule de los efectos de la conformidad que prestó en un contexto en el que la Administración Tributaria, obrando por cuenta del órgano instructor, consideró que los hechos, o bien no eran sancionables o, en caso de serlo, eran constitutivos de una infracción tributaria sancionable en vía administrativa*", En IGLESIAS CAPELLAS, J., "La denuncia administrativa de la defraudación tributaria constitutiva de delito contra la Hacienda Pública", *op. cit*., pág. 122.

procedimiento inspector no es con la firma del acta, sino cuando se dicta la liquidación.

Además, como venimos señalando, las actas, según el tipo que sean, como también hemos visto, tienen previstos una serie de recursos en supuestos tasados y, por su parte, como también se ha señalado, la liquidación vinculada es irrecurrible.

Debemos señalar, para concluir este epígrafe, que, en el supuesto en que no se admita a trámite la denuncia o querella y se retrotraigan las actuaciones al momento de dictarse la liquidación, ésta nueva liquidación sí se incluirá en un acta[366]. Y ello, entendemos, en la medida en que ya no constituye una liquidación vinculada a delito, se puede recurrir la misma, y carece de la presunción de veracidad y ejecutoriedad de ésta. No obstante, parece que el legislador no ha tenido en cuenta que, la nueva liquidación, al incluirse en un acta, trae consigo la particularidad que de un procedimiento inspector han devenido dos liquidaciones y dos actas diferentes pero resultantes de la misma deuda.

b. Peculiaridad del período voluntario de pago

En cuanto al período voluntario de pago, como peculiaridad igualmente novedosa puesto que aparece en el Título VI, sin ningún precedente, debemos atender en un primer momento a su inicio. Y decimos que supone una peculiaridad puesto que, normalmente, cuando se dicta una liquidación tributaria y esta adquiere firmeza, quiere decir ello que no cabe recurso frente a la misma, se inicia el período voluntario de pago de la deuda. No ocurre así con la liquidación vinculada a delito que, si bien es irrecurrible por la propia voluntad del legislador, su período voluntario no se inicia cuando se notifica al obligado

[366] Así lo dispone el artículo 253.1 de la Ley General Tributaria.

tributario tras dictarla, sino posteriormente[367], con la admisión a trámite de la denuncia o querella tras la remisión de la liquidación vinculada con el tanto de culpa[368].

No obstante, en primer lugar, debemos definir el período voluntario de pago como aquel plazo en el que la deuda tributaria debe ser ingresada por el contribuyente y la Administración Tributaria puede recibir el pago de la deuda, pero no ejecutarlo[369]. En este caso, para la liquidación vinculada a delito, el período voluntario de pago se inicia con la admisión a trámite de la denuncia o querella, sin perjuicio de que el Juez instructor la considere infundada o carente de relevancia y la rechace de plano[370], supuesto en que se retrotraerán las actuaciones al momento de dictarse la liquidación que, ahora sí, se incluirá en un acta.

[367] Cabe destacar que en ocasiones el período que puede transcurrir entre que se dicta la liquidación vinculada a delito y que se admite a trámite la denuncia o querella, puede ser demasiado amplio. Lo anterior, desde nuestra perspectiva, no tendría mayor relevancia de no ser porque, como veremos en este apartado, a pesar de no iniciarse el período voluntario, comienzan a generarse intereses desde el mismo momento en que se dicta la liquidación.

[368] Así, para LÓPEZ MARTÍNEZ, respecto a la deuda liquidada con los elementos vinculados, se seguirá la recaudación sobre ésta salvo que el Juez o Tribunal hubiese acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución. La especialidad en este caso se da con el inicio del período voluntario de pago, que comienza cuando se notifica la admisión a trámite de la denuncia o querella y no cuando se dicta y notifica la liquidación vinculada. En LÓPEZ MARTÍNEZ, J., "Naturaleza y alcance del procedimiento de inspección tributaria y sus repercusiones con el delito y el proceso penal", *op. cit.,* pág. 379.

[369] En CAAMAÑO ANIDO, M. y otros *Derecho y práctica tributaria*, Ed. Tirant Tributario, 2016, capítulo 18.

[370] *Vid.* DE JUAN CASADEVALL, J., "Actuaciones y procedimientos tributarios en supuestos de delito contra la Hacienda Pública: crónica de una reforma anunciada", *op. cit.,* pág. 12.

El inicio del período voluntario de pago de la liquidación vinculada a delito se hace así depender de un trámite procesal previo, que queda fuera de la naturaleza tributaria de la deuda, como es la admisión a trámite de la denuncia o querella por el órgano judicial competente[371].

No obstante, desde nuestro punto de vista, la verdadera problemática que enmascara la peculiaridad del inicio del período voluntario de pago de la liquidación vinculada tras la admisión a trámite de la denuncia o querella se debe a que, a pesar de establecer ese momento de inicio de período voluntario, posterior al dictado de la liquidación, se generan intereses de demora desde el mismo momento en que se gira la liquidación vinculada[372]. Lo anterior, puesto que en los supuestos en que se dicte una sentencia condenatoria, se deben ajustar las cantidades de la liquidación vinculada recalculando en ese momento los intereses de demora desde que se dictó la liquidación[373]. Intereses que se

[371] *Vid.* DEMETRIO CRESPO, E. y SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., (Directores) *El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios, op .cit.*, pág. 216.

[372] Tal y como ponen de manifiesto MARTÍN FERNÁNDEZ Y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, "*Entre esos intereses de demora, se exigirán los devengados desde la fecha en que se dictó la liquidación vinculada a delito, hasta la fecha de notificación al obligado tributario de la admisión a trámite de la denuncia o querellla (art. 197 sexies.2 RGAT)",* en MARTÍN FERNÁNDEZ, J., y RODRÍGUEZ MARQUÉZ, J., "Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública", en *El compliance tributario en el proceso penal,* Dir. Santana Lorenzo, M., 2020, pág. 114.

[373] Señala el artículo 257.2.1 de la Ley General Tributaria que "*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.*" Y, concretamente, es en el artículo 197 *sexies* apartado 2.a) donde se establece esto, señalando que: "*2. En caso de que en el proceso penal se dictara sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública, procederá actuar de la siguiente forma:*

a) Si la cuota defraudada determinada en el proceso penal fuera 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.

devengan sin haber finalizado si quiera el período voluntario de pago que tiene toda deuda para su ingreso[374]. Y ello puesto que, la doctrina del Tribunal Supremo[375] es clara al manifestar que los intereses de demora correspondientes a la deudas defraudadas se computarán desde la finalización del período voluntario de pago, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 576 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Parece claro que "*todo ingreso fuera de plazo comporta el devengo de intereses de demora*" [376]. No obstante, si tenemos en cuenta que la admisión a trámite de la denuncia o querella conlleva el inicio del período voluntario de pago, en puridad, se estarían generando intereses en un momento anterior a que finalizara el período voluntario de pago de la deuda. Esto es, se devengan intereses no ya por haber finalizado el plazo para el pago sin ingreso, sino con anterioridad a que tan siquiera se inicie ese período voluntario.

Y lo anterior es realmente preocupante, al menos así lo entendemos, si se tiene en cuenta que los plazos en cuestiones de delito fiscal son excesivamente

Entre esos intereses de demora, se exigirán los devengados desde la fecha en que se dictó la liquidación vinculada a delito, hasta la fecha de notificación al obligado tributario de la admisión a trámite de la denuncia o querella".

374 En este sentido, para CAMPANON GALIANA, "*de mantenerse la interesada creación administrativa que permite la exigencia de intereses de demora, prácticamente a discreción, atentaría contra la propia motivación de la regulación de las liquidaciones administrativas vinculadas a delito al no equipararse a la recaudación de las deudas puramente administrativas. Y, lo peor de todo, sin encontrar una base racional y jurídica que la acompañe*". En CAMPAMÓN GALIANA, L., "La Liquidación vinculada a delito y el fenómeno anormal de la exigencia de intereses de demora antes del inicio del período voluntario de pago". Leído en el blog de reflexiones tributarias, Política Fiscal, Taxlandia, en fecha 8 de septiembre de 2020.

375 Sentencias del Tribunal Supremo número 4017/2010, de 25 de junio de 2010 y número 832/2013, de 24 de octubre de 2013.

376 MARTÍN QUERALT, J., Curso de Derecho Financiero y Tributario. Parte General, *op. cit*., 2018, pág. 242.

lentos, si sumamos esto a las cuantías tan elevadas, obtenemos un cómputo de intereses de demora de importes especialmente relevantes. Por tanto, no alcanzamos a comprender cómo pueden generarse intereses de demora si ni tan siquiera se ha iniciado el período voluntario de pago que permite al obligado tributario hacer frente a la deuda. No encontramos pues, por lo expuesto, ajustado a Derecho esa generación de intereses, en tanto que no traen causa de un ingreso fuera de plazo.

Por su parte y en cuanto a los intereses de demora que se devengan desde que se dicta la liquidación vinculada hasta que ésta se notifica al obligado tributario, tras la admisión de la denuncia, el período voluntario de pago, se contemplan en el artículo 197 *sexies* 2. a) del Reglamento de desarrollo de la Ley General Tributaria[377]. Siendo especial la circunstancia en que se encuentra la liquidación vinculada desde que se dicta y hasta que se notifica el inicio del período voluntario de pago. Buena prueba de ello lo constituye el que sea el reglamento el que exige los intereses de demora de este período, lo que deja ver la duda que le generaba al legislador[378] el que se exijan intereses antes de iniciarse el período voluntario de pago.

Igualmente, desde que se dicta la sentencia no apreciando delito, se devuelven las actuaciones al momento anterior al que se dictó la liquidación vinculada a delito y se dicta una nueva liquidación[379], y a pesar de ello, se siguen generando unos intereses pese a no existir una liquidación. A mayor abundamiento, a pesar de que dictada la sentencia, la liquidación es nula y no

[377] Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

[378] RUIZ GARCÍA, J.R., "La denominada liquidación vinculada a delito", *op. cit.*, pág. 45.

[379] Nueva liquidación que, como hemos visto en el epígrafe anterior, no se encuentra vinculada a delito y se incluye en un Acta.

produce efectos, no pudiendo, además, exigírsele al obligado tributario el pago de la deuda.

4. Las numerosas formas de anteponer la recaudación

Caracteriza al delito contra la Hacienda Pública, la finalidad, esencialmente recaudatoria, entorno a la que gira este tipo delictivo. De esta forma, tanto en su regulación actual como en las distintas regulaciones que la preceden, que ya estudiamos en el capítulo anterior, se pone de manifiesto el afán recaudatorio de la Administración Tributaria que, en este caso, se desprende de toda la configuración de este tipo delictivo. De esta forma, podemos observar cómo, el delito contra la Hacienda Pública, además de perseguir principalmente la recaudación de la deuda defraudada, en demasiadas ocasiones a costa de vulnerar incluso algunos derechos, se constituye en el único delito en el que, una vez que ha sido consumado, con posterioridad a ese momento se dan numerosas posibilidades no solo para atenuar al presunto delincuente la pena, sino, a mayor abundamiento, se llega a eximirle de la misma y a hacer incluso desaparecer el injusto.

Y es alrededor del referido interés recaudatorio en torno al que gira todo el desarrollo del Título VI de la Ley General Tributaria el cual, lejos de resolver los problemas pendientes de las relaciones entre los procedimientos de inspección y recaudación y el proceso penal por delito fiscal, se centra en ahondar en la utilización del proceso penal con fines recaudatorios. En efecto, el Título VI lo que permite es que se liquide y recaude la deuda vinculada a delito mientras que se instruye el proceso penal, un paso más que logra utilizar los tipos del delito y los procesos que instruyen estos como un instrumento más al servicio de la recaudación tributaria. Y es que, como afirma LÓPEZ MARTÍNEZ, *"la reforma no va más allá. Lejos de incidir sobre los problemas pendientes en la articulación de ambos*

procedimientos, los obvia: su finalidad es exclusivamente recaudatoria, lo que a nuestro juicio resulta difícilmente compatible con los derechos y garantías de los administrados en su doble condición de obligado tributario y de investigado en el proceso penal"[380].

Autores como BUSTOS RÍOS aluden al "puente de plata" que se tiende al presunto defraudador, esto es, se le permite que, si repara el daño causado en diferentes momentos, vea atenuada su pena o, incluso, se le exima de la misma. Se trata, como poníamos de manifiesto al tratar las excusas absolutorias, de razones en las que se declara la antijuridicidad de un hecho delictivo cometido, atendiendo a razones de política criminal (en este caso con fines recaudatorios). Es lo que se conoce como la "teoría político criminal del puente de plata"[381].

Se tiende la mano al defraudador para desde atenuar o rebajar la pena considerablemente hasta eximirle de ella, siendo el único delito al cual se le exime de la pena si se paga. Y esta oferta de impunidad, ese puente de plata que se ofrece al defraudador, conlleva tenderle la mano al delincuente fiscal, enviando el mensaje de que "aquel que paga, se exime de culpa", de manera que con la "confesión" -y en este caso reparación mediante ingreso-, se exime del delito ya

[380] En LÓPEZ MARTÍNEZ, J., "Las relaciones entre el Derecho Penal y el Derecho Tributario: de la dependencia al abuso", en *Estudios penales y criminológicos en homenaje a al Prof. Dr. Dr. H. C. Mult. Lorenzo Morillas Cueva*, *op. cit*., pág. 2173.

[381] Así, BUSTOS RÍOS señala que "*según esta teoría, inicialmente formulada por Von Liszt, y hoy prácticamente abandonada, no es posible afirmar que con el desistimiento se anulen retroactivamente algunos de los elementos de la tentativa: el delito ya ha sido intentado, la tentativa ya existe y es inalterable. No obstante, esta teoría entiende que con el desistimiento se ponen de manifiesto ciertas razones de índole político – criminal que permiten ofrecer al sujeto un puente de plata (o puente de oro) con objeto de que renuncie a la consumación delictiva. Al autor de la tentativa se le hace así una "oferta de impunidad" para que opte por ella y desista de los hechos ya comenzados. En definitiva, la impunidad del desistimiento de la tentativa descansa en razones de utilidad, ofreciéndose un estímulo al sujeto para que desista de la consumación".* En BUSTOS RÍO, M., "El desistimiento de la tentativa como forma de comportamiento post-delictivo: Naturaleza y fundamento", en *Revista de Ciencia Penal y Criminología*, 2017, pág. 23.

cometido. Pero realmente, estamos dejando impune la comisión de un delito solo por fomentar el ingreso de la Hacienda Pública, olvidando que, si se debe dar una mayor protección al deber de contribuir, se debería reprender consecuentemente la comisión de las acciones tan reprochables como atentar contra éste.

Lo anterior, se encuentra íntimamente relacionado con la existencia de un umbral económico que convierta la deuda defraudada en delictiva. Teóricamente, revestimos de una mayor seguridad jurídica, al dar paso al Derecho Penal, que debe actuar como última ratio, por ser consideradas de mayor gravedad las situaciones en las que la deuda defraudada supera el importe para ser considerada delito. Sin embargo, por paradójico que pueda parecer, si finalizado el período de pago sin ingreso, o dictada la liquidación fruto de un procedimiento inspector que no esté vinculado a un delito, se ingresa la deuda, en ningún caso se eliminará la sanción, en tanto que la infracción ha sido cometida en el mismo momento en que se deja de ingresar. No entendemos cómo, si el delito constituye la forma más grave de la defraudación, hasta el punto de requerir de la aplicación del *Ius Puniendi,* se puede quedar impune del delito cometido si se procede al pago del mismo mediante la regularización de la deuda, como ya hemos visto. O, en su caso, a una atenuación de la pena o considerables rebajas si se dan diferentes circunstancias o actuaciones del presunto delincuente fiscal cuando este ya no puede regularizar.

A continuación, vamos a analizar las diferentes formas que consideramos que ponen de manifiesto cuanto venimos avanzando en relación a los métodos para anteponer la recaudación.

a. La regularización

Si bien ya hemos tratado anteriormente la figura jurídica de la regularización, se ha de destacar que esa regularización que se ha estudiado no es otra que la regulada en el artículo 305.4 del Código Penal, siendo distinta a la regularización de naturaleza tributaria. No obstante, en este punto, vamos a tratar la regularización como una forma más de la Administración Tributaria de anteponer la recaudación de la deuda. En este sentido, la regularización, ya sea como elemento negativo del tipo, como una excusa absolutoria o como un levantamiento de la pena, no es más que una prueba más de ese afán recaudatorio del legislador y de la Administración Tributaria, en la medida en que, si tan reprochable es una conducta administrativa que se reviste de naturaleza delictiva por su especial gravedad, mereciendo su inclusión en el Código Penal, ¿cómo es eso compatible con eximir de la pena una vez cometido el delito, atendiendo únicamente al factor económico del "completo reconocimiento y pago"?

No debemos olvidar, como venimos analizando, que la regularización se produce, siguiendo la regulación contenida en el apartado 4 del artículo 305 del Código Penal, una vez que se ha cometido el delito, pues este se entiende cometido en el mismo momento en que finaliza el período voluntario de pago sin ingreso, siendo la regularización el primero de los modos en que el legislador tiende ese "puente de plata" al que hacíamos referencia, al defraudador, permitiéndole quedar exento de cualquier tipo de pena si regulariza la deuda antes de que se interponga denuncia o querella. Una regularización que, como hemos señalado y se debe destacar, comprende no solo el reconocimiento de la deuda, sino también su pago, como requisito indispensable.

Si tan protector y garante de los deberes constitucionales, como es el deber de contribuir, es el legislador, incluyendo por ello la defraudación tributaria, en

sus versiones de mayor perjuicio económico[382], en el Código Penal, ¿por qué exime de la pena al delincuente fiscal, una vez consumado el delito? Desde nuestra óptica, parecen más garantes del ordenamiento jurídico y del deber de contribuir al sostenimiento del gasto público, las atenuantes de confesión o de reparación del daño, que veremos a continuación. Y ello porque, como se analizará, entendemos que se favorezca la situación del defraudador que ha procedido al reconocimiento del delito y pago de la deuda, en el sentido de ser de mejor condición que aquel que ha defraudado y no ha reparado el daño. No compartimos, sin embargo, que una vez que se ha cometido un delito se pueda eximir de pena el mismo por una actuación que no deja de ser posterior a la propia comisión del delito.

La regularización se torna en una figura muy cuestionable, pues existen otros delitos, de menor gravedad que el delito contra la Hacienda Pública, a los que, sin embargo, no se exime en ningún caso de la pena, ni por la confesión del mismo, ni por la reparación del daño[383]. Y parece lógico, en la medida en que todo delito consumado merece un reproche penal a modo de imposición de la correspondiente pena, con aplicación, en su caso, de las atenuantes correspondientes.

b. La atenuante de confesión y colaboración

Cuando no surte efecto la regularización, cuando el defraudador no acepta la mano que le tiende el legislador, hay otras opciones u oportunidades de volver a "tender la mano", como son la atenuante cualificada del artículo 305.6 del

[382] No podemos olvidar que la deuda tributaria, para que sea considerada delito fiscal debe superar la cuantía de 120.000 euros.

[383] MERINO JARA, I., y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., "Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho Penal", *op. cit.*, pág. 6.

Código Penal, que incluye una considerable rebaja de la pena cuando, una vez que ya no resulta posible regularizar, por haberse interpuesto ya denuncia o querella y una vez que se ha iniciado ya el proceso penal, el autor del delito confiese su comisión o colabore activamente en la investigación[384].

En los casos en los que se proceda a regularizar transcurrido el período del apartado 4 del artículo 305 del Código penal, se atenúa la pena siempre que el obligado tributario regularice su situación tributaria en los dos meses siguientes a la citación judicial como investigado[385]. Y esa atenuante, regulada en el artículo 305.6 del Código Penal, consiste en que se podrá imponer la pena inferior en uno o dos grados siempre que se proceda a la regularización de la deuda, reconociendo judicialmente los hechos y procediendo al pago, antes de que transcurran dos meses desde que se le cite en sede judicial como investigado por la presunta comisión de un delito contra la Hacienda Pública.

Para GARCÍA NOVOA, se trata de una superatenuación, en el sentido de que rebaja la pena de prisión y de multa, en uno o dos grados, si se reconoce y paga la deuda antes de los dos meses desde la citación judicial. Ello supone, incluso para los tipos agravados, que se pueda incluso evitar la pena de prisión en la medida en que la rebaja de la misma en uno o dos grados haga que no llegue a dos años, que es la duración mínima de la pena por debajo de la cual, si no se tienen antecedentes penales, no se produciría el ingreso en prisión[386].

384 *Vid.* ALONSO GALLO, J., "El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012", *op. cit.,* pág. 36.

385 Para un mayor estudio recomendamos la lectura de LINARES, M.B., *El delito de defraudación tributaria*, *op. cit.*, pág. 453.

386 GARCÍA NOVOA, C., "Simulación y delito contra la Hacienda Pública (a propósito de la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid en el caso Xabi Alonso)", en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 444, 2020, pág. 92.

Así, y en virtud del apartado 6 del artículo 305 del Código Penal, esta atenuante consiste en que 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 satisfagan 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.

A esta atenuante debemos añadir que el artículo 85 de la Ley de Procedimiento Administrativo Común[387] incorpora, para BERTRÁN GIRÓN, "clemencia", en el sentido de reducir la sanción a imponer si el infractor confiesa la comisión del delito y repara el perjuicio causado o si hay más infracciones y colabora en su descubrimiento. No será aplicable, no obstante, cuando la Administración tenga ya elementos suficientes para sancionar[388].

Por último, respecto a esta atenuante, debemos señalar, que existe, igualmente, otra atenuante, prevista en el artículo 22.6 del Código Penal, que resulta de aplicación cuando se producen dilaciones no imputables al delincuente fiscal que alargan el proceso penal en el tiempo[389].

[387] Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

[388] BERTRÁN GIRÓN, F. "Actuaciones Post-Ejecutivas En Los Delitos Contra La Hacienda Pública y Contra La Seguridad Social: La Regularización", *op. cit.*, pág. 291.

[389] Dispone así el artículo 22. 6 del Código Penal que *"6ª. La dilación extraordinaria e indebida en la tramitación del procedimiento, siempre que no sea atribuible al propio inculpado y que no guarde proporción con la complejidad de la causa"*.

Cabe destacar que resulta una atenuante de muy probable aplicación si tenemos en consideración que, además del retraso en los procesos judiciales que de por sí se experimentan, estos retrasos se elevan exponencialmente en delitos de tal complejidad como el delito contra la Hacienda Pública, que se pone de manifiesto por la complejidad de su normativa y que trae consecuencias tales como la dilación de los procesos hasta el extremo de aplicar reducciones de la pena, por su desarrollo con demasiada lentitud.

c. La atenuante de reparación del daño

Igualmente, debemos hacer referencia a la atenuante de reparación del daño, que se regula, con carácter general, en el artículo 21.5 del Código Penal. En este sentido, debemos señalar que, desde nuestro punto de vista, la aplicación de esta atenuante no queda fuera de la lógica del sistema penal a primera vista. No obstante, si tenemos en cuenta que ya se ha ofrecido la oportunidad de eximir de toda pena al delincuente fiscal si reconoce e ingresa la deuda, y, además, ofrece una segunda oportunidad de rebajarle la pena en uno o dos grados si regulariza antes de los dos meses de la citación judicial como investigado, nos parece una nueva prueba del afán recaudador que mueve a la Administración Tributaria esta tercera oportunidad de "redimirse" que ofrece al defraudador.

Y es que, si bien es cierto que en todo delito tipificado en nuestro Código Penal, en caso de que el autor del delito proceda a la reparación del daño causado la pena se ve considerablemente atenuada, este es el único delito en que el mismo resultado, la reparación del daño, es "premiado" en distintos grados y diferentes momentos. En un primer momento, con la exención de la pena si se regulariza antes de la interposición de denuncia; en un segundo momento, si se regulariza después de la interposición de la denuncia o querella y antes de los dos meses de la citación como investigado en sede judicial; y, una vez más, si después de esas

dos oportunidades y fuera de esos momentos, ingresa la deuda antes del inicio del juicio oral, dándose, además, una nueva rebaja de la pena, como veremos a continuación, en un momento posterior al inicio del juicio oral, si se conforma y reconoce los hechos como delictivos.

Concretamente, la atenuante de reparación del daño regulada en el artículo 21.5 del Código Penal[390] rebaja la pena a la inferior en uno o dos grados si se ingresa la totalidad de la deuda antes de que se inicie el juicio oral[391]. De esa forma, para autores como CABEZUELA SANCHO, la rebaja de la pena en uno o dos grados por la regularización de la deuda a los dos meses de ser citado como imputado es una atenuante cuya aplicación queda a disposición del Tribunal y, para este autor, se trata de una buena *"baza de negociación"*[392] .

Y buena "baza de negociación" supone, como venimos diciendo, cuando no deja de ser una nueva oportunidad de ver atenuada la pena mediante el pago de la deuda. Supone, debemos volver a reseñar, el único delito en que ofrecen tantas oportunidades de redención y circunstancias que atenúan o rebajan la pena.

Para FERRÉ OLIVÉ, se trata de una regularización a la que denomina como *"rectificación postdelictiva voluntaria o autodenuncia"* [393] en la que se crea una

[390] Este artículo 21.5 del Código Penal, cuando señala cuáles son las circunstancias atenuantes, determina en quinto lugar la reparación del daño, delimitándola en los siguientes términos *"5.ª La de haber procedido el culpable a reparar el daño ocasionado a la víctima, o disminuir sus efectos, en cualquier momento del procedimiento y con anterioridad a la celebración del acto del juicio oral"*

[391] LINARES, M.B., El delito de defraudación tributaria, op. cit., pág. 453.

[392] CABEZUELA SANCHO, D., "Delito fiscal, blanqueo e imprescriptibilidad de deudas tributarias", *op. cit.*, pág.3.

[393] *Vid.* FERRÉ OLIVÉ, J.C. "Una nueva trilogía en derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales", en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 372, 2014, pág. 52.

situación de desigualdad porque el delincuente tributario puede solventar su responsabilidad mediante la regularización, a diferencia del resto de autores de delitos diferentes, que, una vez cometidos, solo pueden ver atenuada la pena en supuestos muy limitados[394].

d. La conformidad.

No sería posible finalizar este apartado en el que hemos hecho referencia a las formas de anteponer la recaudación sin hacer una breve referencia a la conformidad en el proceso penal. Tal y como la describe el Observatorio de delito fiscal, la conformidad *"no es un acuerdo entre las partes sino una adhesión-conformidad del acusado a las pretensiones de la acusación"*[395]. En este sentido, podemos equipararlo a una suerte de regularización, en la que el delincuente fiscal reconoce y paga la deuda ya catalogada como delictiva, pero con una nota de temporalidad que la diferencia, y es que, si bien la regularización se da con el completo reconocimiento y pago de la deuda antes de la denuncia del delito, la conformidad la presta el acusado una vez determinada la existencia de delito. Se trata, en este caso, del reconocimiento de los hechos como delictivos por el acusado.

De este modo, se vuelve a "premiar" por el legislador esta conducta de reconocimiento de los hechos. Así, si ya el presunto defraudador ha agotado sus posibilidades, primero de verse exento de toda pena por la regularización, y, después, de verla atenuada por su colaboración o reparación del daño; encontramos un nuevo modo de rebajar la pena si el acusado se conforma reconociendo la comisión del delito.

394 *Ibidem.*

395 Primer Informe del Observatorio de delito fiscal de diciembre de 2016, pág. 34.

Podemos diferenciar así la conformidad sin apreciación de atenuantes, en la que, una vez evacuado el trámite de conclusiones en el juicio oral el Abogado del Estado[396] puede solicitar la pena máxima, la cual se verá reducida a su mínimo si en ese momento el acusado se conforma. Por otro lado, en cuanto a la conformidad como atenuante, se puede aplicar la pena en su mitad inferior, lo cual no es indicativo de la aplicación de la atenuante si tenemos en cuenta que la mitad superior de la pena está prevista para el subtipo agravado de delito, esto es, cuando sea una cuantía superior a 600.000 euros o intervengan personas interpuestas[397].

En este sentido, únicamente debíamos hacer referencia al último de los métodos para rebajar la pena en los delitos fiscales, método por el cual, una vez

[396] Como representante de la Administración Tributaria en los delitos contra la Hacienda Pública.

[397] Para un estudio en mayor profundidad de las atenuantes de aplicación en el delito fiscal recomendamos la lectura del Primer Informe del Observatorio de delito fiscal de diciembre de 2016. En concreto, resulta de especial interés la referencia a las atenuantes doble, múltiple o muy cualificada, haciendo la distinción a ese respecto en los términos que siguen: "*En función del pago podemos distinguir tres supuestos fundamentales, según se trate de pago incompleto, pago completo o pago garantizado. Tratándose de pago incompleto la primera cuestión que se plantea es si un pago incompleto o parcial con insolvencia declarada judicialmente en pieza de responsabilidad civil o contrastada por la Administración tributaria puede tener esta consideración de atenuante muy cualificada.*
Distinto es el caso del pago completo. Si se presenta el acusado al acto del juicio con el pago completo de la responsabilidad civil es meridiano que concurre el presupuesto de hecho de la atenuante muy cualificada de reparación del daño. La atenuante muy cualificada permite la siguientes posibilidades aplicación de la pena al tipo general: a´-pena tipo; b´-disminución de la pena en un grado (o sea, en la extensión comprendida entre 6 meses y un año de prisión, 50% al 100% de la multa y 1 año y 6 meses a tres años de privación de derechos); disminución de la pena en dos grados(o sea, en la extensión comprendida entre 3 meses y 6 meses de prisión, 25% al 50% de la multa y de 9 meses a 1 año y 6 meses de privación de derechos).
Finalmente, en cuanto al pago aplazado o fraccionado con garantía, el acusado presenta un plan de pagos-inferior a 4 años para evitar problemas de prescripción de la pena de multa (con plazo de prescripción de 5 años) de ejecución subsidiaria a la responsabilidad civil-y lo garantiza, normalmente con hipoteca.". En Primer Informe del Observatorio de delito fiscal de diciembre de 2016, págs. 34 a 36.

más, el legislador vuelve a "tender la mano" al delincuente fiscal, con la recompensa de la rebaja de la pena por el reconocimiento de los hechos y pago.

Como podemos comprobar, se trata del delito en que más oportunidades se da al delincuente para redimirse y para ver considerablemente reducida su pena, incluso se le exime de ella, en diferentes momentos del proceso, con la única excusa de anteponer la recaudación.

5. La declaración de responsabilidad

No podemos cerrar este capítulo, dedicado a la primera fase del procedimiento de recaudación tributaria en situaciones de delito fiscal, sin hacer, al menos referencia, a la figura de los responsables, que adquieren su especial relevancia en el Título VI con la introducción de un novedoso procedimiento de actuación para los responsables partícipes del delito contra la Hacienda Pública.

De este modo, debemos comenzar señalando que, el término "sujeto activo", comprende una categoría considerablemente más amplia que la de autor del delito, ya que abarca no solo a esta figura, sino también al partícipe, al cooperador necesario, al cómplice o, en definitiva, a todo aquel que colabore en la comisión del delito[398].

Debe señalarse, asimismo, que, por su propia configuración, el delito contra la Hacienda Pública[399], al ser un delito especial, únicamente puede tener un solo autor del tipo delictivo, que no es otro que el obligado al pago de la deuda

[398] Vid. LINARES, M.B., *El delito de defraudación tributaria, op.cit*., pág. 453.

[399] Cuya regulación se enmarca en el artículo 305 del Código Penal pero que, no obstante, precisa de su complemento y desarrollo en la normativa tributaria.

tributaria defraudada. No obstante, son varias las formas de colaborar en la comisión de un delito fiscal y se pueden dar las figuras del cooperador necesario, cómplice, partícipe o inductor.

Al igual que el autor del delito tiene su figura homóloga en sede administrativa, -defraudador o infractor-[400]; los partícipes en el delito se equiparan a los responsables en sede administrativa. No obstante, en sede administrativa, el proceso para declarar responsable se lleva a cabo a través de un procedimiento administrativo de declaración de responsabilidad tributaria[401], que podrá finalizar con el dictado de un Acuerdo de declaración de responsabilidad; responsabilidad que, como es sabido, podrá ser *solidaria*[402] o *subsidiaria*[403].

Concretamente, cuando en el curso del procedimiento de inspección tributaria se tengan indicios de la presunta comisión de un delito contra la Hacienda Pública, como hemos visto, se debe remitir a la Jurisdicción penal el tanto de culpa junto con la liquidación de la deuda, que, de ser posible, deberá dividirse en dos, una que contenga los elementos del delito y otra que reúna el resto de elementos no dolosos. Comienza así, como se ha analizado, el proceso penal frente al presunto autor del delito, iniciándose, además, los procedimientos que a continuación analizaremos frente a los presuntos responsables.

[400] Que serían todos aquellos sujetos infractores que no han ingresado al fisco o han obtenido indebidamente devoluciones pero que, por su importe no alcanzan la calificación de delito o bien, alcanzándola, no ha sido llevado a cabo con dolo.

[401] Figura de naturaleza tributaria que se encuentra regulada en los artículos 41 y siguientes de la Ley General Tributaria.

[402] Cuando la deuda puede exigirse indistintamente al obligado tributario principal o a cualquiera de los declarados responsables solidarios.

[403] Para la que es preciso que, tras intentar el cobro de la deuda al deudor principal, se haya declarado fallido a éste.

No obstante, conviene comenzar analizando la controvertida figura de la responsabilidad tributaria para, partiendo de los rasgos y carencias de esta figura a nivel global, pasar al estudio de este nuevo supuesto de responsabilidad, concretamente, en materia de delito. Para ello, comenzaremos señalando que la responsabilidad tributaria enmarca la figura del sujeto que responde de una deuda que no le es propia[404], sino que responde de ella por sus actuaciones. Concretamente, el responsable responderá de la deuda tributaria y, en aquellos supuestos que revistan mayor gravedad, también lo hará por las sanciones. De este modo, el responsable, podrá serlo de forma subsidiaria o solidaria, según se den lo supuestos de los artículos 41 o 42 de la Ley General Tributaria[405].

Que se ubique la responsabilidad en el Capítulo V del Título III de la Ley General Tributaria[406], debería considerarse como un avance de la finalidad garantista del crédito tributario de la responsabilidad, que pone de manifiesto, una vez más, el interés recaudatorio del legislador. En efecto, como hemos puesto de manifiesto en otro lugar[407], con la figura de la responsabilidad, el legislador lo

[404] Podemos atender en este punto a supuestos de responsabilidad tributaria de sociedades utilizadas de forma fraudulenta, para lo que recomendamos el estudio de RUIZ HIDALGO, C., "Análisis de los supuestos de responsabilidad tributaria aplicables cuando se utilicen de manera fraudulenta sociedades para evitar el pago de la deuda tributaria" en la obra colectiva VILLAR EZCURRA, M., MARTÍNEZ LAFUENTE, A., y HERRERA MOLINA, P.M., (coord.) *Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana,* volumen 1, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 2008.

[405] Para estudiar la figura de la responsabilidad tributaria en sus distintas vertientes recomendamos, la lectura de los trabajos de PUEBLA ARGAMUT, N., *La deriva de la responsabilidad Tributaria,* Ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2020; PRÓSPER ALMAGRO, B., *La responsabilidad tributaria por participación en ilícitos tributarios,* Ed. Tirant lo Blanch, 2020; entre otros.

[406] Dedicado a las *"Actuaciones y procedimientos de recaudación".*

[407] BÉJAR SÁNCHEZ, A., "El supuesto de responsabilidad tributaria en los delitos contra la Hacienda Pública" en *Revista Quincena Fiscal,* número 11, 2023, págs. 5 y ss.

único que pretende, es ampliar de forma considerable el abanico de potenciales sujetos a los que recaudar la deuda tributaria dejando escapar la posibilidad, debido a la obsesión del legislador por la recaudación, de reprender a aquel que participa en la actuación tendente a dejar de ingresar.

Y es que, como veremos posteriormente, si la intención era castigar una actuación, el resultado es bien distinto, se ha logrado crear una suerte de "garantes" de la deuda. Ya que, desde nuestra óptica, y de nuevo ante esas opciones que tenía el legislador a la hora de configurar la responsabilidad[408], se decanta por la garantía en el cobro de la deuda como método para afrontar estas situaciones en que el responsable participa en ilícitos y, por extensión, en supuestos que serán juzgados como presuntos delitos.

De esta forma, parece que la intención del legislador realmente es orientarse a exigir el cobro de la deuda al mayor número de sujetos posible, para tener más garantías, dejando pasar la oportunidad, esta vez, como veremos, en los supuestos de delito, de configurar una infracción tributaria que, recogiendo este presupuesto de hecho para ilícitos y delitos, lo haga merecedor de una sanción debida a su actuación. Efectivamente, como venimos manifestando, "*esta decisión del legislador no es neutral, pues una vez más vemos como, focalizado en su objetivo de la recaudación, deja sin reprender actuaciones merecedoras de un reproche administrativo o penal, dependiendo de la naturaleza de la infracción. Incluso, parece olvidar el legislador, que en los casos en que se lograra el cobro de la deuda al deudor principal, o que el responsable lograra resarcir el importe satisfecho por la vía de una reclamación al obligado tributario, quedarían estos sujetos responsables impunes por sus actuaciones de colaboración*"[409].

[408] Como por ejemplo creando una infracción de la que respondiera todo aquel que incurriera en el presupuesto de hecho de la responsabilidad.

[409] BÉJAR SÁNCHEZ, A., "El supuesto de responsabilidad tributaria en los delitos contra la Hacienda Pública", *op. cit.,* pág. 7.

En efecto, como afirma RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, la Ley General Tributaria "*carece de un tratamiento sistemático de la autoría y complicidad, por lo que los responsables por infracciones tributarias responden, junto al sujeto activo, de las consecuencias derivadas de las mismas*"[410].

Y con mayor gravedad se plantea esta situación si la responsabilidad que comentamos se trata de la responsabilidad tributaria por participación en ilícitos, que igualmente se trata a modo de garantía del crédito[411] y no se regula, al igual que ocurre en los delitos, para los que existe su pena en atención a las diferentes formas de participación en el mismo[412]. Sin embargo, se trata la responsabilidad como una suerte de "*sanción de garantía*"[413] pues trata de garantizarse el crédito tributario principalmente, a la vez que reprende la acción del partícipe. A pesar de ello, el verdadero problema no reside en ubicar la responsabilidad por infracciones e ilícitos como una suerte más de responsabilidad, tampoco por no crear una infracción que prevea esta actuación; la problemática real se pone de manifiesto, de acuerdo con RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, cuando se intenta emplear la figura de la responsabilidad como si fuera una norma sancionadora. Parece claro

[410] RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., "La participación del asesor fiscal en la comisión de las infracciones tributarias", en CHICO DE LA CÁMARA, P., *Ejercicio de las funciones del asesor fiscal en el ordenamiento tributario español,* AEDAF, 1998, pág. 51.

[411] Pues parece claro que "*si por garantía se entiende cualquier medida encaminada a asegurar la efectividad de un crédito, es evidente que cuando el legislador extiende la obligación del pago del tributo a terceras personas que, en principio, no tienen relación alguna con el hecho imponible que hace surgir el tributo, lo que se está intentando es asegurar el cobro*". En ARIAS ABELLÁN, M. D., "El estatuto jurídico del responsable del tributo en el Derecho español", en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero y Tributario,* núm. 42, 1984, pág. 180.

[412] Como ocurre en sede penal, del delito responderá principalmente su autor, pero, aunque en distinta medida y en atención a su grado de participación, también responderán, de forma independiente, los partícipes, los inductores, los cómplices y los cooperadores o colaboradores necesarios.

[413] PROSPER ALMAGRO, A.B., *La responsabilidad tributaria por participación en ilícitos tributarios, op. cit.,* págs. 32 y ss.

que, lo que intenta el legislador, es sancionar a todos aquellos sujetos que, sin realizar el hecho imponible, colaboran en ese dejar de ingresar[414].

La cuestión estriba en dilucidar si nos encontramos ante una garantía del cobro de la deuda en sentido estricto o si, por el contrario, se trata de un mero aseguramiento de la deuda[415]. Desde nuestro punto de vista, parece ser más una garantía, en el sentido de ampliar el círculo a potenciales sujetos frente a los que poder exigir el pago de la deuda, sin perder de vista, por otro lado, que no deja de asegurarse la misma, perdiendo, por su parte, la oportunidad de que todos aquellos que participen del ilícito hagan frente a un pago que penalice su actuación, pues no debemos olvidar que los responsables tienen frente a los deudores principales las acciones de repetición que el ordenamiento civil les permite, quedando eximidos de cualquier pena.

Ubicada la problemática de la responsabilidad tributaria en general, que se pone de manifiesto, como no podía ser de otro modo, en el supuesto de responsabilidad por participación en actos ilícitos y, en el supuesto que aquí nos ocupa, en las situaciones de colaboración en hechos que revisten el carácter de delito, debemos continuar haciendo referencia a que el artículo 258 de la Ley General Tributaria establece que los responsables en la comisión de un delito contra la Hacienda Pública serán responsables solidarios, siendo de aplicación la regulación prevista en el artículo 42.2 de la Ley General Tributaria. Por medio de este artículo se establece que, frente a todo aquel que haya sido imputado en el proceso penal[416] se podrá ejecutar la liquidación vinculada durante la tramitación del proceso penal.

[414] RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., "La participación del asesor fiscal en la comisión de las infracciones tributarias", *op. cit.*, pág. 14.

[415] *Ibidem.*

[416] De conformidad con la Ley de Enjuiciamiento Criminal, todo aquel que esté siendo investigado en el proceso penal.

Sintetizando lo hasta ahora expuesto[417], al igual que ocurre con la nueva regulación del procedimiento de recaudación ante indicios de delito, el cual se puede tramitar durante el curso del proceso penal, a fin de lograr corregir un injustificado trato de favor al presunto autor de un delito fiscal frente a quien se configura como un mero infractor administrativo. Y ello en la medida en que, sobre el infractor tributario se inician las actuaciones tendentes a la recaudación de la deuda desde el mismo momento en que se dicta la liquidación y adquiere firmeza, mientras que, en el caso del delincuente fiscal, recordemos que, ante indicios de delito, se paralizaban las actuaciones de inspección con la remisión del tanto de culpa y no se podía proceder a la recaudación de la deuda, en forma de responsabilidad civil, sino hasta la finalización del proceso penal.

Se trata, en definitiva, de justificar con esta situación, el intento de salvar el injustificado trato de favor[418] que, desde el punto de vista del legislador, se daba al delincuente fiscal. Concretamente, desde su perspectiva, en tanto que se dilataban demasiado los procedimientos, puesto que, mientras que a un mero defraudador, en vía administrativa, se le podía exigir la deuda tributaria tras el proceso de liquidación, a un presunto delincuente fiscal se le paralizaba el proceso de recaudación y se remitía el tanto de culpa a la jurisdicción penal, con los consecuentes retrasos en el cobro de la deuda tributaria[419], y ello en la medida en que la sentencia se convertía en un título ejecutivo y, mientras tanto, únicamente se podían dictar medidas cautelares. Una deuda tributaria que, como

[417] Nos remitimos, en este punto, a lo ya expuesto en el apartado 5 del Capítulo I.

[418] En palabras del legislador en la Exposición de Motivos de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de Reforma de la Ley General Tributaria.

[419] Retrasos que se deben a las excesivas dilaciones que tienen lugar en el curso de los procesos judiciales y que, en última instancia, no pueden imputarse al obligado tributario y perjudicar a éste, con el cobro anticipado de la deuda, cuando las dilaciones en el sistema judicial no le afectan sino negativamente.

se ha dicho y como se estudiará más adelante, ya no tenía tal carácter, sino que poseía ya una naturaleza jurídica distinta, en tanto que lo que se procedía a recaudar era la responsabilidad civil *ex* delito.

Por ello, en un intento de equiparar este impulso al procedimiento de recaudación, en aras de evitar las dilaciones fruto del proceso penal, se traslada esa situación a la de los responsables, frente a quienes se puede ejecutar la deuda con el simple hecho de estar siendo investigados en el proceso penal. Como se desprende de la lectura del artículo 258 de la Ley General Tributaria, serán responsables solidarios de la deuda vinculada a delito aquellos que causaran o colaboraran activamente en los actos que dieran lugar a esa liquidación. A esos sujetos responsables, continúa el precepto, les serán de aplicación las normas previstas en el artículo 42.2 de la Ley General Tributaria. Igualmente, se prevé la ejecutividad de estas liquidaciones respecto de todos aquellos que estén siendo investigados en el curso del proceso penal, estableciéndose expresamente que se procederá a la devolución de lo ingresado por estos responsables si en el curso del proceso penal fueran absueltos o el proceso fuera sobreseído. Y, una vez más, debemos destacar la inimpugnabilidad de los acuerdos de declaración de responsabilidad que, al igual que la liquidación vinculada, serán irrecurribles y, frente a los cuales, *"solo podrá impugnarse el alcance global de esa responsabilidad"*[420].

[420] Artículo 258.3 de la Ley General Tributaria. Tal extremo se pone perfectamente de manifiesto en la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 18 de julio de 2022, rec. 3780/2019, en la que confirma la Resolución del Tribunal Económico Administrativo de Valencia viniendo a señalar que *"así las cosas, y que pese a que el interesado vuelve a insistir en el presente recurso de alzada en alegar la improcedencia de la liquidación frente a la deudora principal y en señalar la falta de dolo de su actuación, debemos señalar que, de conformidad con las normas transcritas, el responsable de este tipo de derivación de la responsabilidad solidaria, únicamente tiene su acción administrativa frente al alcance global de la responsabilidad que se le exige, ya que será en el correspondiente procedimiento penal donde se determine su responsabilidad en los hechos y, en el caso en que se acordara el sobreseimiento o su absolución, la declaración de su responsabilidad será anulada, siendo de aplicación las normas generales establecidas en la normativa tributaria en relación con las devoluciones y reembolso del coste de garantías"*.

De este modo, la reforma operada por la Ley 34/2015 logró su objetivo de equiparar la situación jurídica de los causantes o colaboradores en una infracción tributaria y en un delito contra la Hacienda Pública, puesto que, como hemos visto, mientras que todos aquellos que colaboraran de forma activa en la comisión de una infracción tributaria eran declarados responsables solidarios, los sujetos que eran partícipes de un ilícito penal no podían ser compelidos al pago de la deuda sino hasta la finalización del proceso penal. De este modo, con la nueva regulación, se evita esa diferenciación con respecto a las situaciones de ambos sujetos que, en última instancia, únicamente conllevaban el retraso en el cobro de la deuda. Así, lo que se pretende, de conformidad con lo expresado por el legislador, es homogeneizar la situación del defraudador al delincuente fiscal, y del partícipe a la del responsable.

No obstante, lo que se logra, podemos anticipar, no es sino, una vez más, el objetivo de recaudar la deuda, puesto que, la finalidad real, entendemos, del artículo 258 de la Ley General Tributaria no es otra que ampliar, considerablemente, el abanico de potenciales sujetos llamados al pago de la deuda tributaria principal, asegurando, de ese modo, su recaudación[421].

Con ese proceder, la Administración persigue únicamente, como hemos anticipado, ampliar sus posibilidades de cobro de la deuda tributaria[422],

[421] En palabras de GÓMEZ REQUENA, "*Este nuevo supuesto de responsabilidad tributaria solidaria busca anticipar el cobro de la deuda tributaria incluso a un punto anterior a la publicación de la correspondiente sentencia, con los riesgos que ello acarrea y las fricciones que desata sobre el derecho a la presunción de inocencia.*" En GÓMEZ REQUENA, J.A., "Responsabilidad tributaria y liquidación vinculada a indicios de delito fiscal", en *Revista Forum Fiscal*, núm. 279, 2021, pág. 1.

[422] Nuevamente señala GÓMEZ REQUENA que "*Cuanto mayor sea el abanico de obligados tributarios distintos al deudor principal sobre los que la Administración tributaria pueda extender su potestad para exigir el pago de una deuda tributaria y, excepcionalmente cuando así lo disponga la ley, las sanciones, mayores serán las opciones de la Administración de cobrar su crédito tributario*", *Ibidem*, pág. 3.

anticipando la calificación de colaborador o cooperador necesario en el proceso penal. Una calificación que, no obstante, únicamente le puede dar el Juez de lo penal. Lo que se está llevando a cabo, en última instancia, no es sino un nuevo quebrantamiento del principio de presunción de inocencia, esta vez, respecto del responsable, aún no declarado colaborador en un delito que, de nuevo, por el momento, es inexistente.

Una vez más, se extralimitan las funciones del Juez de lo penal, pues la determinación de la responsabilidad tributaria no se debe desarrollar en sede penal sino en vía administrativa, con su posterior confirmación en vía contencioso-administrativa.

La Ley General Tributaria encuadra así la figura del responsable como un obligado tributario, presentando, como nota característica, que el responsable debe hacer frente a una deuda que no le es propia, pues el responsable tan solo lo es por el hecho de participar en la comisión del presupuesto de hecho de esa colaboración en un acto delictivo, en la medida en que la figura de la responsabilidad surge después del nacimiento de la obligación tributaria. El responsable, por tanto, no lo es por haber incurrido en el presupuesto de hecho del dejar de ingresar, sino por colaborar en esa infracción que deviene de la falta de ingreso al Tesoro Público. Quizás, como analizaremos en el capítulo siguiente, debería el legislador plantearse la posibilidad de regular una infracción para los supuestos en que se incurre en el presupuesto de hecho de la participación en los delitos contra la Hacienda Pública. O tal vez, como hemos comentado en otro lugar[423], lo adecuado sería articular de forma correcta la participación en las infracciones administrativas y no utilizar para ello la derivación de responsabilidad.

[423] BÉJAR SÁNCHEZ, A., "El supuesto de responsabilidad tributaria en los delitos contra la Hacienda Pública", *op. cit.,* págs. 7 y 8.

No obstante, conviene comenzar por el principio, y señalar que la regulación de la responsabilidad solidaria se encuentra contenida en el Capítulo V del Título III de la Ley General Tributaria, dedicado a las *"Actuaciones y procedimientos de recaudación"*, lo que nos permite hacernos una idea de la finalidad garantista del crédito tributario de la responsabilidad, que no es otro, como venimos señalando, que el objetivo recaudador que mueve en todo momento al legislador al confeccionar el Título VI de la Ley General Tributaria.

En este caso, solo tiene viabilidad el artículo 258 de la Ley General Tributaria en los supuestos en los que el responsable esté siendo investigado en sede penal por un presunto delito contra la Hacienda Pública, puesto que, como hemos indicado, de no estar siendo investigado, no se puede proceder de forma anticipada al cobro de la deuda tributaria. Nos encontramos, por tanto, en presencia de una responsabilidad tributaria *cualificada*, en tanto que se exige que el colaborador en una actuación que de lugar a la liquidación vinculada a delito esté siendo investigado en el proceso que determine o no la existencia de ese delito. De modo que *"se dicte o no declaración de responsabilidad en el ámbito administrativo, el alcance de la misma va a estar sometida siempre a lo que se declare en el ámbito penal"*[424].

A mayor abundamiento, la viabilidad aplicativa a la que aludimos del artículo 258 de la Ley General Tributaria, nuevamente operaria tan solo en los supuestos en que se remite el tanto de culpa con la liquidación vinculada a delito, en la medida en que, en los supuestos de remisión sin liquidación, regulados en el artículo 251 del mismo texto legal, se produciría la mutación del título, no siendo ya liquidación vinculada que aúna una deuda tributaria, sino que, fruto de la cuantificación en la sentencia, se estaría obteniendo una *"figura de naturaleza*

[424] *Ibidem*, pág. 5.

distinta"[425] que no es sino la responsabilidad civil derivada del delito. Y, en definitiva, a lo que autoriza el legislador es a que se apliquen las normas del artículo 42.2 de la Ley General Tributaria a las liquidaciones reguladas en el artículo 250.2 de la misma norma, que no son sino las liquidaciones vinculadas a delito. No prevé, en este caso, la situación de los responsables en los supuestos en que se remita el tanto de culpa sin liquidación. Es decir, si el artículo 258 habilita a proceder a la recaudación a los responsables, no es sino de la deuda del artículo 250.2 de la Ley General Tributaria -la vinculada a delito-, y es por esta mención expresa por la que entendemos que, de remitirse el tanto de culpa en los supuestos en que no se puede liquidar[426], no habrá liquidación que poder ejecutar al responsable mientras se tramita el delito. Por su parte, la liquidación no vinculada, al seguir el régimen de recaudación de una liquidación administrativa no ilícita, se podrá derivar según el procedimiento habitual al responsable, no siendo de aplicación el supuesto del artículo 258 de la Ley General Tributaria.

En cuanto a la naturaleza jurídica de la responsabilidad, hay para quienes los responsables se constituyen en la figura del garante[427]; mientras que otro sector de la doctrina apuesta por el carácter punitivo de esa figura[428]. Para PROSPER ALMAGRO, la naturaleza jurídica del responsable es la de garante de la deuda y le resulta cuanto menos curioso a esta autora que, en todo el texto legal, no se equipare con garantías o fianzas, cuando resultan claras las semejanzas con

[425] En palabras del legislador en su Exposición de Motivos a la nueva Ley General Tributaria de 2015.

[426] Nos referimos a los supuestos del artículo 251 de la Ley General Tributaria.

[427] *Vid.* PRÓSPER ALMAGRO, B., La responsabilidad tributaria por participación en ilícitos tributarios, *op. cit.,* 2020, pág. 24.

[428] En este sentido, se puede consultar el trabajo de LÓPEZ MARTÍNEZ, J., "Responsables y sucesores en las sanciones tributarias", en *Tratado sobre la Ley General Tributaria*- Tomo II^{o}-. (Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo, Aranzadi. Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2010.

estas figuras[429]. No obstante, como analizaremos con mayor detenimiento en el capítulo tercero, desde nuestra perspectiva, la figura de la responsabilidad tiene rasgos más propios del ámbito sancionador, sin perjuicio de que podamos entender dicha figura como una forma más de garantizar la deuda en la medida en que amplía considerablemente el abanico de potenciales pagadores de esa deuda. Diferenciando, necesariamente, el carácter sancionador que tiene la figura de la responsabilidad por participación en ilícitos, del supuesto de derivación de responsabilidad tributaria en supuestos en que no se incurre en ilícitos, que tiene un carácter garante de la deuda, debiendo distinguirse necesariamente entre ambos supuestos[430].

En cuanto al procedimiento, fruto de la nueva regulación en el marco del Título VI de la Ley General Tributaria, debemos señalar, como se viene indicando, que para que de comienzo la ejecución de la deuda a la figura del responsable, el mismo debe estar siendo investigado en el proceso penal. No obstante, no basta con la mera inclusión en la denuncia o remisión del tanto de culpa de estos sujetos, sino que se precisa de un Auto judicial por medio del cual se declare que estas figuras van a ser procesadas en el curso del proceso judicial.

[429] PRÓSPER ALMAGRO, B., La responsabilidad tributaria por participación en ilícitos tributarios, *op. cit.,* pág. 43.

[430] El Tribunal Supremo, en su reciente sentencia de 2 de octubre de 2023, sentencia número 1217/2023, ha declarado que la responsabilidad subsidiaria regulada en el artículo 43.1.a) tiene naturaleza sancionadora. Y es que este precepto engloba a aquellos administradores, de hecho o de derecho, que habiendo cometido la sociedad que administran infracciones tributarias, no hubieran prestado la diligencia necesaria o hubieran llevado a cabo actos tendentes a que los hechos típicos no se produjera. En este supuesto, resulta absolutamente claro el Tribunal Supremo cuando fija doctrina para manifestar que "*«1.- La responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1.a) de la LGT posee naturaleza sancionadora*".

Desde nuestra perspectiva, en tanto que consideramos[431] que la derivación de responsabilidad en el marco del proceso penal, así como en el administrativo, tiene un matiz de naturaleza sancionadora[432], debemos señalar que deberían ser de aplicación, máxime cuando se trata de estos supuestos estrechamente vinculados al proceso penal, los principios propios de éste, pues, si afirmamos que el procedimiento de derivación de responsabilidad tiene carácter sancionador, en tanto que la participación en una defraudación o ilícito tributario tiene como "sanción" la posibilidad de recaudar la deuda al responsable, parece evidente que la responsabilidad preceptuada en el artículo 258 de la Ley General Tributaria participará del régimen propio del ilícito. En este caso, debemos destacar que, si por la mera inclusión como investigado en el proceso penal del presunto partícipe se le puede derivar la deuda tributaria del obligado principal, le deben ser de aplicación, precisamente por el cariz sancionador que reviste, los principios de presunción de inocencia y de *ne bis in idem*. Lo anterior, se debe a que, al recaudar la deuda vinculada, se está llevando a cabo esa ejecución de la posterior condena antes de que por el Juez penal se le condene como responsable, en la medida en que no se puede considerar responsable a un sujeto de un delito que aún no existe.

En este sentido, la vulneración que se lleva a cabo del principio *ne bis in idem* es clara, en tanto que se está determinando la participación del presunto responsable en el delito y, previamente, se ha dilucidado en el seno del procedimiento de recaudación el procedimiento por el cual se determina la responsabilidad. Se está quebrantando de ese modo el principio *ne bis in idem* al llevar a cabo dos procedimientos en los que se está analizando la participación de sujetos distintos al autor del delito.

[431] En este momento nos remitimos a cuanto analizaremos en el Capítulo III.

[432] Nos remitimos al respecto a nuestras consideraciones en BÉJAR SÁNCHEZ, A., "El supuesto de responsabilidad tributaria en los delitos contra la Hacienda Pública", *op. cit*. pág. 10.

Igualmente, el principio el *ne bis in idem* se estaría viendo vulnerado en la medida en que se tramitará un doble procedimiento y proceso con el mismo objeto y sujeto: en efecto, por un lado, el procedimiento administrativo de derivación de responsabilidad que, como hemos visto, se inicia con un procedimiento que tiene por finalidad declarar tal extremo y finaliza con un acuerdo de declaración de responsable. Y, de otro lado, el proceso penal para la determinación de la condena como responsable o colaborador del delito contra la Hacienda Pública, en el que se determinará si el investigado como responsable es condenado o no como partícipe o colaborador en el delito fiscal.

A pesar de lo que venimos exponiendo, no podemos dejar de cuestionarnos que, si el artículo 305.5 del Código Penal lo que pretende es habilitar a la Administración Tributaria para que continúe con la recaudación de la liquidación vinculada a delito durante la tramitación del proceso penal, ¿realmente esa habilitación la debemos hacer extensiva a todos los responsables que están siendo investigados en el delito? Desde nuestra perspectiva, la mención expresa que hace el legislador a la "acción de cobro", concretamente a su no paralización, puede ser la coartada que habilita la inclusión de un precepto como el artículo 258 de la Ley General Tributaria, que permite ejecutar la deuda también a los que están siendo investigados en el proceso penal mientras se tramita el propio proceso judicial[433].

Igualmente, este precepto, al regular la ejecución de la cuota propia del autor del delito en la figura del responsable que ya es investigado en el proceso penal, está contraviniendo lo dispuesto por el artículo 112 del Código Penal[434],

[433] *Vid.* BÉJAR SÁNCHEZ, A., "El supuesto de responsabilidad tributaria en los delitos contra la Hacienda Pública", *op. cit.,* pág. 19.

[434] Señala este artículo que, *"El que por título lucrativo hubiere participado de los efectos de un delito, está obligado a la restitución de la cosa o al resarcimiento del daño hasta la cuantía de su participación".* Artículo 112 del Código Penal.

que viene a señalar que todo aquel que participe en el delito debe reparar el daño causado en cuantía equiparable a su participación en el ilícito. No se regula, por contra, en el referido precepto, que el responsable deba responder de toda la deuda tributaria. Por ello, antes de nada, habría que delimitar el alcance de la participación en el hecho delictivo para, posteriormente, cuantificar el alcance de esa participación, a fin de responder, paralelamente, o no, de la deuda tributaria que está siendo objeto de investigación en el proceso penal.

Recapitulando, en un esfuerzo por identificar, brevemente, las etapas por las que discurrirá este procedimiento, debemos identificar sus semejanzas con la nueva tramitación diseñada para la ejecución de la liquidación vinculada a delito. En este sentido, como sabemos, ante indicios de delito la Administración Tributaria debe continuar sus actuaciones de liquidación y, a ser posible, dividir ésta en dos cuotas diferenciadas, que comprendan los elementos vinculados y no vinculados al delito. Como hemos venido criticando, esa liquidación, junto con todo el contenido de la investigación administrativa, se traslada a la sede penal, con inclusión de las sospechas o indicios de la presunta participación de sujetos distintos al autor del delito. A estos partícipes, que van a ser declarados responsables en sede administrativa, no se les da trámite ni se les permite acceder ni manifestar nada al respecto de la inspección tributaria, con las implicaciones que conlleva su inclusión en la remisión del tanto de culpa.

No podemos evitar vincular esta situación con la de la inimpugnabilidad de la liquidación vinculada, en la que tampoco el obligado tributario puede hacer ninguna alegación a la remisión del tanto de culpa. Para, posteriormente y sin ejercer su derecho de defensa, por el simple hecho de verse incluido en un Auto del Juez de lo penal en que se le declare como investigado, al inicio del proceso y sin más prueba contra él que las remitidas por el órgano inspector, se le puede ejecutar la deuda.

No es sino tras esa inclusión en el proceso penal como investigado cuando la Administración le notifica el Acuerdo de derivación de responsabilidad, frente al que se puede alegar tan solo aquello que guarde relación al alcance general de la derivación y nada respecto al contenido de la liquidación que se le va a derivar ni respecto al curso del procedimiento inspector[435]. Al igual que venimos poniendo de manifiesto con la liquidación vinculada a delito, a este sujeto, ya declarado responsable, no se le permite recurrir ese acuerdo, impidiéndosele que se impugne ese acto administrativo que, únicamente para los casos en que se acuda a los tribunales económicos administrativos, solo se puede impugnar limitándose a la constatación de que se ha producido esa imputación en el proceso penal. El legislador, en este punto participa, una vez más, de la notoria falta de motivación que viene caracterizando a los actos de la Administración Tributaria, centrados en su tendencia meramente recaudatoria, que vuelve a manifestarse cuando se dicta un acto administrativo[436].

A este respecto, cabe destacar que el órgano encargado de la declaración de responsabilidad no es sino el órgano de recaudación, que ve ampliadas exponencialmente sus posibilidades de cobro pues, respecto de la liquidación vinculada a delito, alcance de la derivación de responsabilidad que nos ocupa y que puede ser ejecutada en este punto, contempla un abanico de potenciales sujetos a los que ejecutar la deuda que, sin poder manifestar nada en el ejercicio de su defensa y sin ser sujetos pasivos de la deuda tributaria, pueden ver

[435] Lo que nos lleva inevitablemente a recordar la inimpugnabilidad de la liquidación vinculada por motivos recaudatorios.

[436] De este modo, para SUÁREZ AGAPITO Y GOMOLLÓN DE LAS MUELAS, "*Al igual que al deudor principal, al afectado se le está impidiendo materialmente impugnar en vía económico administrativa y contencioso-administrativa el acto administrativo, órganos especialmente cualificados para revisar los actos de la Administración tributaria.*" *Vid.* SUÁREZ AGAPITO, J., y GOMOLLÓN DE LAS MUELAS, S., "RTEAR Madrid de 30 de septiembre de 2020. La derivación de responsabilidad solidaria frente a presuntos causantes o colaboradores en delitos contra la Hacienda Pública del artículo 258 de la LGT y su revisión en vía económico-administrativa", *op. cit.*, pág. 7.

ejecutada sobre su persona la deuda en su totalidad, o, al menos, en lo que respecta a la liquidación vinculada a delito. Liquidación que, no podemos olvidar, no pudo ni tan siquiera recurrirse en su jurisdicción competente por parte del obligado tributario principal.

Se está relegando, de esta forma, a un segundo plano el principio de presunción de inocencia, así como se está produciendo un grave quebranto del derecho de defensa, pues, en un nuevo intento de adelantar la recaudación, se presume que, por el simple hecho de estar siendo investigado en el proceso penal, se va a ser responsable penal del delito, del que aún ni tan siquiera se ha determinado su existencia[437]. Y, lo que no deja de ser más importante, se le permite por ello a la Administración, que dirija su maquinaria recaudatoria a la figura del responsable, en la totalidad de la deuda, y no como establece el proceso penal, en la medida en que se ha participado en la comisión del hecho delictivo, pues para ello se precisaría esperar a que el Juez de lo penal primero determinara la existencia del delito y, posteriormente, cuantificara el alcance de la responsabilidad del presunto responsable o colaborador en el delito[438].

Encontramos una grave problemática en cuanto a la posibilidad de que se pueda ejecutar la deuda frente a todos aquellos que están siendo investigados

[437] Coincidimos con SUÁREZ AGAPITO Y GOMOLLÓN DE LAS MUELAS, cuando indican que "*consideramos que habría sido más adecuado que la Administración tuviera que fundamentar el supuesto habilitante de la derivación de responsabilidad y tal fundamentación tuviera que ser objeto de sometimiento al juez penal, o incluso a un órgano contencioso-administrativo, que autorizaría la actuación administrativa siempre que se apreciara un fumus boni iuris en el planteamiento de la Administración. Es decir, se trataría de asemejar este sistema al de las medidas cautelares, pues al final es de lo que se trata aquí: garantizar el crédito tributario para el caso de que finalmente se aprecie la comisión de un delito y en su caso la colaboración o cooperación, cohonestando este fin con otros, también valiosos, involucrados*". *Ibidem.*

[438] Resulta de especial interés, a los efectos de analizar el curso del procedimiento diseñado para la ejecución adelantada de la responsabilidad a los responsables, la lectura de la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 30 de septiembre de 2020.

pues, además de que se está vulnerando la presunción de inocencia de todos aquellos frente a los que se tienen indicios de su participación en los hechos; la Administración, con el traslado del tanto de culpa, podrá identificar en la denuncia a todos aquellos frente a quienes recaiga sospecha, que no podrán manifestar nada en relación a la inspección ni a esa denuncia frente a su persona y que, el Juzgado, con el simple hecho de su inclusión como investigados, hará posible que se ejecute la deuda frente a ellos.

Una vez más, se activa la autotutela de la Administración Tributaria, en sus vertientes ejecutiva y declarativa, que solo con identificar a unos sujetos como presuntos responsables, sin que estos puedan ejercer su derecho de defensa, pueden proceder a ejecutar la deuda, en su totalidad, frente a ellos. Y ello, con el quebranto de la norma penal que además supone pues, como se ha señalado anteriormente, los partícipes en la comisión de un delito responden del mismo en atención a su participación y no respecto a la totalidad de la cuantía delictiva.

Si con la reforma operada por la Ley 34/2015 en la Ley General Tributaria lo que se pretendía era equiparar las situaciones del mero infractor y del responsable a las del presunto delincuente y partícipe, además de adelantar la recaudación de la responsabilidad civil[439], lo que realmente se ha conseguido es ese objetivo de adelantar la recaudación, pues se ha ampliado notoriamente el elenco de sujetos frente a los que, de forma adelantada como se pretendía, se puede recaudar la deuda tributaria[440]. Con esa actuación, está además adoptando la Administración Tributaria facultades propias del Juez de lo penal, en la

[439] Que ya no pasa por la mutación del título y se constituye en liquidación vinculada, como otro de los objetivos de la reforma.

[440] Como ya hemos comentado en otro lugar, trabajo al que en este punto nos remitimos, en BÉJAR SÁNCHEZ, A., "El supuesto de responsabilidad tributaria en los delitos contra la Hacienda Pública", *op. cit.,* pág. 10.

medida en que está calificando a los sujetos partícipes de un delito de forma previa a la sentencia.

Se están vulnerando, una vez más, y al igual que ocurre en el procedimiento inspector por el que se procede a la liquidación de la cuota vinculada a delito, los principios de *ne bis in idem*, de presunción de inocencia y los derechos de defensa, además de volverse a dar la problemática en cuanto al contenido del traslado del tanto de culpa, en la medida en que únicamente se utiliza éste como carga probatoria en el proceso penal, sin que se recabe, en la instrucción penal como sería deseable, nuevas pruebas.

CAPÍTULO III.- La recaudación ejecutiva de la cuota vinculada al delito

1. La ejecución de la liquidación vinculada

Desde el diseño del primitivo proceso de delito contra la Hacienda Pública hemos podido observar cómo la norma general venía siendo la paralización de actuaciones ante indicios de un presunto delito fiscal. Y este *modus operandi* se mantiene así hasta que se lleva a cabo la reforma de la Ley General Tributaria en 2015 que, por primera vez, entre otras novedades, preceptúa que ante indicios de delito se deben continuar las actuaciones de inspección y finalizar las mismas dictando dos liquidaciones[441], una vinculada a delito y otra con el resto de elementos no vinculados al presunto delito. Respecto a la primera, se permite su ejecutividad, a pesar de que dicha liquidación no va a ser revisada por los órganos administrativos ni por el juez de lo contencioso-administrativo[442], mientras que se desarrolla el proceso penal por el presunto delito contra la Hacienda Pública, a cuya sentencia se deberá ajustar la referida liquidación.

En este tercer capítulo de nuestra investigación se va a tratar de analizar el procedimiento de recaudación tributaria en vía ejecutiva respecto de la liquidación vinculada a delito. Este despliegue de la autotutela ejecutiva de la Administración Tributaria se posibilita por el artículo 255 de la Ley General Tributaria, introducido por la Ley 34/2015 de reforma de la Ley General, que preceptúa que, para los supuestos de las liquidaciones reguladas en el artículo 250.2 de esta norma, las liquidaciones vinculadas a delito respecto de las que exista un proceso penal por delito fiscal, no se va a paralizar la acción de cobro de la Administración Tributaria, salvo que el Juez, como medida cautelar, adopte

[441] En el caso de que sea posible, de no poderse diferenciar entre los elementos vinculados y no vinculados a delito, se dictará una única liquidación, que se tramitará como una liquidación vinculada a delito.

[442] Acerca de la inimpugnabilidad de la liquidación vinculada a delito nos remitimos a cuanto se ha analizado en el primer capítulo, concretamente en el apartado 6.a.i.4.

la paralización de la ejecución de la liquidación. Introduciendo, además, que para la ejecución de esas liquidaciones vinculadas será de aplicación el procedimiento establecido en el Título III, Capítulo V, con las especificidades que resulten de este nuevo Título VI, permitiendo, sólo una vez que sea admitida a trámite la denuncia o querella, que se inicien dichas actuaciones de ejecución.

Se dan en este tipo delictivo, como hemos tenido oportunidad de señalar a lo largo del segundo capítulo de este trabajo, numerosas vías que tienden a promover la recaudación de la deuda tributaria. Facilidades que, como también se ha estudiado, pasan desde el establecimiento de grandes beneficios o atenuantes de la pena a ver exento al delito de pena alguna. Analizábamos cómo, en diferentes momentos del procedimiento de inspección tributaria y tras la remisión del tanto de culpa se podía proceder a regularizar la deuda objeto de delito para, haciendo desaparecer el injusto con el pleno reconocimiento y pago de la deuda, evitar dar inicio al proceso penal para enjuiciar el delito que, de este modo, quedaba revertido. Formas todas ellas de tender al presunto delincuente fiscal un *puente de plata* para quedar exento de toda responsabilidad penal o para, si reconocía e ingresaba la deuda después de la admisión a trámite de la denuncia o querella, ver considerablemente rebajada la pena.

Y va a ser en este punto de ejecución de la liquidación vinculada donde, según entendemos, se produce el verdadero paralelismo procedimental[443], al que ya nos hemos referido en el capítulo anterior que, salvo que se remitan las actuaciones en el mismo momento en que se tienen indicios de delito y se continúe la inspección después hasta liquidar, el único paralelismo se va dar

[443] Si bien no entendemos que dicho paralelismo procedimental se produzca en sede penal, como manifiesta RIBES RIBES, A., "El Título VI de la Ley General Tributaria: posible (doble) lesión del derecho a la tutela judicial efectiva" en la obra colectiva BOSH CHOLBI, J.L., (Director) *Los derechos fundamentales del contribuyente, op. cit.*, pág. 492.

entre el procedimiento de recaudación de la liquidación vinculada a delito y el proceso penal por delito fiscal[444].

Desde nuestra perspectiva, del análisis que hasta el momento venimos realizando del Título VI de la Ley General Tributaria, se desprende que la *ratio legis* de estos nuevos procedimientos y actuaciones de la Administración Tributaria en supuestos de un presunto delito contra la Hacienda Pública, están fundamentalmente orientados a la ejecución y recaudación de la liquidación vinculada a delito[445]. Como también se ha dicho, la propia norma, en su Exposición de Motivos, trata de poner de manifiesto que esto obedece a la razón de no colocar en una situación privilegiada al presunto delincuente fiscal respecto al mero defraudador tributario, evitando, de este modo, el "*injustificado*

[444] En este sentido GARCÍA DÍEZ manifiesta que resulta claro que "*el tanto de culpa se activa con la mera apreciación de indicios de delito*" no obstante, continúa, "*la activación del tanto de culpa no implicará en ningún caso la paralización del procedimiento tributario en curso*" antes al contrario, lo que se ordena es la continuación del procedimiento administrativo ante indicios de delito. Por esta razón es por la que venimos manifestando que, si bien se puede remitir el tanto de culpa ante la primera aparición de indicios de delito, la Administración Tributaria, sin embargo, continúa el procedimiento de inspección tributaria hasta que finaliza con la liquidación vinculada a delito, que remite a la sede penal, produciéndose en ese momento el paralelismo procedimental entre la ejecución de la liquidación vinculada entre el procedimiento tributario de recaudación y el desarrollo del proceso judicial penal para determinar la existencia del delito. En GARCÍA DÍEZ, C., "Algunas dudas sobre la constitucionalidad del vigente modelo del «tanto de culpa» en los supuestos de delitos contra la Hacienda Pública", *op. cit.,* pág. 20.

[445] Siguiendo a RIBA CIURANA y NICOLAU REIG, "*La propia Exposición de Motivos razonaba que la "ratio legis" de esta modificación estaba directamente ligada a la voluntad de evitar la paralización de las actuaciones administrativas (tanto de liquidación como de cobro), con ocasión de la remisión de un expediente a delito (si se nos permite la expresión), y evitar así lo que a juicio del legislador implicaba un "trato de favor" al presunto autor de un delito contra la Hacienda Pública, frente al mero autor de una infracción administrativa, quien tenía que pagar o pedir la suspensión de la ejecución de la deuda, en virtud del principio de presunción de legalidad y ejecutividad de los actos administrativos".* En RIBA CIURANA, J. y NICOLAU REIG, N., "El párrafo 5º del artículo 305 CP. La suspensión de la vía ejecutiva en sede administrativa y el derecho a la presunción de inocencia del artículo 24.2 de la CE. Visión práctica", en *Revista Aranzadi Doctrinal,* núm. 4, 2022, pág. 3.

trato de favor" que se da a quién ha dejado de ingresar al fisco en una actuación que, por su gravedad y cuantía, merecen un mayor reproche[446]. Objetivo que, como veremos en el desarrollo de este capítulo de nuestra investigación, no es el que realmente se consigue con la reforma llevada a cabo.

Debemos comenzar señalando que, como se ha analizado, una vez apreciados indicios de delito en el curso del procedimiento inspector, se deben continuar las actuaciones de inspección hasta finalizar con la liquidación de la deuda, a ser posible segregando sus elementos en una cuota vinculada a delito y una cuota no vinculada a delito. Mientras que la segunda continuará su tramitación por el procedimiento habitual de recaudación previsto en el Capítulo V del Título III de la Ley General Tributaria, la primera –la liquidación vinculada- se remitirá, junto con el tanto de culpa, a la sede jurisdiccional penal, donde, durante el curso del oportuno proceso judicial, se podrá, tras la admisión a trámite de la denuncia o querella, continuar el procedimiento de recaudación de dicha deuda vinculada con la aplicación de las normas contenidas en el Título VI de la Ley General Tributaria[447]. Dicha ejecución se llevará a cabo salvo que el Juez

[446] No debemos olvidar que, con anterioridad a la reforma operada en la Ley General Tributaria en 2015, en la práctica administrativa, la remisión del expediente a delito suponía la paralización también del procedimiento inspector y de la liquidación administrativa; la regla era, pues, la paralización de las actuaciones ante indicios de un presunto delito contra la Hacienda Pública. Y tal era el proceder en la medida en que se consideraba que la cuota, bien como elemento del tipo, bien como condición objetiva de punibilidad, debía determinarse por el juez penal, que era al que le correspondía exclusivamente determinar la responsabilidad civil derivada del delito, que antes de que se pudieran continuar las actuaciones, recogía la cuantía de la deuda tributaria defraudada. Actualmente, ya superado el sistema de paralización de actuaciones, no solo debe continuar el procedimiento inspector ante indicios de delito y hasta finalizar con liquidación, a ser posible, y como hemos visto, segregada en dos cuotas, vinculada y no vinculada a delito, sino que, además, debe continuarse el procedimiento de recaudación, como también se ha señalado, que discurrirá en paralelo al proceso penal. En este sentido, nos remitimos al trabajo de DE JUAN CASADEVALL, J., "Actuaciones y procedimientos tributarios en supuestos de delito contra la Hacienda Pública: crónica de una reforma anunciada", *op. cit.*, pág. 3.

[447] Artículo 255 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

de lo penal adopte, como hemos señalado y se desarrollará a continuación, como medida cautelar la suspensión.

En este punto, debemos atender a las diferencias en cuanto a la tramitación de la liquidación vinculada a delito respecto de la tramitación de la liquidación no vinculada; y es que, en este caso la suspensión de la liquidación vinculada a delito podrá acordarla o no el Juez penal como medida cautelar, pudiéndose solicitar la adopción de esta medida una vez se encuentre la deuda en período voluntario de pago tras la admisión a trámite de la denuncia o querella. Con la particularidad de que, siendo la Administración Tributaria la encargada de ejecutar el procedimiento de recaudación de la liquidación vinculada a delito, es el Juez penal quien se va a pronunciar sobre su suspensión. Al contrario que ocurre con las deudas tributarias habituales, en las cuales, la solicitud de suspensión se dirige al propio órgano de recaudación que está ejecutando la deuda.

Es tras la admisión a trámite de la denuncia o querella cuando se inicia, por tanto, el período voluntario de pago del artículo 62.2 de la Ley General Tributaria[448]; y en este caso, puede ocurrir que, solicitada la suspensión como medida cautelar al Juez de lo penal, éste aún no se haya pronunciado acerca de su concesión o no cuando finalice el período voluntario de pago, que trae consecuentemente el inicio del período ejecutivo y la liquidación del recargo ejecutivo, activándose toda la vía ejecutiva del procedimiento de recaudación. En aras de paliar estos efectos que traen consigo las dilaciones en sede judicial, el Tribunal Supremo[449] ya se manifestó al respecto de que se adopta de forma previa

[448] En este sentido, se puede consultar BAÑERES DE FRUTOS, M., "La naturaleza de la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública a la luz de la reforma operada por la Ley 34/2015" *op. cit.*, pág. 14.

[449] En sentencia del Tribunal Supremo de 28 de abril de 2014, número de recurso 4900/2011, no relacionada con la liquidación vinculada a delito y que viene a poner de manifiesto la

la suspensión cautelar como medida previa al pronunciamiento sobre la solicitud de suspensión, como medida cautelar propiamente dicha, a los efectos de evitar el inicio del período ejecutivo antes de que se pronuncie el órgano competente, que en este caso será el Juez de lo penal. Esta casuística es propia de la peculiaridad antes anunciada del inicio tardío del período voluntario de pago de la liquidación vinculada a delito y su ejecución paralela al proceso penal; por el contrario, en las deudas tributarias no vinculadas o convencionales, como acabamos de señalar, finalizado el período voluntario, se inicia el ejecutivo, salvo que en voluntaria se haya solicitado la suspensión, que debe resolver, en su primera fase, el órgano de recaudación y no un Juez.

El hecho de que la ejecutividad de la liquidación vinculada a delito se haga depender de la admisión a trámite de la denuncia o querella puede hacer parecer, en un primer momento, que se está garantizando que el órgano jurisdiccional haga un primer juicio de indicios delictivos que le lleven a admitir dicha denuncia o querella y llevarnos a pensar en una doble garantía de revisión de la liquidación vinculada antes de su ejecutoriedad. Sin embargo, debemos poner de manifiesto que, en el momento en que el Juez de lo penal ordena la admisión a trámite de la denuncia o querella, no tiene el mismo nivel de conocimiento sobre los hechos que el órgano inspector, sencillamente porque mientras que el segundo ha llevado a cabo todo un procedimiento instructor en sede administrativa, el Juez penal, con los datos e información que le remita éste, únicamente alcanzará a decidir si apertura o no un proceso penal por considerar que los hechos revisten la naturaleza de delictivos. De lo que resulta patente *"la*

imposibilidad de iniciar el período ejecutivo si está solicita la suspensión de la deuda en período voluntario de pago, manteniéndose la suspensión cautelar de la deuda hasta lograr el pronunciamiento que acuerde o no dicha suspensión. Posteriormente, se vuelve a pronunciar el Alto Tribunal en semejantes términos en la sentencia de 27 de febrero de 2018.

disparidad de conocimiento que en dicho iter procesal posee el Juez penal con relación al dominio del hecho delictivo con que cuenta la Administración denunciante" [450].

Lo que parece claro es que el momento de la admisión a trámite de la denuncia o querella no es el momento oportuno para que el Juez penal pueda decidir, con verdadero conocimiento del tipo y de los hechos, sobre la ejecutoriedad de la liquidación vinculada antes de que se dilucide el proceso penal[451]. Y pensamos así en la medida en que, como hemos denunciado anteriormente, uno de los grandes problemas que se dan en este nuevo sistema implementado por el Título VI y que se viene arrastrando ya de los anteriores sistemas, continúa acentuándose en este momento en que tras indicios de delito no se paralizan las actuaciones, pues esto traía causa de la instrucción que se realiza de forma previa y al completo en sede administrativa, de modo que, con el volcado de documentación que se lleva a cabo en la vía judicial, la instrucción, que debería llevarse a cabo en sede penal, ya ha sido realizada[452].

Como ya ha tenido ocasión de manifestar el Tribunal Consitucional "*el ejercicio de la acción penal no comporta, en el marco del artículo 24.1 CE, un derecho incondicionado a la apertura y plena sustantación del proceso penal, sino solo a obtener*

[450] GARCÍA DÍEZ, C., "Algunas dudas sobre la constitucionalidad del vigente modelo del «tanto de culpa» en los supuestos de delitos contra la Hacienda Pública", *op. cit.,* pág. 18.

[451] Y ello se debe a cómo se desarrollan los procedimientos de inspección y el proceso penal en la realidad práctica, concretamente, "*parece claro que esta fase inicial el Juez penal poca labor de control jurisdiccional real puede llevar a cabo al menos hasta el momento que haya tenido tiempo de formarse un mínimo criterio, máxime tratándose de delitos tan complejos en donde lo penal y tributario se encuentran tan estrechamente entrelazados. Sólo cuando llegue ese momento (que, desde luego, no debería ser el de la admisión a trámite de la denuncia o querella), el Juez penal estará en disposición de decidir sobre la ejecutoriedad de la liquidación vinculada a delito en los términos del artículo 305.5". Ibidem,* pág. 19.

[452] Nos remitimos en este sentido a lo analizado en el Capítulo I del presente trabajo, así como al estudio de LÓPEZ MARTÍNEZ, J., "Problemas pendientes en las relaciones entre la regularización tributaria y el proceso penal a la luz de la reforma de la Ley General Tributaria", *op. cit.*, 2016.

en la fase instructora un pronunciamiento judicial motivado sobre la calificación jurídica que merecen los hechos, expresando las razones por las que se inadmite su tramitación, o bien se acuerda posteriormente el sobreseimiento y archivo de las actuaciones"[453]. Es decir, que el que se remita el tanto de culpa junto con la liquidación vinculada a delito a modo de denuncia o querella y se admita ésta dando apertura al proceso penal propiamente dicho no es indicativo de que el proceso judicial vaya a finalizar con una sentencia condenatoria de la que resulte la existencia del delito, motivo por el cual, entre otras razones atendidas y que se analizarán, no se debería ligar la ejecutoriedad de la liquidación vinculada a la admisión a trámite de la denuncia o querella, puesto que en la realidad práctica el Juez penal -que decide sobre esa admisión- aún no ha tenido conocimiento completo de los hechos, tan solo de si estos revisten indicios de delito, y mucho menos de la adecuación del acto administrativo de liquidación, a cuya cuantificación, con posterioridad, se deberá ajustar-.

Es más, resulta aun más grave el hacer depender esa ejecutividad de la admisión de la denuncia si partimos de la base en que los motivos por los que se inadmite la apertura de un procedimiento y, en consecuencia la denuncia o querella, únicamente son razones en las que la denuncia sea falsa o los hechos no revistan los caracteres de un delito[454]. Por tanto, en la mayoría de los casos en los cuales se dicte la liquidación vinculada y se remita ésta a modo de tanto de culpa, en la medida en que el primer elemento -cuantitativo- del delito se va a cumplir, en prácticamente la totalidad de los casos se va a admitir a trámite la denuncia.

[453] Sentencia del Tribunal Constitucional 12/2006, de 16 de enero de 2006.

[454] Tal y como se dispone en el artículo 269 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, según el cual "*formalizada que sea la denuncia, se procederá o mandará proceder inmediatamente por el Juez o funcionario a quien se hiciese a la comprobación del hecho denunciado, salvo que éste no revistiere carácter de delito, o que la denuncia fuere manifiestamente falsa. En cualquiera de estos dos casos, el Tribunal o funcionario se abstendrán de todo procedimiento, sin perjuicio de la responsabilidad en que incurran si desestimasen aquélla indebidamente*".

Es en este punto donde debemos destacar que, en nuestro ordenamiento jurídico, se ha construido el procedimiento de recaudación como un procedimiento tributario orientado no a desentrañar tramas ni a calificar hechos[455], sino más bien se ha diseñado como fase posterior a la inspección previa, encuadrándose en un procedimiento de ejecución de lo calificado anteriormente[456]. No obstante, en el supuesto de las liquidaciones vinculadas a delito la particularidad se encuentra en la ejecución de la liquidación, a la cual se procede sin posibilidad de recurrir en vía administrativa esta cuota vinculada a un presunto delito contra la Hacienda Pública[457].

Y esta situación se da en tanto que la liquidación vinculada se torna en un acto administrativo que, por disposición legal, no puede ser objeto de recurso, siendo revisado en sede judicial, pero pudiendo ser ejecutado en vía administrativa de forma previa. Lo que se está poniendo de manifiesto con este proceder es una nueva manifestación exorbitante de la autotutela ejecutiva de la Administración Tributaria, la cual permite la ejecutividad de la deuda aún sin que ésta pueda ser recurrida en vía administrativa. De modo que, como hemos señalado, si el Juez penal no adopta como medida cautelar la suspensión, se procederá a la ejecución de la deuda tras la admisión a trámite de la denuncia o querella[458].

---

[455] Eso ya tiene lugar en el procedimiento de inspección que le precede.

[456] *Vid.* CAYÓN GALIARDO, A., *"La lucha contra el fraude en la Ley 7/2012. El reforzamiento de las facultades en la recaudación"*, *op. cit.*, pág. 5.

[457] En este sentido, para RIBA CIURANA y NICOLAU REIG, "*lo más llamativo de esta regulación es que se consigue con la misma la recaudación inmediata de la liquidación calificada como vinculada a delito, siendo esta la más que evidente indisimulada voluntad de la reforma operada"*. RIBA CIURANA, J. y NICOLAU REIG, N., "El párrafo 5º del artículo 305 CP. La suspensión de la vía ejecutiva en sede administrativa y el derecho a la presunción de inocencia del artículo 24.2 de la CE. Visión práctica", *op. cit.*, pág. 4.

[458] De nuevo, en palabras de RIBA CIURANA y NICOLAU REIG, "*el privilegio de la autotutela ejecutiva de la administración despliega todos sus efectos, y permite que no se paralice la potestad recaudatoria de la*

La Administración, en otra de las manifestaciones de su autotutela ejecutiva, procede a la exacción ejecutiva de la deuda sin que sea posible que dicha liquidación pueda ser impugnada en sede administrativa[459]. De modo que, la no paralización del procedimiento ejecutivo en la propia ejecución de la deuda es la regla general, salvo que el juez de lo penal disponga la suspensión de la ejecución con aportación de garantías.

La autotutela ejecutiva es un privilegio del que goza la Administración Tributaria "*es decir, la capacidad atribuida a todo acto de la Administración cuando se haya dictado respetando un procedimiento y la competencia del órgano administrativo tratando de que su contenido sea llevado a efecto, incluso con la oposición del interesado, por los medios y con los límites que la Ley prevé*"[460]. No obstante, desde nuestra óptica, en la actual referencia de la ejecución de la cuota vinculada al delito, hay un quebrantamiento de esta circunstancia relativa a que se respete el procedimiento, puesto que, de un lado no se ha respetado la posibilidad habitual de revisión de todo recurso administrativo de todo acto de la Administración y,

liquidación, una vez dictada y tras la admisión a trámite de la querella, salvo que el juez penal acuerde la suspensión". En RIBA CIURANA, J. y NICOLAU REIG, N., "El párrafo 5º del artículo 305 CP. La suspensión de la vía ejecutiva en sede administrativa y el derecho a la presunción de inocencia del artículo 24.2 de la CE. Visión práctica", *op. cit.*, págs. 4 y 5.

[459] En este sentido, para DE JUAN CASADEVALL, "*en medida en que el proceso penal no determina la inhinibición del procedimiento administrativo, no desactiva las potestades administrativas hasta que el juez penal determine la existencia de delito, sino que todo lo contrario, la Administración prosigue la exacción ejecutiva de la cuota defraudada por la vía de apremio. No estamos ante una ejecución administrativa de la responsabilidad civil, ni ante el posible auxilio de la ejecución administrativa de la multa penal, sino ante la exacción ejecutiva de una cuota defraudada, que no es otra cosa que responsabilidad civil ex delito, cuando el imputado ni tan siquiera ha sido acusado, ni mucho menos condenado, y que funcionará en paralelo a la jurisdicción penal*". DE JUAN CASADEVALL, J., "Actuaciones y procedimientos tributarios en supuestos de delito contra la Hacienda Pública: crónica de una reforma anunciada", *op. cit.*, pág. 4.

[460] CAYÓN GALIARDO, A., "La ejecutividad de las sanciones tributarias", en *Revista Técnica Tributaria*, número 94, julio-septiembre 2011, pág. 2.

de otro lado, no podemos conocer si el procedimiento se ha llevado a cabo correctamente en la medida en que no se puede proceder a su impugnación y, por ende, a su revisión y supervisión. Esto coloca a la Administración en una situación que, autores como CAYÓN GALIARDO, califican de privilegiada[461]. Además, hemos de tener en cuenta la particularidad que aquí se presenta en cuanto que respecto de la liquidación vinculada la suspensión de esta deuda se solicita y aprueba por el Juez de lo penal en lugar de hacerse en sede de recaudación como ocurre en la liquidación no vinculada.

A pesar de que se deba llevar a cabo posteriormente el necesario ajuste de la liquidación vinculada a lo que se disponga en la sentencia penal, la particularidad en sí no es tanto ese ajuste, sino que la ejecución se ha hecho sin que previamente se pueda cuestionar ese acto administrativo[462]. Por ello, no se trata solo del problema de la diferencia entre lo recaudado y lo que disponga la sentencia, sino de las consecuencias irreparables que se pueden provocar de

[461] En este sentido, continúa el referido autor señalando que *"la ejecución inmediata de un acto administrativo es pues relevante desde la perspectiva del artículo 24.1 CE, ya que si tiene lugar imposibilitando el acceso a la tutela judicial puede suponer la desaparición o pérdida irremediable de los intereses cuya protección se pretende o incluso prejuzgar irreparablemente la decisión final del proceso causando una real indefensión. En consecuencia, el derecho a la tutela se extiende a la pretensión de suspensión de la ejecución de los actos administrativos que deben permitir la impugnación jurisdiccional de su denegación. […] De modo que, el derecho a la tutela judicial efectiva se satisface, pues, facilitando que la ejecutividad pueda ser sometida a la decisión de un tribunal y que éste, con la información y contradicción que resulte menester, resuelva sobre la suspensión".* En CAYÓN GALIARDO, A., "La ejecutividad de las sanciones tributarias", *op. cit.*, pág. 3.

[462] Para RUÍZ GARCÍA, el ajuste posterior de la liquidación vinculada al resultado de la sentencia penal no compensa la situación provocada por la inimpugnabilidad puesto que *"de la redacción literal del artículo 254.1 parece desprenderse que la inimpugnabilidad de la liquidación vinculada a delito se vería compensada con la necesidad de practicar el ajuste que proceda con arreglo a lo que se determine en el proceso penal conforme a lo dispuesto por el artículo 257. Pero la tramitación del proceso penal, y el análisis que en él se efectúe de la liquidación vinculada al delito, no pueden compararse al enjuiciamiento que de la misma se lleve a cabo en la vía contencioso-administrativa."* En RUIZ GARCÍA, J.R., "La denominada liquidación vinculada a delito", *op.cit.*, pág. 22

recaudar la deuda anticipadamente, pudiendo llegar a situaciones irreversibles, en el caso en que se lograra ejecutar la deuda pues, en la mayoría de los supuestos, como veremos, lo que se va a conseguir va a ser la traba de los bienes, con el consecuente incremento de los recargos del período ejecutivo.

Sabemos que, por aplicación del principio de economía procesal, el Juez de lo penal que dictará la sentencia en la que se determine la cuantía objeto del delito, la ejecuta igualmente para recaudar la responsabilidad civil, y ello para que, en virtud de este principio, la víctima no tenga que acudir a un nuevo órgano judicial distinto del que conoció de la acción civil[463]. No obstante, ahora con la liquidación vinculada -y su posibilidad de ejecutar ésta de forma previa a la sentencia-, lo que se está ejecutando no es responsabilidad civil, como expone el legislador, sino una deuda de naturaleza tributaria. Precisamente por ello, debería conocer de su ejecución el juez materialmente competente para ello, que no es otro que el de la jurisdicción contencioso-administrativa.

El hecho de que la disposición adicional décima de la Ley General Tributaria cuando establece que la Administración Tributaria deberá ejecutar en vía de apremio la responsabilidad civil, hable del deber de informar al Juez de lo penal, conlleva que esa ejecución es una obligación que se efectúa a título de mandatario y no en el ejercicio de su autotutela ejecutiva. De este modo "*considerando que el mandato de pago cuyo incumplimiento justifica la iniciación de la*

[463] Como bien indica IGLESIAS CAPELLAS, "*a nuestro modo de ver, el mismo principio de economía procesal que justifica atribuir a un órgano de la jurisdicción penal las funciones propias de un órgano de la jurisdicción civil, explica también que sea la Administración Tributaria la que se encargue de exigir coactivamente el pago de la indemnización que ha sido señalada en la sentencia condenatoria, ya que el Ente Público, en su condición de perjudicado, por el delito, es el principal destinatario de las cantidades que puedan obtenerse como consecuencia de la ejecución forzosa de los bienes del condenado*". En IGLESIAS CAPELLAS, J., "La ejecución administrativa de los delitos contra la Hacienda Pública", *op. cit.*, pág. 112.

vía de apremio no lo ha expedido la Administración Tributaria sino el Juez de lo penal, la ejecutoriedad de la deuda no es administrativa sino jurisdiccional"[464].

Ítem más, sin perjuicio de que en el capítulo siguiente se vaya a tratar de comentar la figura de la responsabilidad civil derivada del delito en particular, debemos recordar que si bien con el anterior sistema la deuda mutaba a una figura de naturaleza distinta, como era la responsabilidad civil, ello se debía a la paralización de las actuaciones de inspección en el momento de la aparición de indicios de delito sin efectuar la cuantificación de la deuda, siendo necesaria dicha cuantificación por el Juez penal, motivo por el cual se producía esa mutación, que es lo que precisamente pretende evitar el legislador eliminando la paralización de actuaciones y haciendo que se continúe hasta liquidar tras la aparición de indicios. Por ello, en la medida en que lo que se ejecuta ahora es un acto administrativo de liquidación, aún con sus particularidades, debemos atender a que se está procediendo a su ejecución sin la posibilidad de que su Juez natural revise y pueda suspender la ejecución de la deuda, y sometiéndose a la única revisión del ajuste posterior a la sentencia dictada por el Juez de lo penal.

a. La cooperación entre distintos órdenes jurisdiccionales en la ejecución de la liquidación vinculada.

i- Las cuestiones prejudiciales.

Resulta precisa, en toda esta actuación diseñada por el Título VI, una extraordinaria labor de coordinación entre la jurisdicción penal y la Administración Tributaria, de modo que, ante una posible falta de pago, la Administración Tributaria pueda actuar contra los bienes del deudor, siempre

[464] IGLESIAS CAPELLAS, J., "La ejecución administrativa de los delitos contra la Hacienda Pública", *op. cit.,* pág. 121.

por delegación judicial, constituyéndose de este modo, la Administración, en una extensión del Juez penal, ante el que debe responder en los casos en los que el interesado se oponga a la ejecución. De la misma forma, y una vez que exista condena por delito contra la Hacienda Pública, el Juez penal recabará el auxilio de la Administración Tributaria quien, si no lo ha hecho ya, exigirá la deuda tributaria liquidada como vinculada y adaptada a los extremos que indique la sentencia condenatoria.

Para IGLESIAS CAPELLAS, si la exacción en este caso está constituida por la deuda tributaria que ha sido objeto de liquidación vinculada en tanto que cuota defraudada por el presunto autor del delito, en el momento en que sea condenado éste, esa exacción ejecutiva, que comprenderá la deuda y los intereses de demora que la falta de pago ha generado, se deberán recabar por la vía administrativa del procedimiento de recaudación tributaria[465]. De esta forma, lo que pretende el legislador es incluir en el procedimiento administrativo de recaudación las deudas que tienen su origen en una liquidación vinculada y que, posteriormente, son confirmadas por la sentencia penal que determina la responsabilidad civil y que no han sido ingresadas voluntariamente. Para ello, como venimos señalando, habrá que instrumentar los cauces de cooperación entre ambos poderes del Estado y establecer un puente por el cual un órgano administrativo proceda a ejecutar el resultado de una sentencia penal que previamente ha cuantificado otro órgano administrativo y frente al que, a su vez, no se puede dirigir el sujeto pasivo para impugnar.

En cuanto a este razonamiento, ya el Consejo General del Poder Judicial se posicionaba en contra de la posibilidad de recaudar, por la vía de apremio, la deuda tributaria vinculada en tanto que se tramita el proceso penal puesto que se estaría tratando de ejecutar anticipadamente la pena y esto no tiene cabida en

[465] IGLESIAS CAPELLAS, J., "La ejecución administrativa de los delitos contra la Hacienda Pública", *op. cit.,* pág. 118.

el Derecho penal. Parece no tener en cuenta en este caso el Consejo General del Poder Judicial que lo que se recauda no es la responsabilidad civil derivada del delito -ésta aún no existe-, lo que sí existe y se está recaudando es una deuda tributaria, que ya ha sido cuantificada, con la particularidad -que *a posteriori* puede tornarse problemática- de que esa deuda se debe ajustar al resultado de la sentencia penal[466]. Manifiesta el Consejo, además, que se puede caer en la problemática de que unos hechos pueden existir y dejar de existir para unos órganos y otros[467], sin tener en cuenta que esta supuesta problemática no tiene aquí especial incidencia en la medida en que uno de ellos es un órgano administrativo y el otro es un órgano judicial y, sucede con frecuencia, que ambos deben pronunciarse acerca de cuestiones distintas atenientes a un mismo hecho principalmente por la diferente normativa en que uno y otro se basan.

Además de las formas que se plantean y se tornan necesarias en materia de delitos contra la Hacienda Pública y que hacen precisa una estrecha colaboración entre los distintos órdenes jurisdiccionales que operan[468], vamos a analizar la figura de las cuestiones prejudiciales como forma de colaboración entre los distintos órdenes. Para ello, antes de nada, debemos señalar que las cuestiones prejudiciales, en esta figura delictiva, son aquellas que surgen en el marco del proceso penal y que se deben remitir al Juez de lo contencioso administrativo a fin de que las resuelva, suspendiendo el curso del proceso penal hasta obtener ese pronunciamiento del Juez de lo contencioso administrativo.

[466] Informe del Consejo General del Poder Judicial al Proyecto de Reforma de la Ley General Tributaria, pág. 9.

[467] En este mismo capítulo de nuestra investigación se va a dedicar un apartado al estudio de la problemática que supone el temor a la doble verdad que manifiesta el legislador.

[468] El orden jurisdiccional penal y el de lo contencioso administrativo.

Concretamente, las cuestiones prejudiciales administrativas en el proceso judicial penal se regulan en los artículos 3 y 4 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal[469].

Y es en este análisis de la figura de las cuestiones prejudiciales donde vamos a estudiar la posibilidad de que la liquidación vinculada a delito sea una *cuestión prejudicial administrativa*[470] en sí misma ya que un órgano de naturaleza administrativa estaría cuantificando una deuda tributaria que puede ser objeto de delito. Sin olvidar que la Administración Tributaria cuantifica una deuda tributaria y el Juez penal determina la existencia o no de un delito contra la Hacienda Pública.

Cabría plantearse, dada la inimpugnabilidad de la liquidación vinculada, que el Juez penal pueda remitir las cuestiones prejudiciales a fin de que el Juez de lo contencioso administrativo se pronuncie en relación a la adecuación a Derecho de la liquidación vinculada, haciendo uso de lo establecido en el artículo

[469] Disponen dichos preceptos que: "*Artículo 3. Por regla general, la competencia de los Tribunales encargados de la justicia penal se extiende a resolver, para sólo el efecto de la represión, las cuestiones civiles y administrativas prejudiciales propuestas con motivo de los hechos perseguidos, cuando tales cuestiones aparezcan tan íntimamente ligadas al hecho punible que sea racionalmente imposible su separación.*
Artículo 4. Sin embargo, si la cuestión prejudicial fuese determinante de la culpabilidad o de la inocencia, el Tribunal de lo criminal suspenderá el procedimiento hasta la resolución de aquélla por quien corresponda; pero puede fijar un plazo, que no exceda de dos meses, para que las partes acudan al Juez o Tribunal civil o contencioso-administrativo competente.
Pasado el plazo sin que el interesado acredite haberlo utilizado, el Secretario judicial, mediante diligencia, alzará la suspensión y continuará el procedimiento.
En estos juicios será parte el Ministerio Fiscal."

[470] Y ello en la medida en que las cuestiones prejudiciales, según la Ley Orgánica del Poder Judicial, son aquellos interrogantes que debe resolver otra jurisdicción distinta a la que está conociendo de un asunto -o en ocasiones la misma-, antes de continuar con el curso del procedimiento.

4 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal[471], puesto que el cauce de dicha liquidación va a estar íntimamente ligada a la existencia o no de delito contra la Hacienda Pública, y la competencia para determinar dicha validez no es del Juez penal, sino del Juez de lo contencioso[472].

En este sentido, parece lógico que la liquidación vinculada pudiera ser entendida más como una cuestión prejudicial, siendo deseable que, por este procedimiento, se pudiera someter por el Juez penal, como cuestión prejudicial al Juez de lo contencioso administrativo, a fin de que éste se pronunciara acerca de la adecuación a Derecho de ese acto administrativo de liquidación. De este modo, lograríamos que el Juez penal se pronunciara sobre aquello que es competente, como es la existencia o no de delito, mientras que el Juez de lo contencioso se manifestara en relación a la adecuación a Derecho de la liquidación. No quedaría, a su vez, sometida la liquidación al resultado de la sentencia penal, pues dicha liquidación ya sí habría adquirido firmeza en sede administrativa, al haberse revisado por su Juez competente, pudiendo ser ejecutada sin posteriores problemas de adecuación al resultado de la sentencia y sin haber impedido su conocimiento a su Juez natural.

[471] En relación a este precepto, habrá que atender igualmente a lo dispuesto en el artículo 3 de la misma norma, para entender que los jueces penales deberán remitir las cuestiones prejudiciales y no resolverlas por sí mismos cuando estas cuestiones sean determinantes de la culpabilidad del delito a enjuiciar.

[472] En estos términos viene a manifestarse RUÍZ GARCÍA para quién, "*Una vez establecida la inimpugnabilidad en vía administrativa y contenciosa de la liquidación vinculada a delito, cabe plantear si el juez penal puede hacer uso de la facultad prevista por el artículo 4 de la LECrim. y, en consecuencia, permitir que la cuestión prejudicial sea resuelta por el órgano de lo contencioso. En una gran parte de los procesos penales por delito contra la Hacienda Pública la cuestión prejudicial de naturaleza administrativo-tributaria será determinante de la culpabilidad o la inocencia. Por lo tanto, el juez penal podrá optar en tales casos entre aplicar la regla general prevista en el artículo 3 de la ley últimamente citada, y en consecuencia resolver por sí mismo la cuestión prejudicial tributaria, o hacer uso de la facultad reconocida en el ya citado artículo 4 y, por lo tanto, suspender el procedimiento hasta que la cuestión sea resuelta por el órgano de lo contencioso.*" En RUIZ GARCÍA, J.R., "La denominada liquidación vinculada a delito", *op. cit.*, pág. 23.

Y es que, en caso de ser una cuestión prejudicial, se estaría salvando la ejecutividad de una liquidación que se ha determinado irrecurrible, de modo que, sin esa cuestión prejudicial se estaría ejecutando una deuda tributaria sin haberse posibilitado su recurso y habiendo impedido el conocimiento de la deuda por su Juez natural. Esto que se lograría con la cuestión prejudicial en el momento en que, una vez admitida la denuncia o querella, en lugar de llevar a este punto el inicio del período voluntario de pago, se retrasaría éste hasta el pronunciamiento por el Juez de lo contencioso-administrativo acerca de la validez de la liquidación vinculada, quien no se pronunciaría en modo alguno sobre la existencia o no de delito[473] sino que se trata de manifestar la adecuación a Derecho de una deuda tributaria, con independencia de que ésta esté vinculada a un delito. Y, tras ese pronunciamiento del Juez de lo contencioso-administrativo, podría iniciarse el período voluntario de pago y proceder a la recaudación de la deuda sin el temor del posterior ajuste al resultado de la sentencia penal y sin la necesidad de ver impedida la ejecución tras la traba de los bienes.

Realmente, con la regulación contenida en el Título VI de la Ley General Tributaria se favorece el uso de la cuestión prejudicial por el Juez penal puesto que, en la anterior regulación, el hecho de que no existiera una liquidación en el momento en que el Juez penal estaba enjuiciando la existencia del presunto delito impedía hacer uso de esta figura puesto que no había objeto que remitir al Juez de lo contencioso-administrativo. Sin embargo, "*con el nuevo régimen, la existencia de un acto de liquidación elimina el citado obstáculo y, en consecuencia, facilita la aplicación de la figura de la cuestión prejudicial devolutiva*"[474]. Es más, incluso parece aumentar la relevancia de esta posibilidad si tenemos en cuenta que del sentido de la norma se desprende que si en el proceso penal se aprecia la ausencia de

[473] Pues esto realmente es competencia del Juez de lo penal.

[474] RUIZ GARCÍA, J.R., "La denominada liquidación vinculada a delito", *op.cit.*, pág. 23.

delito por inexistencia de la obligación tributaria[475] se absolvería en sentencia; parece más lógico que, si con carácter previo al pronunciamiento judicial se pudiera pronunciar el Juez de lo contencioso sobre esa inexistencia de la obligación tributaria se estaría ahorrando todo el proceso judicial penal y las dilaciones que éste conlleva.

Sin embargo, para entender el sentido de la norma es preciso analizarla en su conjunto y, para autores como RUÍZ GARCÍA, la inimpuganibilidad preceptuada en el artículo 254 de la Ley General Tributaria parece contradecir el fin perseguido por la cuestión prejudicial, que no deja de ser que la liquidación vinculada se recurra a su Juez natural[476].

No obstante, no pensamos que la finalidad sea que el Juez no conozca de la liquidación vinculada como cuestión prejudicial, pues esto, al igual que el recurso, se podría haber imposibilitado de forma expresa. Entendemos pues que es una opción más por la que puede optar el legislador y que no contradice la intención de impedir el recurso, que lo único que persigue es que no se dilaten las actuaciones. Hay que tener en cuenta que temporalmente resulta bastante

[475] Según dispone la letra b) del apartado 2 del artículo 257 de la Ley General Tributaria.

[476] Señala este autor que "*podría por ello entenderse que, cuando el artículo 254.1 dispone que corresponde al juez penal determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública, en puridad le está atribuyendo esta facultad en exclusiva, y por lo tanto pretende impedir que dicha facultad pueda ser también ejercitada por otros órganos, y en especial los órganos de lo contencioso-administrativo. Pero una interpretación como la expuesta es demasiado endeble; si el legislador pretendía que en los delitos contra la Hacienda Pública el juez penal no pueda hacer uso de la facultad reconocida en el artículo 4 de la LECrim. debía haberlo expresado así con toda claridad; se puede comprender que los redactores de la ley no hayan querido modificar el régimen general de las cuestiones prejudiciales tal y como aparece regulado en los artículos 3 y siguientes de la LECrim., introduciendo una norma específica para el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública; pero la seguridad jurídica reclama claridad en las normas; por lo tanto, en ausencia de una norma expresa que disponga lo contrario, se debe concluir que el artículo 4 de la LECrim. resulta también aplicable en los procesos por delito contra la Hacienda Pública*". En RUIZ GARCÍA, J.R., "La denominada liquidación vinculada a delito", *op.cit.*, pág. 24.

distinto el que se pueda recurrir una liquidación en sede administrativa, después económico-administrativa y finalmente en el contencioso-administrativo, con los plazos tan dilatados que ello supone, a que se pueda pronunciar directamente el Juez de lo contencioso por remisión expresa del Juez de lo penal acerca de la validez de la liquidación.

Como también manifiesta el citado autor, si atendemos a lo dispuesto en la disposición adicional décima de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa[477], no podría remitirse la liquidación vinculada a delito como cuestión prejudicial en la medida en que el Juez de lo contencioso no tendría competencia para conocer de las actuaciones delictivas[478]. Sin embargo, desde

[477] Establece la Disposición Adicional décima de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa que: "*Disposición adicional décima. Delitos contra la Hacienda pública.*

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 3.a) de esta Ley, no corresponde al orden jurisdiccional contencioso-administrativo conocer de las pretensiones que se deduzcan respecto de las actuaciones tributarias vinculadas a delitos contra la Hacienda Pública que se dicten al amparo del Título VI de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, salvo lo previsto en los artículos 256 y 258.3 de la misma.

Una vez iniciado el correspondiente proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, tampoco corresponderá al orden jurisdiccional contencioso-administrativo conocer de las pretensiones que se deduzcan respecto de las medidas cautelares adoptadas al amparo del artículo 81 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

[478] Manifiesta RUÍZ GARCÍA que "*mayor importancia cabe atribuir a este respecto a la nueva disposición adicional décima de la Ley de lo contencioso-administrativo, ya citada supra, que priva a los órganos de lo contencioso-administrativo de la facultad de juzgar los recursos que pudieran interponerse contra los actos administrativos vinculados a los delitos contra la Hacienda Pública. Por lo tanto, la cuestión prejudicial de naturaleza tributaria determinante de la culpabilidad o de la inocencia, a que se refiere el artículo 4 de la LECrim., no podrá ser resuelta por el órgano de lo contencioso, y en consecuencia el juez penal deberá resolver por sí mismo dicha cuestión y no podrá hacer uso de la facultad que le reconoce el citado artículo 4 de la LECrim. La nueva disposición adicional décima de la Ley de lo contencioso mantiene en apariencia intacto el régimen general de la cuestión prejudicial, tal y como está regulado por los artículos 3 y siguientes de la LECrim., pero priva de eficacia al artículo 4 de la citada ley cuando se trata del delito contra la Hacienda Pública.*" En RUIZ GARCÍA, J.R., "La denominada liquidación vinculada a delito", *op. cit.*, págs. 24 y 25.

nuestra óptica, entendemos que, al ser la liquidación vinculada una deuda tributaria ya cuantificada por un órgano de la Administración Tributaria, a pesar de su vinculación al delito, tiene naturaleza administrativa en cuanto a que es un acto administrativo de liquidación y, precisamente por ello, debería poder pronunciarse el Juez de lo contencioso-administrativo acerca de su validez.

A pesar de ello, si atendemos a la literalidad Disposición Adicional Décima de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, esto limita a dicha jurisdicción el conocer "*de las pretensiones que se deduzcan respecto de las actuaciones tributarias vinculadas a delitos contra la Hacienda Pública que se dicten al amparo del Título VI de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*"[479]. Parece el legislador querer evitar el conocimiento del Juez de lo contencioso-administrativo de todas las actuaciones dictadas al amparo de lo dispuesto en el Título VI[480].

Pese a esto, no puede obviarse que estamos ante una deuda tributaria liquidada por un órgano de inspección y ligada al resultado del proceso penal, motivo por el que seguimos pensando que, si bien se pretende impedir por el legislador el recurso al Juez de lo contencioso-administrativo para evitar el doble pronunciamiento jurisdiccional y las dilaciones en cuanto al proceso judicial contencioso-administrativo, no se puede evitar que, si el Juez de lo penal no es competente para analizar la adecuación a Derecho de la liquidación y esta cuestión es determinante para juzgar la existencia de delito o no, debe poder remitir dicha cuestión prejudicial a su órgano competente, que no es otro que el Juez natural o de lo contencioso-administrativo.

[479] Disposición Adicional décima de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

[480] Salvo los motivos de oposición a la liquidación vinculada a delito y los recursos frente al acuerdo de declaración de responsabilidad.

Coincidimos plenamente con el citado autor cuando concluye señalando que las normas reguladoras del delito contra la Hacienda Pública constituyen normas penales en blanco, queriendo ello decir que en el caso en que se analice un delito fiscal, la normativa penal debe completarse haciendo uso de los dispuesto en la norma tributaria. Por ello, que se planteen cuestiones prejudiciales devolutivas al respecto de las liquidaciones vinculadas a delito es lo más adecuado en la medida en que la norma fiscal reviste una especial complejidad que requiere del conocimiento y especialidad de los Jueces de lo contencioso-administrativo, quiénes realmente podrán determinar la adecuación a derecho de la liquidación vinculada en tanto que acto administrativo de naturaleza tributaria[481].

Si atendemos además a lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, entendemos que se pretende salvar dicho recurso a la jurisdicción contenciosa como forma de evitar la dilación de las actuaciones por los recursos habituales de una liquidación tributaria, pero creemos que, iniciado el proceso penal, como señala la Disposición Adicional Décima de la Ley de la Jurisdicción de lo Contencioso-Administrativo, se excluye expresamente la posibilidad que permite al Juez de lo contencioso conocer de las medidas cautelares. Precisamente es iniciado el proceso penal cuando se puede remitir las cuestiones prejudiciales al Juez de lo contencioso y lograr de este un pronunciamiento sobre la liquidación vinculada que permita ejecutarla con toda garantía mientras transcurre el proceso penal, con lo cual, si bien parece la intención del legislador evitar la posibilidad de que el Juez de lo contencioso-administrativo se pronuncie acerca de la liquidación vinculada a delito y su validez, habría que cuestionar seriamente que a través de esta disposición se esté evitando dicho conocimiento a través de la figura de las cuestiones prejudiciales.

[481] *Vid.* RUIZ GARCÍA, J.R., "La denominada liquidación vinculada a delito", *op. cit.*, pág. 25.

La remisión a esta figura de las cuestiones prejudiciales se puede constituir en la posibilidad más adecuada de que, siendo irrecurrible la deuda en aras de evitar dilaciones del procedimiento de recaudación, se pueda ejecutar -hasta el final y sin necesidad de paralizarse ante la imposibilidad de ejecutar los bienes embargados[482]-, conozca de ella su Juez natural y se ejecute con todas las garantías y sin necesidad de hacerla depender del resultado del proceso penal.

Hay que atender conjuntamente a lo que disponen los artículos 3 y 4 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal en lo relativo a las cuestiones prejudiciales. Y en este caso, por la especialidad expuesta anteriormente, así como la complejidad de la normativa fiscal, es preciso que el Juez de lo contencioso se pronuncie validando la liquidación vinculada, lo que va a dotar de mayor garantía el proceso de recaudación. Y es determinante ese pronunciamiento previo en la medida en que se trata de cuestiones que se deben resolver antes de determinar la existencia o no del delito contra la Hacienda Pública, suspendiendo el Juez penal sus actuaciones hasta que no se manifieste el Juez de lo contencioso-administrativo respondiendo a la cuestión prejudicial planteada[483].

Remitida por el Juez penal la cuestión prejudicial, atendiendo a estos artículos debemos entender que nos encontramos ante un supuesto por el cuál,

[482] Imposibilidad de que se ejecuten los bienes que han sido objeto de embargo que estudiaremos en un punto posterior del presente capítulo de nuestra investigación.

[483] En estos términos se pronuncia IGLESIAS CAPELLAS para señalar que, "*sin embargo, en el artículo 4 de la LECrim se establece una regla especial en virtud de la cual, si la cuestión prejudicial fuese determinante de la culpabilidad o la inocencia del imputado, el Tribunal suspenderá el procedimiento penal hasta la resolución de aquella por el órgano correspondiente a la Jurisdicción que resulte competente por razón de la materia. Se trata de la denominada prejudicialidad devolutiva que, aplicada al proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, determina que sea un Juez de lo contencioso administrativo quien resuelva la cuestión prejudicial que pueda plantearse para establecer si se ha producido (o no) el incumplimiento tributario denunciado por la Administración*". En IGLESIAS CAPELLAS, J., *Efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios de liquidación y recaudación,* Tesis Doctoral, Universidad Autónoma de Barcelona, 2013.

en virtud de lo preceptuado en el artículo 4 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal se debe plantear una cuestión prejudicial devolutiva para poder continuar el proceso, al ser esta una cuestión determinante de la culpabilidad o la inocencia y, por ende, de la continuación del proceso penal por delito fiscal, pues parece claro que si la deuda tributaria no existe no puede existir el delito contra la Hacienda Pública.

ii- Los incidentes de ejecución.

Sin perjuicio del estudio en mayor detalle que se va a realizar al respecto de los incidentes de ejecución que se pueden producir cuando se va a ejecutar la sentencia, aspecto que será comentado al hilo del análisis del apartado relativo a la ejecución de sentencias que se va a analizar en el siguiente capítulo, en este punto se van a poner de manifiesto las interrelaciones que resultan necesarias entre los distintos órdenes jurisdiccionales que nos ocupan y que, una vez más, se van a poner de relieve cuando se vaya a ejecutar la liquidación vinculada una vez dictada la sentencia.

Debemos señalar en primer lugar que la mayoría de los pronunciamientos judiciales constituyen sentencias meramente declarativas[484]. En el supuesto de los delitos contra la Hacienda Pública una sentencia declarativa sería aquella en

[484] Sentencias que están limitadas únicamente al reconocimiento de un derecho subjetivo y que, en palabras del Tribunal Supremo, son sentencias en las que *"la acción meramente declarativa no debe pretender el pago de cantidad o prestación alguna, pronunciamiento que solo correspondería a una acción de condena. Tampoco cabe ejecución de una sentencia meramente declarativa"* en la medida en que, como señalamos, tan solo declara o reconoce un derecho. *Vid.,* por todas, Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de junio de 2013, recurso número 686/2011. El artículo 521 de la Ley de Enjuiciamiento civil, relativo a las sentencias meramente declarativas y a las sentencias constitutivas establece en su apartado uno que no se despachará la ejecución de ninguno de los dos tipos de sentencias, declarativas y constitutivas.

la que el Juez penal determina la existencia del delito, fijando una condena y la determinación de una responsabilidad civil, que para ser ejecutada precisaría de un procedimiento de ejecución de sentencia. Procedimiento este por medio del cual, en vía ejecutiva, se recaudaría la responsabilidad civil derivada del delito[485].

En los supuestos en que se va a ejecutar una liquidación vinculada nos encontramos ante deudas tributarias en las cuales la Administración hace gala de su autotutela declarativa y ejecutiva, pues se puede ejecutar estas liquidaciones sin permitir su recurso a su Juez natural y mientras aún pende sobre ellas el resultado del proceso penal, al que deberán ajustarse. Y, en tanto que son actos directamente ejecutables, pueden surgir en este punto los incidentes de ejecución[486], que son cuestiones incidentales que, siendo distintas a las cuestiones que se plantean en el curso del proceso judicial, se ponen de manifiesto a la hora de ejecutar en este caso la liquidación vinculada.

Al igual que pueden surgir del propio procedimiento de recaudación cuando se ejecuta una deuda tributaria no vinculada a ningún delito, al ejecutar las liquidaciones vinculadas pueden surgir cuestiones o incidentes de ejecución que, en este caso, se deben plantear al Juez de lo penal que está conociendo del presunto delito contra la Hacienda Pública. Es decir, dictada la liquidación vinculada a delito y admitida la denuncia o querella, se va a proceder a la ejecución de dicha liquidación, sin embargo, y en la medida en que las liquidaciones vinculadas a delito no son objeto de revisión en vía administrativa,

[485] Tal y como establece la Disposición adicional décima de la Ley General Tributaria, en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública la responsabilidad civil que se fije comprenderá el importe de la deuda que no se ha podido liquidar por la Administración Tributaria y se exigirá por la vía de apremio.

[486] En concreto "*el incidente de ejecución es el incidente para la tramitación de todas las cuestiones que, sin contrariar el contenido del fallo, se planteen y guarden relación con la ejecución de la sentencia*". Definición de Alberto Palomar y Javier Fuertes, en el artículo "El incidente de ejecución" en la base de datos Vlex.

puede pronunciarse el Juez penal, como incidente de ejecución del propio procedimiento de recaudación, acerca de la procedencia de ejecutar dicha liquidación.

No obstante, a nuestro parecer, es cuanto menos curioso, que se de la posibilidad al juez penal de pronunciarse acerca de estos incidentes de ejecución antes incluso de que se haya dictado la sentencia condenatoria por delito fiscal. Y ello en la medida en que, como se ha analizado, el período voluntario de pago se inicia tras admitir a trámite la denuncia o querella, teniendo una duración de un período voluntario de pago habitual con los plazos del artículo 62.2 de la Ley General Tributaria e iniciándose entonces el período ejecutivo. En este punto, en que la deuda se encuentra en vía ejecutiva y se pueden plantear estos incidentes, el Juez penal aún no tendrá pleno conocimiento de los hechos en su conjunto, menos aún de lo que reviste la liquidación y su ejecución cuando, como hemos visto, consideramos más oportuno que se pudiera pronunciar el Juez de lo contencioso-administrativo, en este caso para los incidentes de ejecución, además de para las cuestiones prejudiciales que vimos en el apartado inmediatamente anterior.

Es decir, se está procediendo a adelantar la recaudación a la determinación de la existencia del delito, remitiendo al juez penal el propio incidente de ejecución de la liquidación para que se pronuncie sobre éste, con anterioridad a haberse pronunciado acerca de la existencia o no del presunto delito. Es decir, se tiene que pronunciar el Juez penal, con la incoherencia que plantea que sea un Juez de lo penal quien se pronuncie sobre la ejecución de una deuda, antes incluso de entrar a conocer sobre la existencia del delito, que es realmente la competencia del Juez de lo penal.

Por el contrario, se puede dar la situación inversa al respecto de este tipo de cuestiones, y es que, en los supuestos en los que se resuelve el proceso penal por medio de sentencia absolutoria o por un auto de sobreseimiento, en virtud

de lo dispuesto en el artículo 257.2 de la Ley General Tributaria se deben retrotraer las actuaciones al procedimiento inspector, concretamente al momento anterior a dictar la liquidación vinculada. En dicho supuesto, se continuarán desde ese punto las actuaciones de inspección, finalizando la oportuna regularización con su inclusión en un acta que, esta vez sí, será sometida al régimen ordinario de revisión en vía administrativa y, posteriormente, contencioso-administrativa, momento en que, para GARCÍA DÍEZ, habría que plantearse "*si el mecanismo de control más oportuno debería ser el incidente de ejecución ante el Tribunal sentenciador*"[487]. Y no compartimos esta opinión en el sentido en que, como hemos manifestado, en ningún caso debe ser el Juez penal quien se pronuncie acerca de la ejecución de una deuda tributaria.

Si bien es cierto que podríamos cuestionar la utilidad de ese mecanismo, no lo entendemos oportuno en ese momento del procedimiento en la medida en que, desde nuestra perspectiva, el Juez de lo penal tenía competencia para determinar la existencia o no de delito, competencia que finalizó en el momento en que dictó sentencia absolutoria o auto de sobreseimiento libre; no estando cualificado ni teniendo en este punto el deber de revisar un acto administrativo de liquidación, máxime cuando ésta ya no puede ser delictiva en virtud del principio de cosa juzgada, correspondiendo, únicamente, la competencia para su revisión a la Jurisdicción contencioso-administrativa, en la medida en que no se trata sino de un acto administrativo.

Concretamente, por la especial complejidad que revisten las normas tributarias, no debería ser el Juez penal quien resolviera los incidentes de ejecución que pudieran plantearse al respecto de la liquidación vinculada, máxime cuando se ha impedido el recurso de ésta a su Juez natural. De nuevo, debería ser el Juez de lo contencioso-administrativo quien conociera de las

[487] GARCÍA DÍEZ, C., "Algunas dudas sobre la constitucionalidad del vigente modelo del «tanto de culpa» en los supuestos de delitos contra la Hacienda Pública", *op. cit.*, 2022.

cuestiones relativas a la liquidación vinculada como deuda tributaria que es y, en este caso, a las cuestiones relativas a su ejecución, por ello vuelve a imponerse la necesidad de estrechar la colaboración entre ambos órdenes jurisdiccionales, el penal y el contencioso administrativo.

Al igual que ocurre con las cuestiones relativas a la suspensión de la liquidación, pues no podemos perder de vista que se plantean al Juez penal la posibilidad de suspender la ejecución de un acto administrativo de liquidación mediante la adopción de las medidas cautelares[488]. Llama poderosamente la atención que sea un Juez penal quien adopte o acuerde la suspensión de la ejecución de una liquidación de la Administración Tributaria, dictada por la inspección y ejecutada por los órganos de recaudación de dicho organismo público.

2. Impugnación de las actuaciones de recaudación

a. Motivos de oposición a las actuaciones de ejecución de la liquidación vinculada a delito

El procedimiento de apremio en sede de recaudación tributaria se constituye como una de las principales manifestaciones de la autotutela ejecutiva

[488] Medidas cautelares que, en virtud de lo dispuesto en el apartado 5º del artículo 305 del Código Penal, serán adoptadas por el Juez de lo penal, en la medida en que "*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*".

de la Administración Tributaria[489], en la medida en la que se impulsa y se inicia de oficio, de modo que, una vez iniciado, solo es posible suspender dicho procedimiento en los casos que señala el artículo 165 de la Ley General Tributaria[490]. En este sentido, no debemos olvidar que, si bien goza la Administración Tributaria de autotutela ejecutiva en estos supuestos, no está esa actuación exenta de cualquier límite. Y es que, se requiere en estos supuestos que haya finalizado el período voluntario de pago y que se acredite el impago o incumplimiento de dicho plazo. Así mismo, para que se inicie el procedimiento de apremio -con la notificación de la providencia de apremio que da inicio al procedimiento- se debe contar con un acto administrativo previo, que no va a ser otro que la liquidación[491].

La providencia de apremio será el acto que de inicio al procedimiento que lleva su nombre y frente a este acto administrativo solo se podrán oponer una serie de motivos tasados. En ese epígrafe se va a proceder a analizar estos motivos en la medida en que se establece en el artículo 256 de la Ley General Tributaria que, junto con los motivos que se preceptúan como oponibles a la diligencia de embargo, estos motivos van a ser aquellos que puedan oponerse a la liquidación vinculada a delito objeto de nuestro estudio.

[489] En cuanto a las amplísimas facultades de la Administración Tributaria en el procedimiento de apremio se recomienda la lectura, entre otros, del trabajo de RUIZ HIDALGO, C. y ANEIROS PEREIRA, J., "La obtención de información bancaria en el procedimiento de apremio", en *Revista Quincena Fiscal,* número 10, 2003.

[490] Concretamente, el artículo 165 de la Ley General Tributaria establece la suspensión automática de este procedimiento en aquellos casos en los que el contribuyente pruebe y motive que se ha producido en su perjuicio cualquier error material, de hecho o de derecho al determinar la deuda, que ésta ha sido ya ingresada, condonada o ha prescrito o está aplazada, condonada o compensada. En el mismo sentido, se pueden oponer la tercería de dominio por parte de un tercero en los casos en que se llegue al embargo de los bienes.

[491] RUIZ GARIJO, M., "Motivos de oposición frente a la providencia de apremio y frente a la diligencia de embargo", en MERINO JARA, I., y MANZANO SILVA, E. *Procedimientos Tributarios: aspectos prácticos,* Ed. Bosch Fiscalidad, 2014, pág. 332.

Hemos atendido al hecho de que la providencia de apremio se constituye como un acto revestido de la autotutela ejecutiva, a continuación vamos a referirnos a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 13 de noviembre de 2018, que señala que no tienen acceso a la Jurisdicción Contencioso-Administrativa las pretensiones que se deduzcan respecto de las actuaciones tributarias vinculadas a delito dictadas al amparo del Título VI de la Ley General Tributaria, como tampoco lo tienen aquellas pretensiones al respecto de las medidas cautelares adoptadas al amparo del artículo 81 de la Ley General Tributaria. Sin embargo, y en lo que aquí nos ocupa, cabe destacar que sí tienen acceso a dicha jurisdicción los motivos de oposición a las actuaciones de recaudación del artículo 256 de la Ley General Tributaria, así como el alcance de la responsabilidad solidaria del artículo 258.3 de la Ley General Tributaria[492].

En este sentido, podemos señalar, continuando con la referida sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, que se vulnera el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, como hemos analizado en el primer capítulo, no cuando se dictan actos que gozan de plena ejecutividad, sino cuando, en relación con estos actos, se inician otras actuaciones materiales de ejecución sin ofrecer al interesado la posibilidad de instar judicialmente la suspensión de dicha ejecutividad[493], así como la oposición a dicha ejecución. Y, más concretamente, se vulnera especialmente este derecho a la tutela judicial efectiva cuando se impide a la deuda tributaria, como acto administrativo de liquidación, el recurso a su Juez natural.

En estos términos, como adelantábamos en el apartado anterior al hablar de las cuestiones prejudiciales, se manifiesta la Disposición Adicional Décima de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en el sentido de impedir el

[492] En Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 13 de noviembre de 2018.

[493] Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 13 de noviembre de 2018.

conocimiento del Juez de lo contencioso administrativo de las actuaciones que están vinculadas a un presunto delito contra la Hacienda Pública[494]. No obstante, de lo dispuesto en el Título VI de la Ley General Tributaria, se establecen una serie de supuestos, *numerus clausus,* que van a poder oponerse a las actuaciones de recaudación y que, en este caso, sí va a poder llegar a conocer el Juez de lo contencioso administrativo. No podemos dejar de señalar que nos resulta realmente paradójico que el legislador intente por todos los medios de que dispone evitar la *doble verdad* entre un órgano administrativo y el orden jurisdiccional penal[495] y, sin embargo, no tenga en cuenta aquí la doble verdad cuando el orden jurisdiccional de lo contencioso-administrativo puede pronunciarse sobre las actuaciones de recaudación[496].

Vamos a comenzar analizando aquellos supuestos que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 256 de la Ley General Tributaria, se erigen en *causas de oposición frente a las actuaciones de recaudación*[497]. Para establecer la relación de esas

[494] Respecto a esta Disposición, nos remitimos *in extenso,* a lo señalado en el apartado 1.a.i. de este mismo capítulo.

[495] Cuando ni tan siquiera debería plantear una problemática ya que, como se ha expuesto, se prohíben pronunciamientos diferentes entre órdenes jurisdiccionales distintos.

[496] Máxime cuando, como ya se ha comentado, la doble verdad debe evitarse en la medida en que sobre el mismo asunto se pronuncien dos o más órganos jurisdiccionales diferentes, siendo habitual y no por ello problemático, que acerca de una misma cuestión se manifieste un órgano jurisdiccional y un órgano administrativo.

[497] Artículo 256 de la Ley General Tributaria, el cual dispone que "*Frente a los actos del procedimiento de recaudación desarrollados para el cobro de 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*". Se trata, en este caso y como veremos, de una serie de causas tasadas que pueden oponerse en el procedimiento de ejecución de la liquidación vinculada a delito, por disposición expresa del procedimiento de actuaciones y aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública. Procedimiento que diseña e introduce por vez primera el legislador en su reforma de la Ley General Tributaria por medio de la Ley 34/2015 por la que incorpora al texto legal el Título VI.

causas que motivan la oposición al procedimiento de recaudación de la cuota vinculada al delito, recordemos, mientras se sustancia el proceso penal, se remite el legislador a los supuestos de oposición a la providencia de apremio y a las actuaciones relativas al embargo[498]. Hace el legislador, de este modo, una remisión expresa, como causas de oposición a la liquidación vinculada, a aquellas que recoge el artículo 167.3 de la Ley General Tributaria como motivos de oposición a la providencia de apremio, motivos de oposición que habrá que diferenciar de los que cabe oponer a la diligencia de embargo, a los cuales también hace mención expresa al determinar entre los supuestos oponibles los del artículo 170.3 y 172.1 de la Ley General Tributaria.

Resulta necesario destacar que, tal y como lo señala SERRANO ANTÓN, podemos definir *"la oposición a la vía de apremio como el conjunto de recursos y reclamaciones que los obligados pueden interponer cuestionando la procedencia o la legalidad de la ejecución administrativa"*[499]. Y con esta definición como punto de partida vamos a situarnos en nuestro presupuesto de hecho y, tomando en consideración la irrecurribilidad de la liquidación vinculada, vamos a analizar si estos motivos que se preceptúan como oponibles a esta liquidación van a poder efectivamente oponerse o, por el contrario, la remisión que lleva a cabo el legislador precisa de un desarrollo normativo específico. Pero no adelantemos conclusiones, procedamos al análisis en general de cada uno de estos supuestos,

[498] A lo largo de este apartado se van a comentar los motivos de oposición a la liquidación vinculada a delito, que van a comprender una serie de supuestos tasados que analizaremos a continuación y que fundamentalmente se recogen en los motivos de oposición a la providencia de apremio y a la diligencia de embargo. Motivos de oposición que, como veremos, son los supuestos tasados que pueden oponerse a la vía ejecutiva y que, dadas las circunstancias particulares de la liquidación vinculada a delito habrá que determinar si tienen cabida o no realmente como motivos de oposición a estas cuotas vinculadas a delito.

[499] SERRANO ANTÓN, F., "Algunas reflexiones sobre la oposición del deudor a la vía de apremio", en *Revista Tribuna Fiscal*, número 80, 1997, pág. 71.

análisis tras el que se va a cuestionar si resultan aptos para oponer a nuestro particular acto administrativo de liquidación.

Antes de abordar esta cuestión, sin embargo, debemos señalar que el procedimiento de apremio es un procedimiento exclusivamente administrativo, quiere decir ello que es la Administración Tributaria la única competente para resolver sus incidencias. Sin embargo, cuando el objeto del citado procedimiento es la sentencia condenatoria por delito fiscal, el mandato de pago cuyo incumplimiento justifica la vía de apremio no proviene de la Administración Tributaria sino del juez penal, de manera que la ejecutoriedad de la deuda no es administrativa sino jurisdiccional[500]. Esta precisión debe quedar absolutamente clara en la medida en que nos encontramos ante un acto administrativo que tiene su origen en un procedimiento administrativo de inspección tributaria pero que reviste una condición especial pues, a pesar de ser dictado por la Administración, no es posible su revisión en vía administrativa ni su posterior revisión en sede contencioso-administrativa[501], siendo directamente ejecutable dicho acto, haciéndolo depender, no obstante, del resultado de la sentencia penal, a la cual será necesario ajustar.

Debemos diferenciar en este punto dos circunstancias, la primera de ellas, relativa al procedimiento que se sustancia al respecto de la ejecución de la propia liquidación vinculada a delito; del supuesto en que lo que se ejecute sea la responsabilidad civil derivada del delito[502], esta última circunstancia va a ser

[500] *Vid.* IGLESIAS CAPELLAS, J., "La ejecución administrativa de los delitos contra la Hacienda Pública", *op. cit.,* pág. 121.

[501] Esto se debe al temor, manifestado por el propio legislador, de que se pudiera incurrir en una doble verdad, posibilidad que será objeto de análisis en el apartado siguiente de este mismo capítulo.

[502] En todos aquellos supuestos en los que, ante indicios del presunto delito contra la Hacienda Pública, se ha remitido el tanto de culpa sin liquidación, por incurrir en alguno de los supuestos del artículo 254 de la Ley General Tributaria.

objeto de análisis en el siguiente capítulo, en el que, entre otras ideas se va a tratar de exponer el necesario ajuste de la liquidación vinculada a delito, así como el auxilio que debe prestar la Administración Tributaria en la exacción de dicha responsabilidad civil *ex delito.*

En este punto de nuestro estudio, debemos incidir en el hecho de que la providencia de apremio, como dispone el artículo 167 de la Ley General Tributaria, es un título ejecutivo suficiente para iniciar el procedimiento de apremio y tendrá la misma fuerza ejecutiva que las sentencias judiciales para proceder a la ejecución frente a los bienes y derechos de un obligado tributario[503]. Por tanto, la providencia de apremio será una manifestación más de la autotutela ejecutiva que despliega la Administración Tributaria[504].

Por cuanto aquí nos interesa cabe destacar que la providencia de apremio da inicio al procedimiento que lleva su nombre, propio de la vía ejecutiva de la recaudación tributaria, constituyendo el acto administrativo por el cual se notifica al deudor el importe de la deuda correspondiente, así como los recargos que trae consigo -recargos del período ejecutivo-. Se trata de un procedimiento administrativo que, en cuanto a nuestro objeto de estudio afecta, se inicia de oficio y tiene unas causas tasadas para poder proceder a su suspensión, constituyendo estas últimas nuestro objeto de análisis.

[503] Por su parte, el artículo 70.1 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, que aprueba el Reglamento General de Recaudación, establece que la providencia de apremio será aquel "*acto de la Administración que ordena la ejecución contra el patrimonio del obligado al pago*".

[504] En este sentido, para GARCÍA MARTÍNEZ, la providencia de apremio constituye "*la concreción de la potestad de autotutela ejecutiva de la Administración, ya que con la emisión y notificación de la misma al deudor tributario se da inicio al procedimiento de ejecución forzosa, tradicionalmente llamado procedimiento de apremio, encaminado al cobro coactivo de la deuda debida a la Administración, mediante la traba y ejecución de los bienes del deudor si fuese necesario*". En GARCÍA MARTÍNEZ, A., "Los motivos de oposición a la providencia de apremio" en *Revista de Contabilidad y Tributación*, número 421, 2018, pág. 118.

Determinada la fuerza ejecutiva de la providencia de apremio, en este momento, el objeto de este apartado no va a ser otro que las causas de oposición a la liquidación vinculada a delito[505], para lo que, en primer lugar, vamos a atender a aquellos motivos que la ley permite oponer frente a la ejecución de la providencia de apremio[506], los cuales constituirán algunos de los motivos de oposición a la liquidación vinculada a delito. En este caso, vamos a distinguir entre una serie de motivos materiales[507] de oposición a la providencia de apremio, frente a otros motivos, de carácter formal[508]. En el proceso de análisis

[505] Es decir, lo que se va a tratar de analizar van a ser cuestiones relativas a la ejecución de la liquidación vinculada a delito en el procedimiento seguido mientras se sustancia el proceso penal por el presunto delito fiscal.

[506] Se trata de una suerte de supuestos tasados que el legislador recoge en el artículo 167.3 de la Ley General Tributaria y que son los que siguen:

"3. Contra la providencia de apremio sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.

b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.

c) Falta de notificación de la liquidación.

d) Anulación de la liquidación.

e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada."

[507] En cuanto a dichos motivos materiales se entiende por estas causas "*de oposición a la providencia de apremio aquellas que se basan en la ausencia de los presupuestos materiales que legitiman a la Administración para iniciar el procedimiento de apremio. Si dichos presupuestos son, como hemos señalado anteriormente, la existencia de un acto administrativo, la finalización del período voluntario de ingreso y el incumplimiento de la obligación tributaria, serán causas materiales de oposición aquellas que pongan de manifiesto la ausencia de dichos presupuestos*". En MARTÍN CANO, R.A., "Motivos de oposición a la providencia de apremio" en *Revista Nueva Fiscalidad,* mayo, 2007, pág. 101.

[508] Señala igualmente MARTÍN CANO que "*al lado de las causas materiales de oposición existe otro grupo de causas que pueden denominarse formales, puesto que afectan a los presupuestos formales necesarios para proceder a la ejecución. Entre ellas cabría incluir el título ejecutivo y la providencia de apremio, como acto iniciador del procedimiento. Ahora bien, con posterioridad a la Ley 25/95, la atribución a la providencia de apremio de las facultades anteriormente reconocidas a los títulos ejecutivos, hace que hayan desaparecido las referencias al título ejecutivo de las causas de oposición, manteniéndose únicamente las referencias a la*

de las causas de oposición a la providencia de apremio y a la diligencia de embargo se van a intentar identificar las particularidades que entendemos que se dan cuando se oponen estas causas no a las figuras para las que han sido previstas[509], sino cuando comprenden las causas de oposición a la liquidación vinculada a delito. Vamos a analizar por tanto la determinación, si la hubiera, de especialidades en cada motivo de oposición en cuanto a la figura de la liquidación vinculada.

Comenzando con este análisis, debemos señalar en un primer momento que, entre los motivos materiales de oposición, encontramos aquellos que se fundamentan en la inexistencia del acto administrativo, en el hecho de que no haya finalizado el período voluntario de pago o aquellos que se basan en la extinción de la deuda; mientras que, por su parte, los motivos formales comprenden todos aquellos que afectan al propio acto administrativo de la providencia de apremio. Vamos a proceder al análisis de estos motivos materiales[510].

El primero de estos motivos, como parece lógico, recoge el supuesto en que la deuda tributaria se haya extinguido completamente o haya prescrito el derecho de la Administración para exigir su pago. Resulta obvio que, si ha prescrito la deuda tributaria o se ha efectuado el ingreso de la misma, no tendrá cabida la providencia de apremio. Si bien es algo que de oficio debería plantear

providencia de apremio." En MARTÍN CANO, R.A., "Motivos de oposición a la providencia de apremio", *op. cit.,* págs. 116 y 117.

509 Providencia de apremio y diligencia de embargo, en virtud de lo establecido en los artículos 167.3, 170.3 y 171.2 de la Ley General Tributaria.

510 Debemos diferenciar en este momento, con SERRANO ANTÓN, que se puede igualmente distinguir entre aquellos motivos de oposición a la providencia de apremio que puede oponer el deudor tributario, que son los que van a ser objeto de nuestro estudio, y aquellos motivos que puede oponer un tercero, concretamente la tercería de dominio, que únicamente vamos a dejar aquí señalada. En SERRANO ANTÓN, F., *Los motivos de oposición a la providencia de apremio,* Ed. Aranzadi, 1998, pág. 65.

la Administración, puede ocurrir que entre el dictado de la providencia de apremio y la recepción de la notificación de la misma por el obligado tributario[511], se produzca el ingreso de la liquidación con el recargo ejecutivo, motivo más que suficiente para manifestar la oposición a la providencia de apremio y la consecuente nulidad de la misma. Al igual que ocurre con la prescripción de la deuda, no se podrá dictar una providencia de apremio al respecto de una deuda que se encuentre prescrita.

Este primer supuesto, se trata de una causa basada en la falta de cumplimiento de la propia obligación tributaria, al respecto de la cual, si el motivo comprende el ingreso de la deuda en un momento anterior a la notificación de la providencia de apremio, debemos precisar que el pago de ésta debe ser íntegro, no teniendo cabida los ingresos parciales[512]. Con respecto a la posibilidad de oponer la compensación de la deuda como extinción de la misma y motivo de oposición a la providencia de apremio, debemos tener en cuenta que se ha establecido por la Audiencia Nacional que la deuda debe haber sido compensada una vez que se haya dictado la providencia de apremio y no basta con que la compensación haya sido simplemente solicitada[513].

---

511 En concreto "*para que el pago sea oponible frente a la providencia de apremio, hay que tener en cuenta que el mismo se puede realizar en el período voluntario de ingreso o una vez finalizado el mismo, esto es, una vez iniciado el período ejecutivo pero siempre que se lleve a cabo antes de la iniciación del procedimiento de apremio, o lo que es lo mismo, antes de que se notifique al interesado la providencia de apremio, concluirá con ello tal procedimiento ejecutivo al haberse logrado a través del mismo la satisfacción de la deuda tributaria*". En GARCÍA MARTÍNEZ, A., "Los motivos de oposición a la providencia de apremio", *op. cit.*, pág. 143.

512 En el caso en que se produjeran ingresos parciales, se debería proceder al necesario ajuste de la providencia de apremio a la cuantía que resta por ingresar. *Ibidem.*

513 Al respecto, se pueden consultar las sentencias de la Audiencia Nacional de 8 de marzo de 2002, de 10 de junio de 2002 y de 15 de julio de 2002. En RUIZ GARIJO, M., "Motivos de oposición frente a la providencia de apremio y frente a la diligencia de embargo", en MERINO JARA, I., y MANZANO SILVA, E. *Procedimientos Tributarios: aspectos prácticos, op. cit.*, pág. 335.

Igualmente, y con respecto a la prescripción, cabe destacar que el Tribunal Económico Administrativo Central ha señalado que la única prescripción que se puede oponer en el procedimiento de apremio es la prescripción del derecho a exigir el pago por parte de la Administración Tributaria, por contra, no se puede alegar la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria[514]. Lo que desde nuestra perspectiva se pretende evitar es que se expongan en los motivos de oposición de la providencia de apremio motivos que podrían haberse alegado al impugnar la propia liquidación, como es la prescripción del derecho a liquidar de la Administración.

Debemos detenernos en este aspecto concreto en la medida en que no tiene cabida, respecto de la liquidación vinculada a delito, limitar los motivos de oposición relativos a la prescripción únicamente a la manifestación de la prescripción del derecho a exigir el pago. Y no tiene cabida ya que, impedir cualquier alegación de la prescripción del derecho a liquidar cuando la liquidación objeto de recurso ha sido inimpugnable y no ha podido alegarse nada, conlleva que no se ha dado oportunidad en un momento previo de oponer, en este caso, la prescripción del derecho a liquidar por parte de la Administración Tributaria.

En este supuesto, debemos tomar como punto de partida la imposibilidad de recurrir la liquidación vinculada en sede administrativa y, es partiendo de esa premisa cuando debemos atender a lo manifestado por el Tribunal Supremo que, en relación a lo establecido en la sentencia de 20 de marzo de 2012[515], vienen a

[514] Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 12 de julio de 2007.

[515] Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de marzo de 2012, con número de recurso 6119/2008 en la que *"la Sala desestima el recurso interpuesto por Don Francisco Javier Rui-Wamba Martija contra la providencia de apremio que ha originado este pleito ya que considera la prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar el impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 1993 (primer motivo) y la nulidad de pleno derecho de la liquidación que se le practicó por dicho tributo y periodo,*

señalar que "*la naturaleza ejecutiva del procedimiento de apremio no impide declarar la prescripción del derecho de la Administración tributaria a exigir el pago de la deuda apremiada; tampoco reconocer la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria apremiada que se declare en otro procedimiento o proceso, pero no permite dilucidar si se produjo o no la prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar la deuda tributaria apremiada, salvo que, de no hacerlo, se genere la indefensión del obligado al pago*"[516]. Resulta del todo indiscutible en este punto que, la imposibilidad de haber planteado recurso administrativo, así como el bloqueo del acceso a su Juez natural, sitúan al obligado tributario en una posición de indefensión; posición ésta que, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo expuesta, debería permitir oponer la prescripción de la deuda como motivo de oposición a la liquidación vinculada a delito.

Podemos observar cómo, de las especialidades propias de la liquidación vinculada a delito, derivadas del procedimiento especialmente diseñado para éstas, se desprenden nuevas situaciones a las que se debe atender cuando se trata de determinar los motivos que pueden oponerse a las liquidaciones vinculadas a delito.

Por otra parte, este primer supuesto de los motivos tasados oponibles a la liquidación vinculada a delito, enmarca una casuística que es posible que se de en la ejecución de la liquidación vinculada, y es que puede ocurrir que una vez que se ha admitido a trámite la denuncia o querella y se haya iniciado el período voluntario de pago, se ingrese la cuota vinculada antes de que finalice este período o, iniciado el período ejecutivo, que se efectúe el ingreso en un momento previo a que se notifique la providencia de apremio.

como consecuencia de la prescripción del derecho a liquidar". En SIEIRA MÍGUEZ, J.M., (Presidente) y otros, en *Crónica de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo,* BIB 407, 2014, pág. 1.

[516] *Vid.* SIEIRA MÍGUEZ, J.M., (Presidente) y otros, en *Crónica de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, op. cit.*, pág. 1.

No obstante lo anteriormente expuesto, debemos atender a la dificultad que entrañan estos supuestos de presunto delito contra la Hacienda Pública de que prescribiera la posibilidad de liquidar de la Administración, en la medida en que precisamente uno de los supuestos de remisión del tanto de culpa sin liquidación está previsto expresamente para evitar que pudiera prescribir la liquidación. Esto es, puede haberse remitido el tanto de culpa e iniciarse el proceso penal con la consecuente interrupción del cómputo del plazo de la prescripción para, una vez liquidado, iniciar el período voluntario de pago, imposibilitando que pudiera darse la prescripción del derecho a liquidar la liquidación vinculada o la prescripción del presunto delito contra la Hacienda Pública.

Igualmente, se va a analizar si el resto de motivos de oposición son realmente oponibles a la ejecución de la liquidación vinculada o, por su especial y particular configuración no pudieran darse. Y respecto a estos supuestos de oposición, encontramos entre estos motivos de oposición a la providencia de apremio aquel que comprende la solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación que se haya presentado en período voluntario de pago. Durante el referido período voluntario de pago es el momento en que se puede presentar dicha solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de la deuda, o incluso se puede solicitar la suspensión de ésta, impidiendo de ese modo la presentación de dicha solicitud el inicio del período ejecutivo, no procediendo, por ende, la apertura del procedimiento de apremio hasta que no se notifique al obligado tributario la resolución expresa de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento con la desestimación de la misma, notificación que se deberá producir antes de la remisión de la providencia de apremio[517]. Por el contrario, se puede presentar también la providencia de apremio durante el curso del período ejecutivo, siempre que dicha solicitud se presente antes del embargo de bienes, debiendo

[517] Al respecto, se puede consultar, GARCÍA MARTÍNEZ, A., "Los motivos de oposición a la providencia de apremio", *op. cit.*, pág. 136.

distinguir si su presentación es antes o después de la notificación de la providencia de apremio[518].

Como nos pone de manifiesto RUIZ GARIJO, es doctrina del Tribunal Supremo que resulta procedente el procedimiento de apremio cuando el aplazamiento ha sido solicitado en período voluntario de pago, pero los defectos de que adoleciera la documentación presentada no hayan sido subsanados; también resulta procedente el apremio cuando no se ha presentado garantía en plazo; o, cuando, a pesar de haberse denegado la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento por un defecto en la notificación, se ha podido tener conocimiento de la providencia por el obligado tributario[519].

Igualmente, de idéntico proceder supone que la solicitud presentada, en lugar del aplazamiento o fraccionamiento de la deuda, persiga la suspensión del pago de la misma, lo que conllevará el no poder dictar la providencia de apremio en la medida en que aún no se haya resuelto la solicitud de suspensión de la deuda. No debemos pasar por alto que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria debe presentarse en el curso del período voluntario de pago, de modo que, si una vez iniciado el período ejecutivo se solicitara la suspensión, el aplazamiento o el fraccionamiento de la deuda -en nuestro caso ante el Juez de lo penal-, esa solicitud no tendría cabida como

[518] En el primero de los casos, no se podrá dictar la providencia de apremio en tanto no se resuelva la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, mientras que, en el segundo caso, no se podrán embargar los bienes mientras que no se haya resuelto dicha solicitud. *Ibidem.*

[519] *Vid.* RUIZ GARIJO, M., "Motivos de oposición frente a la providencia de apremio y frente a la diligencia de embargo", en MERINO JARA, I., y MANZANO SILVA, E. *Procedimientos Tributarios: aspectos prácticos, op. cit.*, pág. 338.

motivo de oposición a la providencia de apremio[520] ni, en consecuencia, a la liquidación vinculada a delito.

En este supuesto encontramos una particularidad en cuanto a esta oposición a la providencia de apremio dictada en el procedimiento de ejecución de la liquidación vinculada. Y es que, en el curso del procedimiento de recaudación de la liquidación vinculada, parece claro que el período voluntario se inicia en el momento en que se admita a trámite la denuncia o querella, debiendo finalizar en los plazos preceptuados en el artículo 62.2 de la Ley General Tributaria. Pues bien, en este plazo es el momento de instar como medida cautelar la solicitud de suspensión de la ejecución de la liquidación al Juez penal, con la particularidad de que, en los tiempos de resolución que maneja la Jurisdicción penal, es altamente probable que finalice el período voluntario de pago antes de que el Juez penal se haya pronunciado acerca de la medida cautelar, por lo que ésta casuística se puede dar en más ocasiones de las que se prevé.

Circunstancia que, por otro lado, y como comentamos anteriormente, ya está resuelta en la medida en que el Tribunal Supremo se manifestó señalando que se debe adoptar una suspensión cautelar que evite el inicio del procedimiento de apremio como medida previa a la resolución de la solicitud de suspensión por el órgano de recaudación a fin de evitar que, antes del pronunciamiento relativo a la suspensión, se inicie el período ejecutivo[521]. Dicha suspensión cautelar habrá de darse como forma de evitar la notificación de la providencia de apremio antes de que resuelva el Juez de lo penal la solicitud de adopción de la medida cautelar de suspensión. De no darse esta suspensión nos encontraríamos ante una causa de oposición que sería utilizada con demasiada

[520] ROMERO GARCÍA, F., "El instituto jurídico de los aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias", en *Revista española de Derecho financiero,* número 141, 2009, BIB 142, 2009, pág. 27.

[521] En Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de abril de 2014, número de recurso 4900/2011.

frecuencia, en la medida en que se trata de un procedimiento tributario ligado a un proceso judicial penal, con las dilaciones que en este tipo de procesos judiciales se plantean.

La tercera causa de oposición a la providencia de apremio, regulada en la letra c) del apartado 3 del artículo 167 de la Ley General Tributaria, comprende la falta de notificación de la liquidación tributaria que trae causa de la providencia de apremio. Como parece lógico, de probar la ausencia de notificación de la liquidación, no se podrá girar la providencia de apremio o, más bien, de girar ésta, se podrá oponer dicha causa.

En este sentido, al igual que la Administración tiene la potestad para dictar actos administrativos también está obligada a notificar el contenido de estos actos a los obligados tributarios. De modo que, el Tribunal Constitucional, ya desde 1989 viene estableciendo la necesidad de esta notificación para poder comunicar efectivamente el contenido de dichos actos e informar de sus posibilidades de recurrirlos[522]. Produciéndose, de no proceder a la correcta notificación del acto administrativo[523], una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva. De forma que debemos distinguir entre la validez de un acto administrativo y su eficacia. Mientras que la primera de las circunstancias, validez del acto, se presume siempre que éstos se adopten por los procedimientos establecidos y por el órgano competente; la eficacia de los mismos se produce con independencia

[522] En Sentencia del Tribunal Constitucional número 155/1989, de 5 de octubre de 1989.

[523] Entendiéndose por correcta notificación del acto aquella que realmente permita conocer el contenido de éste, pues lo importante, como ha señalado el Tribunal Constitucional, no es tanto cómo se proceda a la notificación como el logro de cumplir con la garantía del conocimiento efectivo del contenido del acto. En Sentencia del Tribunal Constitucional número 78/1999, de 26 de abril de 1999.

de su validez y depende fundamentalmente de que se encuentre correctamente notificado[524].

Debe señalarse al respecto de las notificaciones que se deberá proceder a las mismas en virtud de lo dispuesto en los artículos 109 a 112 de la Ley General Tributaria, así como en los artículos 114 y 115 del Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria, debiéndose practicar por cualquier medio válido en derecho y que permita acreditar la recepción por el sujeto pasivo de dichas notificaciones[525]. Pues, en la medida en que hemos comentado anteriormente, para revestir de eficacia un acto administrativo, este debe estar correctamente notificado, de forma en que se pueda probar que el obligado tributario tiene conocimiento del contenido de la notificación.

A mayor abundamiento, este motivo de oposición con respecto a la liquidación vinculada a delito encuentra una particularidad, y es que parece el legislador haber olvidado que, en estas liquidaciones, si bien se notifican en el momento en que se dictan y se remiten a modo de tanto de culpa a la jurisdicción penal, el período voluntario de pago no comienza sino una vez admitida a trámite la denuncia o querella, como venimos señalando. Sin poder dejar de señalar que no dispone nada al respecto el Título VI de la Ley General Tributaria en cuanto a que el período voluntario iniciado se deba notificar. Por tanto, en

[524] Al respecto de la validez y eficacia de los actos administrativos se puede consultar MARÍN-BARNUEVO FABO, D., "Presunciones legales, disposiciones supletorias y verdades interinas: la presunción de validez de los actos administrativos", en la obra colectiva *Estudios de Derecho público en homenaje a Luciano Parejo Alfonso,* AGUDO GONZÁLEZ, J., (coord.), ed. Tirant lo Blanch, 2018, págs. 1273 a 1301. CANO CAMPOS, T., "La presunción de validez de los actos administrativos" en *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica: Nueva Época,* número 14, 2020, págs. 6 a 28. BERNING-PRIETO, A. D., "Validez e invalidez de los actos administrativos en soporte electrónico" en *Revista de administración pública,* número 14, 2021.

[525] GARCÍA MARTÍNEZ, A., "Los motivos de oposición a la providencia de apremio", *op. cit.*, pág. 125.

estos supuestos y como motivo de oposición a la ejecución de la liquidación vinculada, además de poder oponerse la ausencia de notificación de la liquidación, se deberá poder oponer, en su caso, los defectos que contenga la notificación -o la ausencia de notificación- relativa al auto de admisión a trámite de la denuncia o querella y el consecuente inicio del período voluntario de pago, a fin de computar de forma adecuada y consciente por parte del obligado tributario y presunto autor del delito cuál va a ser el momento de finalización del período voluntario y el consecuente inicio del período ejecutivo[526].

Otra de las causas que se pueden oponer a la providencia de apremio se fundamenta en la anulación de la liquidación, motivo que se recoge en la letra d) del apartado tercero del artículo 167 de la Ley General Tributaria. Mientras que la anulación de una liquidación, ya sea en sede administrativa o en vía jurisdiccional, trae consigo la propia improcedencia de la providencia de apremio, debemos diferenciar ésta de la nulidad, la cual, a la vez que invalida no solo la liquidación, sino todo el procedimiento de la que trae causa, ocasiona también la invalidez de cualquier acto en sede ejecutiva.

Debemos señalar que la anulación de ésta liquidación, para que se pueda oponer a la providencia de apremio, se debe producir antes del inicio del propio procedimiento de apremio, esto implica que en el curso normal de los procedimientos, será en aquellos recursos o reclamaciones en los que se haya solicitado la suspensión de la ejecución de la deuda, en esos casos, una vez que se resuelva el recurso con la anulación de la liquidación, de iniciarse el procedimiento de apremio, podrá oponerse dicha anulación. Sin embargo, de no

[526] Los plazos del período voluntario de pago, como ya se ha referido, serán los preceptuados en el artículo 62.2 de la Ley General Tributaria, no obstante, al contar con la particularidad del inicio de éste período no cuando se dicta la liquidación sino cuando se admite a trámite la denuncia o querella, será de gran importancia notificar ese auto y el consecuente inicio del período voluntario de pago, de lo contrario, entendemos que pudiera oponerse esa falta de notificación como causa de oposición a la ejecución de la liquidación vinculada a delito.

haber sido solicitada dicha suspensión en el curso de la resolución del recurso interpuesto, el motivo para oponerse a la providencia de apremio, si se anula la liquidación, se deberá plantear una vez iniciado dicho procedimiento ejecutivo[527].

En este punto, volvemos a encontrar una especialidad cuando nos encontramos ante los motivos extrapolados a la oposición a la ejecución de la liquidación vinculada, quizás y a nuestro juicio una de las particularidades más importantes que están siendo objeto de este análisis; y es que, no va a poder darse la anulación de la liquidación en un momento previo al inicio del procedimiento ejecutivo de recaudación puesto que la liquidación vinculada a delito es, por disposición expresa del legislador, un acto administrativo inimpugnable. Por tanto, parece claro que, si no tienen cabida los recursos administrativos, económico-administrativo o contencioso-administrativo[528], cómo va a producirse la anulación de la liquidación en un momento previo a la notificación de la providencia de apremio. No pudiendo oponer nada a la liquidación vinculada cuando ésta se dicta al no ser objeto de recurso, parece poco probable que se proceda a la anulación de la liquidación en sede administrativa.

Precisamente, este motivo está pensado para no traer al procedimiento de recaudación los motivos que se pudieron oponer en vía de reposición, no pudiendo alegarse otros motivos que vicien de anulación en sí misma la liquidación[529]. Y es que el Tribunal Supremo, ya en 1996, manifestó que "*no pueden traerse al procedimiento ejecutivo, los problemas, conflictos y litis que se hayan planteado en la vía de gestión, de manera que la providencia de apremio no puede ser*

[527] Al respecto, se puede consultar, GARCÍA MARTÍNEZ, A., "Los motivos de oposición a la providencia de apremio", *op. cit.*, pág. 130.

[528] Recursos propios de un acto administrativo de liquidación.

[529] HERNÁNDEZ VERGARA, A., y HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M., "Iniciación del procedimiento de apremio", en la obra *Grandes Tratados. Comentarios a la Ley General Tributaria,* Ed. Aranzadi, 2008, BIB 943, 2008, pág. 8.

impugnada por las razones que se hayan esgrimido contra los actos de liquidación tributaria o de determinación de ingresos de derecho público (multas), que es el caso de autos; ahora bien, cosa distinta es que como consecuencia de la sustanciación y resolución de los recursos administrativos o jurisdiccionales se acuerde la anulación del débito apremiado, porque en este caso como consecuencia jurídica obligada procede anular la providencia de apremio"[530]. A pesar de ello, habrá que tener en cuenta que en este supuesto no se da la posibilidad de traer motivos oponibles que pudieran haberse manifestado en el recurso previo en la medida en que frente a la liquidación vinculada no se pudo interponer recurso y, en consecuencia, plantear ninguna cuestión tendente a anular la liquidación vinculada.

Debemos plantearnos, por tanto, si la liquidación vinculada no se ha podido recurrir y el contribuyente no ha podido alegar ninguna circunstancia que permitiera anular o declarar nula la liquidación, en todo o en parte, si a la hora de oponerse a la ejecución de la liquidación vinculada no sería el momento adecuado para oponer y alegar cuanto a derecho interese al obligado tributario[531]. Y ello en la medida en que se está procediendo a ejecutar una liquidación frente a la que se ha imposibilitado su recurso o efectuar cualquier tipo de manifestación, pudiendo ocurrir que el acto administrativo de liquidación adoleciera de defectos conocidos por el sujeto pasivo y que no puede alegar.

Casuística que, por otro lado, no parece posible salvo que se de la situación de que no sea admitida a trámite la denuncia o querella y se retrotraigan las actuaciones y se anule la liquidación vinculada. Sin embargo, no pensamos que pueda darse este supuesto en la medida en que el inicio del período voluntario

[530] Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de abril de 1996, número recurso 4484/1991.

[531] Pudiera plantearse la opción de dar un trámite de alegaciones al obligado tributario en ese preciso momento. Cuestión a la que trataremos de dar respuesta en el planteamiento del capítulo quinto.

de pago no se habría dado puesto que este momento se hace depender de la admisión a trámite de la denuncia y ésta no habría tenido lugar.

Además, en otro orden de consideraciones, habrá que diferenciar entre estos motivos a oponer que, si bien se declara la nulidad de la liquidación, parece claro que esto afecta a cualquier acto que derive del procedimiento, mientras que, de declararse la anulabilidad, habrá que atender a los efectos que ésta trae consigo respecto a los actos que han adquirido firmeza[532]. Parece claro que la nulidad de la liquidación conlleva que la providencia de apremio carezca de cualquier apoyo o fundamento jurídico, lo que trae consigo la propia invalidez de la providencia. Debemos atender igualmente al hecho de que la anulación de la liquidación puede ser total o parcial, determinando, en ambos casos, la nulidad de la providencia de apremio dictada sobre ese acto que ha sido posteriormente anulado en todo o en parte[533].

Por todo ello, este motivo de oposición en relación a la liquidación vinculada a delito, como decimos, no parece tener cabida si partimos del

[532] En este sentido, expone GARCÍA MARTÍNEZ que "*se ha planteado la cuestión relativa a la extensión de los efectos que la declaración de nulidad de la liquidación debe tener sobre los actos del procedimiento ejecutivo de recaudación. En algún caso alguna resolución de los tribunales ha considerado que los efectos de la anulación de la liquidación quedan limitados a los actos dictados en el procedimiento recaudatorio que no sean firmes. Es decir, que la anulación de la liquidación no provocaría la anulación de todos los actos dictados en la vía de apremio, si estos devienen firmes y consentidos, por no haber sido impugnados en tiempo y forma. Sin embargo, otras resoluciones judiciales consideran que la anulación de la liquidación anula también todos los actos que traigan causa del acto de liquidación anulado, con independencia de la eventual firmeza de estos otros actos del procedimiento recaudatorio.*" GARCÍA MARTÍNEZ, A., "Los motivos de oposición a la providencia de apremio" *op. cit.*, pág. 131.

[533] De esta forma, "*en el caso de que el débito apremiado sea parcialmente anulado, la Audiencia Nacional ha afirmado que debe procederse a la anulación de la providencia de apremio <<ex oficio>> por parte de la Administración tributaria, con devolución de los gastos de aval prestado como garantía de la suspensión de la ejecución*". En RUIZ GARIJO, M., "Motivos de oposición frente a la providencia de apremio y frente a la diligencia de embargo", en MERINO JARA, I., y MANZANO SILVA, E. *Procedimientos Tributarios: aspectos prácticos, op. cit.*, pág. 349.

supuesto de que la liquidación vinculada es irrecurrible en vía administrativa y, remitida al Juez penal y admitida a trámite la denuncia o querella, se iniciará el período voluntario de pago y posteriormente el ejecutivo sin que se pueda oponer ni recurrir con ningún motivo. Parece ilógico pensar que si la liquidación vinculada no se puede recurrir pueda anularse. Máxime si se tiene en cuenta que este supuesto se centra en que *"la vía de apremio no será procedente si dicho acto de la liquidación fue anulado, ya sea en vía jurisdiccional o a través de los correspondientes recursos administrativos o económico-administrativos"*[534], sobre todo cuando ninguno de estos recursos tiene cabida, como venimos señalando, al respecto de la liquidación vinculada a delito. Lo que, a su vez, vuelve a plantear los problemas de indefensión puestos de manifiesto en este procedimiento.

El último de los motivos que pueden oponerse a la providencia de apremio, comprende el "*error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada*"[535]. Si del contenido de la liquidación no se determina con total certeza quién es el obligado al pago o cuál es la deuda tributaria, es un motivo más para oponer a la notificación de una providencia de apremio con origen en esa liquidación que adolece de defectos formales.

Concretamente, hablamos de dos defectos formales, el que se refiere a la identidad del deudor y el que hace referencia a la identificación de la deuda objeto de apremio, pues se podría dar el caso de exigir la deuda a un sujeto distinto al obligado tributario lo que conlleva la nulidad del procedimiento, así como la improcedencia del cobro de la deuda tributaria. Ambos, son motivos que

[534] En MARTÍN CANO, R.A., "Motivos de oposición a la providencia de apremio", *op. cit.,* pág. 103.

[535] Artículo 167.3. e) de la Ley General Tributaria.

resultan invalidantes de la providencia de apremio[536]. Habrá que determinar aquí si los sujetos que deben quedar claramente identificados deberán serlo igualmente en el auto que admite a trámite la denuncia o querella y con el que comienza el proceso penal, identificando al presunto autor del delito contra la Hacienda Pública, y cuestionarse qué ocurriría en el supuesto en que en el referido auto los sujetos no coincidieran plenamente con la liquidación vinculada remitida a modo de tanto de culpa. Y, en ese caso, podría plantearse si éste puede constituir un nuevo motivo de oposición a la liquidación vinculada a delito. Desde nuestra perspectiva, parece serlo, se trataría pues de una especialidad a tener en cuenta en el supuesto de errores de contenido del acto administrativo de liquidación, que debería comprender errores que se desprendan no solo de su contenido sino también del auto de admisión a trámite de la liquidación vinculada a delito.

En el análisis de estos motivos de oposición a la providencia de apremio, antes de proceder al estudio de los motivos de oposición a la diligencia de embargo, resulta necesario detenernos y atender a lo manifestado por el Tribunal Supremo en su sentencia de 28 de mayo de 2020[537] en la que se establece por parte del Alto Tribunal la imposibilidad de dictar la providencia de apremio cuando sobre la liquidación está pendiente de resolver un recurso. Y es que, si bien no constituye un motivo formal y tasado de oposición a la providencia de apremio, parece claro, de lo expuesto por éste órgano, que si se dictara la providencia de apremio en un momento anterior a la resolución del recurso que pende sobre la liquidación, constituiría este un motivo más que oponible. Motivo que, por otro lado, y una vez más, no tendría sentido como oposición a la liquidación vinculada, pues acerca de ésta no se puede presentar un recurso que, en el momento de dictar la providencia de apremio, resulte pendiente de resolución.

[536] RUIZ GARIJO, M., "Motivos de oposición frente a la providencia de apremio y frente a la diligencia de embargo", en MERINO JARA, I., y MANZANO SILVA, E. *Procedimientos Tributarios: aspectos prácticos, op. cit.,* pág. 349.

[537] Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 2020, número de recurso 5751/2017.

Por tanto, nos encontramos ante un ejemplo más de que todos los motivos de oposición a la providencia de apremio no tienen cabida ni resultan oponibles a la liquidación vinculada al delito.

El Tribunal Supremo ya en otras sentencias anteriores[538] venía a manifestar que, en aplicación del principio de buena administración[539] que debe regir las actuaciones de la Administración Tributaria, no puede dictarse la providencia de apremio y continuar así el procedimiento ejecutivo de recaudación mientras no haya una resolución del recurso de reposición que se ha interpuesto o de la solicitud de suspensión que se ha planteado[540].

Sin embargo, este motivo no lo entendemos realmente oponible a la liquidación vinculada, en la medida en que no se hace una remisión directa a los

[538] Como la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2018, número 299/2018.

[539] Además del referido principio de buena administración, y en palabras de GÓMEZ TABOADA, *"la STS incorpora unas consideraciones de una inmensa carga de profundidad. Así: i) la tesis de la recurrente conllevaría "dar carta de naturaleza a dos prácticas viciadas de la Administración", a saber a) "la de que el silencio administrativo sería como una opción administrativa legítima, que podría contestar o no según le plazca o le convenga" y b) "que el recurso de reposición no tiene ninguna virtualidad ni eficacia favorable para el interesado, (…) que se trata de una institución inútil, que no sirve (…) sino para retrasar aún más el acceso de los conflictos jurídicos (…) a la tutela judicial"; y ii) praxis ambas "contrarias a principios constitucionales de innegable valor jurídico, como los de interdicción de la arbitrariedad y servicio con objetividad a los intereses generales (que no se agotan en la recaudación fiscal, tal como parece sugerirse, sino que deben atender a la evidencia de que el primer interés general para la Administración pública es el de que la ley se cumpla y con ello los derechos de los ciudadanos)".* En GÓMEZ TABOADA, J., "Las providencias de apremio, contra las cuerdas", en *Revista el Notario del Siglo XXI: revista del Colegio Notarial de Madrid,* número 93, 2020, págs. 190 y 191.

[540] BONMATÍ MARTÍNEZ, J., CAMPANON GALIANA, L., "Antes de dictar la providencia de apremio, se debe resolver el recurso de reposición", en *Revista Con4bl3,* número 75, 2022, pág. 3. En el mismo sentido, se puede consultar, CAMPANON GALIANA, L., "Sobre la imposibilidad de dictar providencia de apremio estando pendiente de resolución el recurso o reclamación: Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 2020, número 586/2020, (rec. 5751/2017)", en *Revista Carta tributaria. Revista de opinión,* número 67, 2020.

motivos que cabe oponer a la providencia de apremio, ni tan siquiera se deben entender que todo motivo que pueda oponerse sea motivo de oposición a este tipo de liquidaciones; realmente, las señaladas como causas de oposición a la liquidación vinculada a delito son aquellos motivos contemplados en el artículo 167.3 de la Ley General Tributaria, no teniendo por tanto cabida este nuevo motivo de oposición establecido por la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Quizás, si la letra de la norma hubiera preceptuado que los motivos oponibles son aquellos que cabe manifestar frente a la providencia de apremio, sin indicar expresamente el apartado del precepto, habría podido resultar éste un motivo más a oponer.

Y en ese caso en que se hiciera una remisión expresa a todos esos supuestos de oposición a la providencia de apremio, y continuando entonces con este motivo que se desprende de la jurisprudencia, nos plantearíamos qué ocurriría si, de efectuarse, finalizado el período voluntario de pago de la liquidación vinculada y al momento de dictar la providencia de apremio, quedara pendiente resolver una cuestión prejudicial planteada en torno a la liquidación vinculada. Pues, como hemos visto, hay diversas situaciones que podemos encontrar y que resulten homólogas a la interposición del recurso frente a la liquidación. Nos referimos a aquellas cuestiones que se pueden plantear al Juez de lo penal y que deberá resolver antes de que se dicte la providencia de apremio, como ocurre con la solicitud de medidas cautelares. Cuestiones que, no constituyendo un recurso en sí mismas, deben ser resueltas antes de que se dicte la providencia de apremio, puesto que, realmente, la liquidación vinculada no es objeto de recurso de reposición, ni tan siquiera es objeto de recurso alguno sino que se debe ajustar al resultado del proceso penal.

Hemos atendido a los distintos motivos de oposición a la providencia de apremio, que son aquellos que, a su vez, resultan oponibles a la liquidación vinculada a delito. No obstante, no son los únicos, pues, como también indica el artículo 256 de la Ley General Tributaria, también podrán oponerse los motivos

contenidos en los artículos 170.3 y 172.1 de la Ley General Tributaria, es decir, los motivos oponibles a la diligencia de embargo de la deuda[541].

Como podemos observar, existen ciertas similitudes en cuanto a los motivos que se pueden oponer tanto a la providencia de apremio como a la diligencia de embargo y que, a su vez, serán oponibles a la liquidación vinculada a delito. Por tanto, continuando con nuestro estudio y en un intento de identificar presuntas especialidades que pueden darse cuando las causas de oposición se prevén para las liquidaciones vinculadas sin haber sido debidamente ajustadas a estos actos, por las particularidades de su regulación, vamos a tratar de analizar una vez más si, para estas causas, se da alguna especialidad con respecto a esta suerte de deuda tributaria *poco convencional.*

Si atendemos por tanto al primero de los motivos que cabe oponer a la diligencia de embargo y, en consecuencia, a la liquidación vinculada, al igual que ocurría con la providencia de apremio, el primer supuesto comprenderá aquellos casos a los que podrá oponerse la *extinción de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago*[542]. Del mismo modo que la falta de notificación de la liquidación tributaria era un fundamento a oponer a la providencia de apremio, en tanto que no había sido notificado el acto administrativo previo, parece lógico que a la diligencia de embargo pueda oponerse la *falta de notificación de la providencia de apremio*, como, igualmente, acto administrativo previo. En nuestras consideraciones anteriores relativas a los motivos de oposición a la providencia de apremio ya pusimos de manifiesto que, para la oposición a la liquidación

[541] *"3. Contra la diligencia de embargo sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:*

a) Extinción de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.

b) Falta de notificación de la providencia de apremio.

c) Incumplimiento de las normas reguladoras del embargo contenidas en esta ley.

d) Suspensión del procedimiento de recaudación." Artículo 170.3 de la Ley General Tributaria

[542] Nos remitimos, en cuanto a este motivo, a lo expuesto anteriormente respecto a idéntico motivo oponible a la providencia de apremio.

vinculada, se podría manifestar igualmente la falta de notificación del auto de admisión a trámite de la denuncia o querella, así como su contenido al respecto de la identificación de sujetos y deuda tributaria.

Otro de los fundamentos de oposición, que sí nos resulta novedoso respecto de los analizados anteriormente para la providencia de apremio, consiste en que se de el *incumplimiento de las normas reguladoras del embargo* contenidas en la Ley General Tributaria, regulado en la letra c) del mismo precepto. En estos términos, también se puede oponer al embargo, como desarrollo del procedimiento de apremio, alegando que se han incumplido las normas de este procedimiento. En este momento, hacemos una remisión expresa a cuanto se ha estudiado al respecto de la imposibilidad de ejecutar los bienes embargados en tanto que la liquidación vinculada a delito no adquiera firmeza[543].

En este sentido, parece claro que este argumento carece de fundamentación al objeto de servir de oposición a la ejecución de la liquidación vinculada a delito. Resulta de ello que, entre las alegaciones que cabe oponer a la liquidación vinculada y que componen unos supuestos *numerus clausus,* algunos de ellos, como estamos viendo o bien no son factibles como oposición a la liquidación vinculada por sus condiciones particulares de configuración, o bien directamente no cabe oponerlos a la liquidación vinculada a delito. Quizás, de este motivo, lo único que pudiera alegarse sería la ejecución de los bienes embargados antes de dictar sentencia; no obstante, en puridad, no se trata de un motivo de oposición propiamente dicho a la liquidación vinculada a delito.

Y, por último, el fundamento de oposición a la diligencia de embargo comprende la *suspensión del procedimiento de recaudación,* motivo que resulta

[543] Igualmente, nos remitimos a cuanto se va a exponer en relación a la imposibilidad de ejecución de los bienes embargados en un apartado posterior de este mismo Capítulo.

coincidente con aquellos que cabe oponer a la providencia de apremio; pues, en tanto que el procedimiento de recaudación se encuentre suspendido, bien por solicitud del obligado tributario o, en nuestro objeto de estudio, porque el juez haya acordado medida cautelar de suspensión respecto a la ejecución de la liquidación vinculada a delito, parece lógico que no puede continuarse con los procedimientos de apremio y, mucho menos, de embargo[544]. Con la duda que nos suscita que la solicitud de suspensión se dirige en estos supuestos al Juez penal, quien acordará o no la suspensión como medida cautelar, frente a las liquidaciones no vinculadas, que es el propio órgano administrativo de recaudación a quien se dirige y resuelve la solicitud de suspensión. Con la peculiaridad de que se puede dar el caso de que finalice el período voluntario de pago y comience el período ejecutivo antes de que el Juez penal adopte esta medida, como se ha comentado anteriormente.

Estos son los motivos que se pueden oponer a la ejecución de la liquidación vinculada a delito, sin que tenga cabida interponer frente a esta el correspondiente recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa, que sí pueden interponerse frente a toda liquidación como acto administrativo, a fin de agotar la vía administrativa de forma previa a acudir a la jurisdicción de lo contencioso-administrativo. No obstante, como veremos a continuación, se impiden estos recursos frente a la liquidación vinculada a fin de evitar, como indica el legislador, incurrir en una *doble verdad*, problemática que vamos a proceder a abordar a continuación.

[544] Para un estudio concreto de los diferentes motivos de oposición a la providencia de apremio y diligencia de embargo y, concretamente, a los pronunciamientos del Tribunal Supremo y del Tribunal Económico Administrativo Central al respecto, recomendamos la lectura de RUIZ GARIJO, M., "Motivos de oposición frente a la providencia de apremio y frente a la diligencia de embargo", en MERINO JARA, I., y MANZANO SILVA, E. *Procedimientos Tributarios: aspectos prácticos, op. cit.,* págs. 327 a 363.

b. El temor a la doble verdad

Para comprender el temor a la doble verdad, debemos atender a este concepto como el objetivo que se impone el legislador por medio del cual, dada la prevalencia que establece del orden penal en los delitos contra la Hacienda Pública[545], no puedan existir pronunciamientos de un orden jurisdiccional distinto con respecto a los mismos hechos. Y es que, establecer esta prevalencia de la jurisdicción penal es la forma por la que pretende el legislador evitar la doble verdad, que, por otro lado, y como veremos a continuación, entendemos que no debe darse en ningún caso en la medida en que cada orden jurisdiccional es competente para conocer de su objeto, no pudiendo conocer dos órdenes distintos sino de materias diferentes, no puede incurrirse en esa doble verdad.

Esta cuestión se encuentra íntimamente relacionada con la inimpugnabilidad de la liquidación vinculada a delito, a la cual, como hemos analizado, se impide su recurso en vía administrativa, impidiéndose así acudir a la jurisdicción de lo contencioso-administrativo, con lo que, presuntamente, se trata de evitar que se incurra en esa doble verdad tan temida por el legislador. De este modo, ante el dictado de la liquidación vinculada a delito, como también hemos visto, si bien se inicia el proceso penal que determinará la existencia o no

[545] Establece expresamente la prevalencia del orden penal al señalar en su Exposición de Motivos de la Ley 34/2015 de reforma de la Ley General Tributaria que *"es importante significar la preferencia del orden penal en dos aspectos: por una parte, corresponde al juez penal la posibilidad de suspender las actuaciones administrativas de cobro, permitiendo de ese modo el acceso a una justicia cautelar frente a la ejecutividad de la liquidación tributaria; por otra, la preferencia del orden penal queda respetada con el obligado ajuste final de la liquidación tributaria a los hechos que el juez penal declare probados cuando juzgue y se pronuncie, a los efectos de la imposición de una pena, sobre la existencia y cuantía de la defraudación. Cuando el pronunciamiento judicial hubiese excluido la existencia de delito contra la Hacienda Pública siendo factible, sin embargo, la liquidación administrativa, la tutela judicial se desarrollará en la forma prevista para cualquier otra liquidación tributaria no vinculada a un delito contra la Hacienda Pública, en la misma forma en que viene ocurriendo en la actualidad"*.

del delito, se procede, en el mismo momento en que se admite a trámite la denuncia o querella, a dotar de ejecutividad a la liquidación vinculada a delito.

El legislador trata de evitar de esta forma que coexistan dos pronunciamientos[546] acerca de los hechos que presuntamente constituyen un delito contra la Hacienda Pública, determinando, de esta forma, que no puede recurrirse esta liquidación de modo que los hechos probados en la sentencia vinculan a la Administración Tributaria[547] y, como señala ESPEJO POYATO, dicha vinculación no se extiende únicamente a una posible sanción posterior, sino, igualmente, a la liquidación[548].

No tiene en cuenta sin embargo el legislador que, dotar de ejecutividad a una liquidación que no puede ser impugnada, quebranta cualquier principio de seguridad jurídica y los derechos de defensa del contribuyente. Sin considerar, a mayor abundamiento y como veremos posteriormente, que de pronunciarse el órgano jurisdiccional penal lo haría únicamente al respecto de los hechos que son considerados delictivos mientras que, por su parte, el órgano administrativo o la jurisdicción contencioso-administrativa, se pronunciaría acerca de la adecuación a Derecho de la liquidación y sus componentes.

La exclusión del recurso en vía administrativa, -recurso de reposición y reclamación económico-administrativa-, como vía que se debe agotar para acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa, no implica que a la liquidación

[546] Del juez de lo penal y del juez de lo contencioso administrativo.

[547] LÓPEZ DÍAZ, A., "Procedimientos tributarios y delito fiscal en el proyecto de reforma de la Ley General Tributaria", *op. cit.*, pág. 3.

[548] Concretamente, señala esta autora que, *"la vinculación a los hechos declarados probados no se extiende solo al ámbito de una posible sanción ulterior, sino también a la liquidación, no porque así lo diga un reglamento, sino porque no se trata del principio ne bis in idem, sino de la cosa juzgada."* En ESPEJO POYATO, I., "Procedimiento tributario y delito fiscal en la prevista reforma de la LGT", *op. cit.*, pág. 32.

vinculada si bien no se puede recurrir en vía administrativa ni económico-administrativa, se le pueda excluir de interponer recurso contencioso-administrativo, y ello en la medida en que el artículo 25 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa atribuye a dicha jurisdicción los recursos que se interpongan frente a cualquier acto administrativo y la liquidación, nos guste o no, no deja de ser un acto administrativo. Y es que, a fin de cuentas, la razón de esa inimpugnabilidad no es otra que el tratar de evitar que se incurra en esa doble verdad[549].

El recurso acerca de la legalidad de la actuación administrativa corresponde en exclusiva al Juzgado de lo Contencioso-Administrativo y nunca al Juzgado de lo Penal, quien se debe pronunciar sobre la existencia o no de delito, dependiendo exclusivamente del Juez de lo Contencioso la cuestión acerca de la adecuación de la liquidación vinculada como acto administrativo, en tanto que juez garante de la autotutela declarativa y ejecutiva de la Administración.

Además, plantea serias dudas de constitucionalidad el que no se pueda recurrir la liquidación vinculada ante su Juez natural y se revista de las facultades de éste al Juez de lo penal, de modo que, si lo que se trata es de evitar la supuesta doble verdad el Juez penal debería pronunciarse, utilizando para ello las

[549] Pues "*la verdadera razón de la inimpugnabilidad de esta liquidación es la de «evitar el paralelismo procedimental que podría llevar a pronunciamientos contradictorios entre dos órdenes jurisdiccionales» distintos, otorgando la total preferencia al orden penal, que asume competencias de liquidación propias del derecho tributario aplicando y utilizando las reglas de juego propias del proceso penal, lo cual evidencia que la mente del legislador no alcanzó a comprender de forma nítida lo que significaba en realidad la prejudicialidad penal, pero sí alcanzó a comprender el interés recaudatorio que se esgrime con la nueva redacción, pese a la posible vulneración del criterio lógico de los distintos operadores jurídicos del ordenamiento jurídico español. Por lo tanto, si en realidad han sido objeto de preocupación para el legislador español los posibles pronunciamientos contradictorios, bien pudieran resolverse estos, en caso de manifestarse, a través de los procedimientos especiales de revisión o los recursos extraordinarios de revisión.*" En FERNÁNDEZ BERMEJO, D., "Aspectos conflictivos de la liquidación tributaria vinculada al delito fiscal", *op. cit.*, págs. 9 y 10.

herramientas procesales de que dispone, que no son otras que las cuestiones prejudiciales, de las que se puede valer para acudir al Juez de lo contencioso-administrativo, quien debe responder acerca de la validez o no de la liquidación como acto administrativo[550].

En este sentido, coincidimos con RAMÍREZ GÓMEZ cuando manifiesta que, desde su perspectiva, *"la solución al problema de la "doble verdad" o de la existencia de pronunciamientos* ***contradictorios****, cuando de lo que se trata es de los hechos que dan lugar a la liquidación tributaria y aquéllos que pueden ser constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública, no puede abordarse desde la perspectiva del principio ne bis in idem , sino mediante las reglas propias de las cuestiones prejudiciales"*[551].

A pesar de ello, en cuanto a ese temor a la doble verdad que manifiesta el legislador, hay que reseñar que la doctrina del Tribunal Constitucional que parte de su sentencia número 77/1983 no prohíbe en ningún caso la posibilidad acerca de la calificación jurídica de unos hechos entre órdenes jurisdiccionales diversos. Aunque, realmente, puede ser cierto que los resultados contradictorios son fruto del enjuiciamiento por diferentes normas[552]. Sin embargo, debemos atender, con ALONSO MURILLO, a la idea de que *"la jurisdicción contencioso administrativa no emite declaraciones de culpabilidad, ni de condena, ni impone penas o sanciones, como tampoco liquida ni recauda. Su función constitucional (artículo 106 de la Constitución) es controlar la legalidad de las decisiones que acreditan, valoran y sancionan, en su caso"*

[550] RUIZ ZAPATERO, G. G., "La fragmentación de la deuda tributaria como consecuencia de la liquidación administrativa por delito fiscal", *op. cit*., pág. 9.

[551] RAMÍREZ GÓMEZ, S., "Las actuaciones de la administración tributaria en los supuestos de delito contra la HP", *op. cit*., pág. 7.

[552] *Vid.,* al respecto, GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.L., "La competencia para la liquidación de la cuota tributaria en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública ¿Jurisdicción Penal o Administración Tributaria?", *op. cit.,* pág. 127.

[553]. Legalidad de los actos administrativos que, insistimos, debe controlarse y, en ningún caso, impedir su impugnación.

En consecuencia, no existe esa doble verdad que tanto temor produce al legislador en el sentido en que, de coexistir dos pronunciamientos de jurisdicciones distintas, serían en lo relativo a cuestiones que nada tienen que ver entre sí. Ni la jurisdicción penal va a determinar la adecuación a Derecho de un acto administrativo de liquidación, ni la jurisdicción de lo contencioso-administrativo puede imponer ningún tipo de pena al obligado tributario ni determinar la existencia o no de un delito fiscal.

Entendido el temor del legislador como la posibilidad de que se incurra en una doble verdad en la que coexistan resoluciones diferentes por parte de órganos distintos sobre una misma cuestión, debemos concluir que no puede ni debe incurrirse en esa doble verdad[554]. Por tanto, esta cuestión que se plantea el legislador no es en sí mismo que se pueda incurrir en doble verdad, sino que se circunscribe fundamentalmente en el principio *ne bis in idem*.

A mayor abundamiento, si bien el Juzgado de lo penal se debe pronunciar e imponer la pena que corresponda en los delitos contra la Hacienda Pública, en tanto que es el órgano formal y materialmente competente, en la medida en que se parte de una liquidación vinculada, como acto administrativo que es, debería

[553] ALONSO MURILLO, F., "El derecho a una doble revisión jurisdiccional de las sanciones administrativas impuestas por la comisión de una infracción administrativa tributaria penal y grave: Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 30 de junio de 2020, Saquetti Iglesias c. España" En *Revista Técnica Tributaria*, núm. 133, 2021, pág. 6.

[554] Concretamente, definía esta imposibilidad el Tribunal Constitucional en su sentencia número 159/87, en la cual señala que "*la coexistencia de dos procedimientos sancionadores para un determinado ilícito deja abierta la posibilidad, contraria a aquel derecho, de que unos mismos hechos, sucesiva o simultáneamente, existan y dejen de existir para los órganos del Estado*". Sentencia del Tribunal Constitucional número 159/87, de 26 de octubre de 1987.

poder ser analizada por el Juzgado de lo contencioso-administrativo, quien debe pronunciarse acerca de la propia liquidación en cuestiones como su cuantificación o adecuación a Derecho. Solo entonces, una vez validada dicha liquidación, en este caso vinculada al presunto delito, podría estar en condiciones el Juzgado de lo Penal de determinar la existencia o no de delito[555].

En este caso, como hemos mantenido en otro lugar, está "*omitiéndose además, que el problema principal no deriva de la posibilidad de alcanzar una doble verdad, antes al contrario, de llevarse a cabo ese doble procedimiento de manera adecuada, sería posible recurrir la liquidación vinculada ante su juez natural, que no es otro que el contencioso administrativo. Y no debiera plantear interrogantes en la medida en que no son incompatibles, dado que el proceso que juzga la liquidación en la vía administrativa no tiene que entrar en contradicción con el proceso penal. Simplemente, se obtendría una sentencia, en vía penal, que determinara la existencia o no de delito, y otra, en vía contencioso-administrativa, referida a la propia liquidación como deuda tributaria. A efectos punibles, la única verdad que tiene cabida es la que se recoge en una sentencia penal, que más tarde vinculará a la liquidación tributaria.*"[556].

[555] En este sentido, para ESPEJO POYATO no se incurriría en una doble verdad en la medida en que "*el paralelismo procedimental supone, efectivamente, la posibilidad conceptual de una doble verdad que, independientemente de su general irrelevancia constitucional por responder a órdenes jurídicos diferenciados, en la práctica, no tiene por qué presentar los tintes dramáticos que se le suelen atribuir por estos lares. Los tribunales están acostumbrados a respetar la cosa juzgada y la Administración debería estarlo. Si ya hay un pronunciamiento sobre hechos, en la medida en que exista la necesaria identidad, que incluye la identidad en la perspectiva del enjuiciamiento, el órgano que actúa en segundo lugar respetará lo previamente decidido, al margen de las inevitables patologías que aparecen, o deberían aparecer, solo en un número limitado de casos, y que deben encontrar cauces de solución de carácter general, y no específicos para los casos de delito fiscal.*" En ESPEJO POYATO, I., "Procedimiento tributario y delito fiscal en la prevista reforma de la LGT", *op. cit.,* pág. 30.

[556] *Vid.* BÉJAR SÁNCHEZ, A., "El afán recaudatorio de la Administración Tributaria llega a los delitos fiscales", *op. cit.,* pág. 53.

Por contradictorio que parezca, sin embargo, se pueden recurrir las actuaciones de recaudación de la liquidación vinculada a delito, mientras que evitando el recurso de la liquidación vinculada a su jurisdicción competente se está, presuntamente y según el legislador, evitando incurrir en la doble verdad, permitiendo la ejecución de la deuda con remisión al procedimiento de recaudación ordinario a la vez que se sustancia el proceso penal. Esta situación trae consigo la consecuencia paradójica de que se puede incurrir en esa tan temida doble verdad en cuanto al resultado del proceso penal y el procedimiento de recaudación ejecutado, y se debe a que la ejecutividad de la liquidación vinculada va a seguir, a instancias del artículo 255 de la Ley General Tributaria, los cauces procedimentales del Título III de esta norma[557].

Sin embargo, no debemos olvidar que la doble verdad en sentido estricto únicamente puede darse entre pronunciamientos jurisdiccionales, por tanto, que se puedan recurrir las actuaciones de recaudación no va a conllevar necesariamente el que se incurra en una doble verdad en tanto que el que se pronuncie sea un órgano administrativo. Debe considerarse, por otro lado, lo que ocurre de llegar estos recursos al orden jurisdiccional contencioso-administrativo, y es que, de recurrirse hasta la vía judicial de lo contencioso-administrativo estos actos de recaudación, cabría cuestionarse si, entre los motivos estudiados a oponer a la liquidación vinculada a delito, pueden darse contradicciones en cuanto al pronunciamiento del Juez de lo penal.

[557] Atendiendo a RIBA CIURANA "*la desmembración que se produce, (y que, dicho sea de paso, decide la propia administración), entre la liquidación vinculada a delito respecto del resto de regulaciones que terminan en una liquidación, llamémosla ordinaria, hace que el sistema de recursos sea dispar al residenciarse uno en la jurisdicción penal y otro en la administrativa. No obstante, el procedimiento de recaudación en ambos casos será el mismo ya que el artículo 255 LGT se remite a lo dispuesto en el Capítulo V del Título III de la norma. A pesar de ello se puede dar la paradoja de que los resultados en materia de exacción de la deuda acaben siendo completamente dispares*" En RIBA CIURANA, J. y NICOLAU REIG, N., "El párrafo 5º del artículo 305 CP. La suspensión de la vía ejecutiva en sede administrativa y el derecho a la presunción de inocencia del artículo 24.2 de la CE. Visión práctica", *op. cit.*, pág. 4.

Concretamente, estamos pensando en el motivo de oposición de la prescripción tributaria y la posible contradicción en que se incurriera de apreciarla un órgano y otro no. Puesto que, como sabemos, bien podría la deuda tributaria estar prescrita y no estarlo el delito fiscal, con lo cual tendríamos dos pronunciamientos diferentes. Y ello en la medida en que, como venimos señalando, las cuestiones acerca de las que está conociendo cada órgano jurisdiccional son totalmente diferentes.

A pesar de que el legislador trata de explicitar los motivos por los cuales hace inimpugnables la liquidación vinculada a delito, tales como evitar la extrema dilación de las actuaciones, la posterior adecuación de la liquidación al resultado de la sentencia penal o evitar incurrir en la doble verdad; realmente, también se pone de manifiesto la premura del legislador para proceder a la ejecución de la deuda. Ejecución que, por otro lado y como venimos tratando de poner de manifiesto a lo largo de este trabajo de investigación, no llega a su término, pues no puede continuarse el procedimiento tras la traba de los bienes, que únicamente pueden ser ejecutados cuando la sentencia condenatoria del proceso penal adquiera firmeza.

Como podemos observar, ese temor a la doble verdad manifestado por el legislador no se encuentra realmente fundado, destinando únicamente sus esfuerzos en favorecer la temprana recaudación de la deuda, obviando la necesaria adquisición previa de firmeza de ésta -más allá que por la determinación de su firmeza en el texto impreso de la norma- y a pesar de haber impedido sus recursos habituales en la medida en que es un acto administrativo.

Y no se encuentra debidamente fundamentado ese temor a incurrir en una doble verdad en la medida en que no es posible que ésta se de puesto que cada órgano jurisdiccional es competente para conocer de una materia. De forma que, mientras que el Juez penal va a conocer de la existencia o no del presunto delito contra la Hacienda Pública, el Juez de lo contencioso-administrativo, o antes la

Administración Tributaria o Tribunales Económico-Administrativos, son competentes únicamente para conocer de la validez del acto administrativo de liquidación[558]. Por tanto, en la medida en que se trata de cuestiones y pronunciamientos que nada tienen en común, no puede existir esa doble verdad en la que se excusa el legislador para hacer irrecurrible la liquidación vinculada. No siendo sino un pretexto más para adelantar la recaudación.

Nos encontramos en este punto ante una liquidación meramente provisional, por su necesaria vinculación al resultado del proceso penal, que directamente se torna ejecutable, sin ofrecer ninguna garantía al obligado tributario, quien ni tan siquiera puede ser oído. Circunstancia que pone de manifiesto la voluntad del legislador, que no es otra que proceder a la traba de los bienes, pues estos no van poder ser realmente ejecutados en tanto que no se obtenga una sentencia firme dada la provisionalidad de la liquidación. Por tanto, el fin logrado por el legislador ha sido garantizar el cobro de la deuda tributaria en tanto que se resuelve el proceso penal y, a su vez, habrá logrado incrementar la deuda en los recargos del período ejecutivo.

Determinada la ejecutividad de la liquidación de forma paralela al desarrollo del proceso penal, debemos analizar a continuación si existe alguna posibilidad de que se suspenda dicha ejecución del procedimiento tributario de recaudación en el curso del proceso penal. Para ello, a lo largo del siguiente epígrafe se va a atender a las distintas formas de suspender la recaudación ejecutiva durante el curso del proceso penal, prestando atención principalmente a la posibilidad de adoptar medidas cautelares por parte del Juez penal. Así

[558] Como veremos posteriormente en la propuesta de lege ferenda que planteamos en el Capítulo V de este trabajo de investigación, son perfectamente compatibles los pronunciamientos de la Jurisdicción penal con los de la Jurisdicción de lo contencioso-administrativo, es más, del primero de ellos dependerá el pronunciamiento del segundo, en la medida en que para que exista el delito es necesario primero que exista una liquidación.

mismo, se va a analizar el procedimiento de embargo de bienes en este procedimiento de ejecución de la liquidación vinculada, haciendo especial hincapié en la imposibilidad de ejecutar los bienes que van a ser objeto de embargo hasta que no se obtenga una sentencia que adquiera firmeza como resultado del proceso penal por el presunto delito contra la Hacienda Pública.

3. Formas de suspender la ejecución en el procedimiento de recaudación

Hemos analizado cómo la liquidación vinculada a delito es directamente ejecutable tras la admisión a trámite de la denuncia o querella. Ejecutividad, no obstante, que puede ser paralizada en dos supuestos que vamos a estudiar a lo largo de este epígrafe, situaciones que suponen, de un lado, que el juez acuerde la suspensión de la ejecución previa prestación de garantías y, de otro lado, si no se pueden prestar dichas garantías, que se acuerde, por parte del Juez penal, la suspensión de la deuda para evitar que se produzcan daños de muy difícil o imposible reparación. En este sentido, en palabras de MORENO CORTE, "*cuando del sumario resulten indicios de criminalidad suficientes contra una persona, el juez podrá asegurar las responsabilidades pecuniarias que puedan derivarse del proceso penal*"[559] tal y como se dispone en el artículo 589 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal[560].

Respecto a la suspensión de la ejecución sin aportación de garantías, esta puede darse con el objeto de evitar que se puedan causar perjuicios de difícil o imposible reparación. Se va a proceder a continuación, y siguiendo a RIBA

[559] En MORENO CORTE, M., "El aseguramiento cautelar de la pena de multa en el delito fiscal", en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 465, 2021, pág. 8.

[560] Según el cual cuando del sumario resulten esos indicios delictivos el Juez penal ordenará depositar fianza, que en este caso resultará cuantificada en la liquidación vinculada a delito.

CIURANA Y NICOLAU REIG[561], a la comparativa de ambas situaciones relativas a la suspensión de la ejecución de la liquidación con aportación de garantías o sin ellas. La liquidación vinculada, una vez finalizado el período voluntario de pago que peculiarmente, como hemos visto, no se inicia cuando se dicta y notifica la liquidación sino con la admisión a trámite de la denuncia o querella, entraría en vía ejecutiva. El inicio del período ejecutivo, automáticamente supone un recargo sobre la deuda del 5%, que alcanzará el 10% en el momento en que se dicte la providencia de apremio, que puede ser de forma inmediata, y que supondrá un recargo del 20% una vez finalizado el período de pago que se apertura con la notificación de la providencia de apremio, supuesto este último en el que se incluyen, además, intereses de demora. Aparte de imponer ese recargo del 20%, se puede proceder al embargo de los bienes del deudor, embargo que, no obstante, como estudiaremos a lo largo de este epígrafe, no podrá ser ejecutado hasta que no adquiera firmeza la sentencia condenatoria[562].

Por el contrario, si se acuerda la suspensión como medida cautelar en tanto que se dilucida el proceso penal, en el caso en que la sentencia resulte ser condenatoria por delito contra la Hacienda Pública y aún en el supuesto en que se cuantifique en idéntica cuantía a la liquidación vinculada, a ésta liquidación que se ha suspendido se añadirán, además de la correspondiente pena de multa[563], los intereses de demora[564].

[561] RIBA CIURANA, J. y NICOLAU REIG, N., "El párrafo 5º del artículo 305 CP. La suspensión de la vía ejecutiva en sede administrativa y el derecho a la presunción de inocencia del artículo 24.2 de la CE. Visión práctica", *op. cit.*, pág. 9.

[562] Todo ello mientras se está investigando en sede penal y mientras se desarrolla el curso del proceso judicial, en la que el defraudador tributario es aún un presunto delincuente fiscal.

[563] Que va del tanto al séxtuplo de la cuota defraudada.

[564] Señala el artículo 257.2.a) de la Ley General Tributaria que si la sentencia es condenatoria en idéntica cuantía a la liquidada, no se modificará la liquidación vinculada, sin perjuicio de que se añadan los correspondientes intereses de demora. Debemos atender, por el contrario, al supuesto en que la sentencia condenatoria anule la liquidación, en ese caso, establece la letra c) del reseñado

Sin embargo, atendiendo al régimen de suspensión que se lleva a cabo en el procedimiento recaudatorio respecto a la deuda no vinculada a delito, y en la mayoría de los supuestos, habrá que aportar garantía suficiente, bien hipotecaria o por medio de avales que garanticen la deuda, entre otros medios legalmente previstos. Por contra, en casi la totalidad de los procesos penales en los que se vaya a enjuiciar la liquidación vinculada a delito habrá que partir de que, en cumplimiento de los fines de la investigación penal y tratando de garantizar los derechos del enjuiciado, en un proceso en el que probablemente se esté comenzando a investigar la supuesta comisión de un delito, el artículo 305.5 del Código penal, en consonancia con el principio de presunción de inocencia del artículo 24.1 de la Constitución[565], permitirá que los Jueces de lo penal puedan adoptar la suspensión de la vía ejecutiva sin necesidad de aportar garantías, a modo de medida cautelar y en aras de evitar perjuicios de difícil o imposible

precepto que, "*se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 26, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación*". Situación similar a la que se da en los supuestos en que se anula una liquidación con motivo de una resolución administrativa o judicial, para los que establece el apartado 5 del artículo 26 del mismo texto legal que "*En los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada otra liquidación por una resolución administrativa o judicial, se conservarán íntegramente los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido, y exigencia del interés de demora sobre el importe de la nueva liquidación. En estos casos, la fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de este artículo, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución*".

[565] Al respecto se puede ver el trabajo de RIBA CIURANA, J. y NICOLAU REIG, N., "El párrafo 5º del artículo 305 CP. La suspensión de la vía ejecutiva en sede administrativa y el derecho a la presunción de inocencia del artículo 24.2 de la CE. Visión práctica", *op. cit.*, pág. 10.

reparación[566]. Lo cual entra en contradicción frontalmente con la finalidad del Título VI de la Ley General Tributaria, que no es otra que la de garantizar la deuda.

Con anterioridad a la reforma del Código Penal por la que se introduce el apartado 5 al artículo 305, por medio del cual se permite al Juez penal adoptar la suspensión de la deuda, el modo que tenía la Administración Tributaria de asegurar el cobro de la deuda era precisamente solicitar como medida cautelar el importe de las responsabilidades pecuniarias que pudieran derivarse, a diferencia de lo que ocurre ahora, que de existir liquidación vinculada a delito, se puede continuar con las actuaciones tendentes al aseguramiento de la deuda[567].

Por tanto, habrá que atender a la suspensión de la deuda, que en la mayoría de los casos se va a producir a efectos de preservar la presunción de inocencia y los perjuicios irreparables, a fin de paralizar el procedimiento ejecutivo de la liquidación vinculada a delito. Así mismo, debemos señalar que puede darse la posibilidad de que el Juez de lo penal acuerde el aplazamiento o fraccionamiento de la deuda vinculada, con la particularidad de que no será el

[566] En estos delitos parece claro el perjuicio que se va a causar a una persona física que tenga que hacer frente al pago de deudas de elevada cuantía que aún penden de una sentencia y que no se han podido recurrir o, como va a ocurrir en el caso de las entidades jurídicas va a resultar innegable la cantidad de perjuicios que se le puede causar, desde el daño reputacional, en el caso en que se remitieran diligencias de embargo a sus clientes y proveedores, hasta graves perjuicios económicos de no poder hacer frente a pagos de trabajadores, de seguros sociales, de proveedores, entre otros.

[567] Si bien el legislador indica que admitida la denuncia o querella a trámite se continúan las actuaciones tendentes al cobro, entendemos más acertado afirmar que se van a continuar las actuaciones tendentes al aseguramiento del cobro, pues realmente no se van a poder ejecutar los embargos de bienes hasta que no adquiera firmeza la sentencia del proceso penal por condena por delito contra la Hacienda Pública. Lo que se habrá logrado, por tanto, será trabar los bienes e incrementar la deuda en los recargos ejecutivos.

órgano de recaudación quien se pronuncie acerca de éste extremo. Lo que, una vez más, viene a configurarse en la asunción de competencias por parte del Juez de lo penal que no le son propias y que, por el contrario, le corresponden al órgano de la Administración Tributaria encargado de la ejecución de la deuda.

Vamos a proceder, a lo largo de este epígrafe, a analizar, de un lado las posibilidades del Juez penal de adoptar medidas cautelares y, por otro lado, se va a proceder a comentar la situación del embargo de bienes en el curso del proceso penal, así como la imposibilidad de enajenar los bienes en tanto que no exista una sentencia penal condenatoria firme.

a. La adopción de medidas cautelares.

En virtud del artículo 81 de la Ley General Tributaria se puede acordar la adopción de medidas cautelares, que van a tender a garantizar el futuro cobro de la deuda[568]. Y en este sentido habrá que prestar especial atención a las

[568] La finalidad de las medidas cautelares en materia tributaria es *"evitar que el resultado previsto en una norma se vea frustrado debido a la duración del procedimiento o proceso ordinario establecido para su consecución, siendo sus características esenciales su inmediatez, provisionalidad y su carácter instrumental y anticipatorio en relación con dicho procedimiento."* En CORDERO GONZÁLEZ, E.M., "Las medidas cautelares tributarias", en MERINO JARA, I., MANZANO SILVA, M.E., y AGUAS ALCALDE, E., *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos. Cuestiones comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios,* Ed. Bosh, 2014, pág. 110. De igual modo, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en su resolución de 12 de mayo de 2012 resuelve que la finalidad de las medidas cautelares de naturaleza tributaria tiene como objetivo fundamental el evitar los perjuicios que puedan causar las dilaciones en el proceso a los efectos de tornar en imposible el cobro de la deuda tributaria dejada de ingresar debido a actuaciones que lleve a cabo el obligado tributario sobre su patrimonio.

modificaciones introducidas por la Ley de fiscal[569] al respecto de la adopción de estas medidas, pues declara que su objetivo es *"perfeccionar las normas que garantizan el crédito tributario"*[570]. Y es que *"esta reforma operada en el artículo 81 de la LGT flexibiliza de manera importante los requisitos previos para la adopción de medidas cautelares en los procedimientos tributarios y amplía considerablemente el ámbito material de éstas en los casos en que se haya presentado denuncia o querella por delito contra la Hacienda Pública, con la pretensión de dar una mayor agilidad y celeridad a la Administración Tributaria a la hora de adoptar medidas de aseguramiento de la deuda tributaria"*[571].

Se pueden encontrar dos modalidades de medidas cautelares en el procedimiento tributario. De un lado, están las medidas cautelares de aseguramiento del cobro de la deuda tributaria, que son aquellas en las que vamos a centrar nuestro estudio y que se encuentran reguladas en el artículo 81 de la Ley General Tributaria; de otro, las medidas cautelares que se pueden adoptar en el procedimiento inspector que encuentran su regulación en el artículo 146 del mismo texto legal[572].

En el caso del aseguramiento de la responsabilidad civil -anterior a la reforma que permite continuar las actuaciones de recaudación- había que atender a los principios en los que debe fundamentarse la adopción de medidas

[569] Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. «BOE» núm. 261, de 30/10/2012.

[570] Exposición de Motivos de la Ley 7/2012.

[571] En RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., "Las medidas cautelares de aseguramiento en los procedimientos tributarios", en *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid,* número 26, 2012, pág. 18.

[572] Para una mejor comprensión de ambas y un extenso análisis de sus diferencias, recomendamos la lectura de CORDERO GONZÁLEZ, E.M., "Las medidas cautelares tributarias", en MERINO JARA, I., MANZANO SILVA, M.E., y AGUAS ALCALDE, E., *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos. Cuestiones comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios, op. cit.,* págs. 107 a 140.

cautelares, que no son otros que el *fumus boni iuris* y el *periculum in mora.* Por los cuales, la intención del legislador era, ante los indicios conducentes a una falta de ingreso, tratar de garantizarlo. Esta tendencia a garantizar el cobro es lo que vemos que ocurre con el nuevo Título VI, en el que las actuaciones de recaudación no van a llegar al cobro de la deuda antes del pronunciamiento judicial, por mucho que sea la intención manifestada por el legislador, sino que el fin último que se va a lograr va a ser la traba de bienes que aseguren el ingreso, amén del incremento de la deuda en los consecuentes recargos del período ejecutivo y, en su caso, intereses de demora.

Ambos principios son los que deben operar en relación a la adopción de medidas cautelares de aseguramiento de la deuda tributaria. Por su parte, el *periculum in mora* se fundamenta en el peligro evidenciado de que la dilación de las actuaciones conlleve la imposibilidad de cobro de la deuda tributaria. En este caso, para los supuestos de delito, resulta un objetivo manifiesto de la reforma del Código Penal y de la Ley General Tributaria objeto de nuestro estudio, el evitar dichas dilaciones que conllevan los procesos judiciales y que pudieran desembocar en la imposibilidad de cobro efectivo de la deuda tributaria. En este sentido, debemos convenir con CALAMENDREI para quien se trata de "*una anticipación provisional de ciertos efectos de la decisión definitiva, dirigida a prevenir el daño que podría derivarse del retraso de la misma*"[573].

Lo que se fundamenta es precisamente el hecho de paliar los efectos negativos que pueden manifestarse por la dilación del proceso judicial sobre el que pretende ver resarcido el daño que se le ha ocasionado y que precisará de una protección anticipada, erguida sobre un daño que ya se ha producido. Si bien es cierto que el delito aún no existe, pues no hay una sentencia penal condenatoria por delito contra la Hacienda Pública, realmente la deuda tributaria

[573] *Vid.* CALAMENDRI, P., *Introducción al estudio sistemático de las providencias cautelares,* Buenos Aires, Argentina, 1945.

sí existe, así como el perjuicio económico ocasionado por dejar de ingresar una deuda que se ha vinculado a un delito de naturaleza económica, lo que cumple además el objetivo de que la medida cautelar se erija sobre un daño cuantificable en un preventivo cálculo del peligro que pueda causarse[574].

Por su parte, respecto al *fumus boni iuris* o la apariencia de buen derecho, resulta claro que en virtud de este presupuesto el que se adopte una medida cautelar en garantía de cumplimiento debe fundamentarse en la pretensión perseguida, argumentada sobre un juicio de probabilidad y verosimilitud, va a resultar favorable y estimada por la resolución administrativa y judicial en la que está siendo juzgada[575].

Y es en relación a estos principios cuando la Ley 7/2012, da un paso más en cuanto a la flexibilización de los requisitos comentados, pues permitirá que se apliquen éstas medidas cautelares en cualquier momento del curso del procedimiento en el que la Administración Tributaria acredite que se cumplen estos requisitos de riesgo recaudatorio y proporcionalidad de la medida[576], así

[574] De especial interés resulta el estudio sobre el *periculum in mora* en las medidas cautelares tributarias de aseguramiento que lleva a cabo RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., "Las medidas cautelares de aseguramiento en los procedimientos tributarios", *op. cit.*, pág. 30.

[575] Igualmente, se debe prestar atención a cuanto se expone al respecto del *fumus boni iuris* en las medidas cautelares tributarias por RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., "Las medidas cautelares de aseguramiento en los procedimientos tributarios", *op. cit.*, pág. 33.

[576] En este sentido, parece claro que las medidas cautelares, en virtud del artículo 81 de la Ley General Tributaria deben ser proporcionadas al daño que pretenda evitarse y en la cuantía que se estrictamente necesaria cuando se tenga por finalidad asegurar el cobro de la deuda. De modo que, habrá que atender a un triple test de proporcionalidad:

"a) El análisis de la adecuación o idoneidad de la medida para alcanzar el fin pretendido.

b) El análisis de la necesidad de la medida aplicada en ausencia de otra alternativa igualmente eficaz y menos gravosa.

c) El análisis de la proporcionalidad <<en sentido estricto>>, atendiendo a su grado de injerencia en un ámbito protegido así como el carácter y alcance del sacrificio que impone sobre los derechos o intereses

como la adopción de ésta en la cuantía necesaria para hacer posible el pago de la deuda[577].

De la misma forma, habrá que atender a la inexistencia de riesgos o daños de difícil o imposible reparación a la hora de la procedencia de la adopción de medidas cautelares en virtud de lo dispuesto en el artículo 81 de la Ley General Tributaria.

Si, como venimos señalando, el procedimiento ejecutivo no se suspende por el Juez penal durante la tramitación del proceso penal que trata de determinar la existencia del delito contra la Hacienda Pública, se va a lograr la traba de los bienes, que no se van a poder ejecutar, como hemos analizado, con anterioridad a que la sentencia adquiera firmeza, habiendo logrado no el ingreso de la deuda, sino la garantía de cobro de ésta, así como su consecuente incremento. Y ello en tanto que, lo que se trata de evitar, es la imposibilidad de cobro de la deuda tributaria una vez exista la condena por el delito contra la Hacienda Pública[578].

Además, las medidas cautelares que tiendan al aseguramiento de la deuda deberán evitar a toda costa el poder causar perjuicios de difícil o imposible reparación, así como que estas medidas se adopten en el marco y en atención al

afectados." En CORDERO GONZÁLEZ, E.M., "Las medidas cautelares tributarias", en MERINO JARA, I., MANZANO SILVA, M.E., y AGUAS ALCALDE, E., *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos. Cuestiones comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios, op. cit.*, pág. 118.

577 *Vid.,* en este sentido CORDERO GONZÁLEZ, E.M., "Las medidas cautelares tributarias", en MERINO JARA, I., MANZANO SILVA, M.E., y AGUAS ALCALDE, E., *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos. Cuestiones comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios, op. cit.*, pág. 116.

578 Esto es lo que LUQUE MATEO califica como peligro de infructuosidad, o el peligro que conlleva el que una vez se dicte la resolución definitiva, en este caso la sentencia del proceso penal, sea imposible o muy difícil ejecutar la condena o reparar el daño efectivamente causado. En LUQUE MATEO, M.A., *Las medidas cautelares tributarias*, Ed. Atelier, Barcelona, 2009, pág. 117.

principio de proporcionalidad. Y dicha proporcionalidad deberá ser atendida tanto en su vertiente cualitativa, que se fundamente en el principio de legalidad y sea proporcional al fin perseguido; y cuantitativa, en proporción al daño cuantificado que se pretende evitar[579].

Tras las reformas operadas en el Código Penal y en la Ley General Tributaria, si la finalidad del legislador es evitar perjuicios de difícil o imposible reparación, iniciar la vía ejecutiva, con la elevada cuantía de sus recargos, supone un grave perjuicio económico para quien aún no ha sido condenado por el delito y que, no debemos olvidar, no ha podido recurrir la liquidación ni su cuantía, que se verá sujeta a lo que determine la sentencia penal. Si además tenemos en cuenta las dificultades que para el obligado tributario suponen el procedimiento ejecutivo y las medidas cautelares de embargo[580], la no suspensión de la deuda se puede tornar en un quebranto irreparable. Además, se acomete con esta reforma la modificación del régimen de medidas cautelares previsto en el apartado 8 del artículo 81 de la Ley General Tributaria, que amplía los tiempos de las medidas cautelares a las situaciones de delito contra la Hacienda Pública, modificación que se lleva a cabo para adaptar este precepto al nuevo procedimiento en situaciones de delito fiscal[581].

Una vez más, en el apartado 8 del referido artículo 81 de la Ley General Tributaria encontramos una situación específica para las liquidaciones

[579] De nuevo en RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., "Las medidas cautelares de aseguramiento en los procedimientos tributarios", *op. cit.*, pág. 36.

[580] Parece lógico que para una empresa es un perjuicio de difícil o imposible reparación el ver embargadas sus cuentas, lo que le imposibilita continuar el negocio, o que sus acreedores reciban diligencias de embargo de créditos, con el consiguiente desprestigio empresarial que ello supone, lo cual supone un grave perjuicio irreparable.

[581] En CORDERO GONZÁLEZ, E.M., "Las medidas cautelares tributarias", en MERINO JARA, I., MANZANO SILVA, M.E., y AGUAS ALCALDE, E., *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos. Cuestiones comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios, op. cit.*, pág. 110.

vinculadas a delito, puesto que en los supuestos en que se haya presentado la correspondiente denuncia por este delito, la competencia para la adopción de éstas medidas cautelares corresponderá a las "*Delegaciones Especiales de la Agencia Tributaria, según establece también la citada Resolución de 22 de enero de 2023*"[582].

Debemos atender a la doble vertiente de las medidas cautelares, las cuales pueden ser jurisdiccionales, o adoptadas por un órgano judicial; o bien no jurisdiccionales, que son las adoptadas por la Administración Pública[583]. En este caso, de nuevo, encontramos una particularidad respecto a la liquidación vinculada a delito en la medida en que, dictada la liquidación, se puede acordar una medida cautelar por la Administración Tributaria -medida no jurisdiccional-, que deberá tornar irremediablemente en una medida jurisdiccional, al ser confirmada con posterioridad por el Juez de lo penal.

No obstante, si bien la liquidación vinculada se ha remitido a modo de tanto de culpa a sede penal, debiendo acordarse las medidas cautelares por este, resulta cuanto menos curiosa la situación que origina la Ley 34/2015, de reforma de la Ley General Tributaria, a partir de la cual se ha llevado a cabo la alteración del régimen jurídico de esta institución cautelar en los delitos fiscales[584]. Y ello se ha producido en la medida en que se ha trasladado la potestad de establecer

[582] CORDERO GONZÁLEZ, E.M., "Las medidas cautelares tributarias", en MERINO JARA, I., MANZANO SILVA, M.E., y AGUAS ALCALDE, E., *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos. Cuestiones comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios, op. cit.*, pág. 121.

[583] *Vid.* a este respecto, RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., "Las medidas cautelares de aseguramiento en los procedimientos tributarios", *op. cit.,* pág. 22.

[584] La Ley 7/2012, de reforma del Código Penal, modifica esta norma para conferir a la Administración Tributaria facultades para adoptar medidas cautelares, mientras que, por su parte, la Ley 1/2015 de modificación igualmente del Código Penal, confiere a la Administración facultades para la investigación patrimonial cuando, no podemos olvidar, que no deja de ser la parte perjudicada en el proceso penal. En GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO. *M.L.,* "Los efectos de la apreciación de indicios de delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios", o*p. cit.,* pág. 97.

medidas cautelares del Juez penal a la Administración Tributaria[585]. Con la peculiaridad añadida de que, como ya se ha comentado, la Administración Tributaria, en los delitos contra la Hacienda Pública, es a la vez que denunciante el perjudicado en el proceso penal en que se sustancia el delito, siendo el único delito en que es potestad del denunciante poder adoptar las medidas cautelares respecto a la responsabilidad pecuniaria. Sin perjuicio de que, como hemos comentado anteriormente, sea el Juez penal quien se deba pronunciar en última instancia acerca de la adopción de estas medidas cautelares y acerca de la suspensión admitida o desestimada por el órgano administrativo de recaudación.

En este tipo de procedimientos la adopción de medidas cautelares por parte de la Administración Tributaria se fundamenta en la necesidad de dicho organismo de tutelar los intereses de naturaleza pública para evitar, por medio de la elevada tasa de fraude fiscal, que puedan ser eludidos, perjudicados o burlados[586]. Motivo de las dilaciones de los procesos judiciales, que hacen que se retrase considerablemente el cobro de las deudas, como venimos destacando.

Estas medidas presentan en sí mismas una doble finalidad, pues, por un lado, tratan de asegurar la eficacia de la posterior resolución judicial haciendo posible y de forma anticipada su fin último -que no es otro que la traba de bienes que garantice el ingreso- y, por otro lado, tratan de impedir que se lleven acciones tendentes a imposibilitar comportamientos de los obligados tributarios con intención de eludir el pago de la deuda[587]. A pesar de ello, coincidimos plenamente con RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN cuando manifiesta que no todo se

585 *Vid.* MORENO CORTE, M., "El aseguramiento cautelar de la pena de multa en el delito fiscal", *op. cit.*, pág. 9.

586 En este sentido, se puede consultar el trabajo de CORCUERA TORRES, A., *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria,* Ed. Marcial Pons, 1998, pág. 21.

587 SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., "Modificaciones operadas en la LGT por la Ley 7/2012 de prevención y lucha contra el fraude", *op. cit.,* pág. 153.

puede justificar en prevención del fraude fiscal, pues estas medidas claramente tratan de agilizar y garantizar -mediante la traba de los bienes y su consecuente incremento- la recaudación[588].

En supuestos de delito fiscal, el artículo 81.8 de la Ley General Tributaria dispone que cuando se haya interpuesto denuncia por un presunto delito fiscal, el órgano de la Administración Tributaria competente para ejecutar la deuda podrá adoptar medidas cautelares para garantizar el cobro de la misma[589]. En este caso, no debemos perder de vista que "*lo más grave es que, además, subvierte el principio constitucional que reconoce a los Juzgados y Tribunales la exclusividad de la potestad jurisdiccional, que comprende no solo la declaración y ejecución, sino también la potestad cautelar. De ahí que deban afirmarse muy serias dudas acerca de la constitucionalidad de estas medidas*"[590]. Dudas que, por otro lado, se disipan si tenemos en cuenta que lo que se garantiza es la deuda tributaria y no la responsabilidad civil.

[588] Señalando en este sentido la citada autora que cree "*sin embargo, que se debe ir con cuidado al resaltar esta funcionalidad de las medidas cautelares en materia tributaria porque comienza a ser peligroso poner todo al servicio de la lucha contra el fraude fiscal, sin distinguir adecuadamente lo que sean estrictas medidas anti-fraude o anti-elusión y lo que, en realidad son medidas para hacer más ágil, rápida y eficaz la exigencia y aplicación de los tributos por parte de los organismos de la Administración Tributaria, que básicamente es lo que son las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*". En RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., "Las medidas cautelares de aseguramiento en los procedimientos tributarios", *op. cit.,* pág. 18.

[589] Como sabemos, las medidas cautelares deben ampararse en los principios del *fumus boni irus* y del *periculum in mora.* Para MORENO CORTE, estas medidas cautelares deben imponerse de "*forma indiciaria, verosímil, radical y fundamentada (fumus boni iuris); y que la medida tenga por objetivo asegurar que la futura sentencia pueda llevarse a la práctica de modo útil, evitándose así que un posible fallo favorable a la pretensión deducida quede desprovisto de eficacia (periculum in mora).*" En MORENO CORTE, M., "El aseguramiento cautelar de la pena de multa en el delito fiscal", *op. cit.*, pág. 18.

[590] En MORENO CATENA, V., "La dudosa constitucionalidad de las medidas cuatelares ordenadas por la Agencia Tributaria durante el proceso penal", *op. cit.,* pág. 1.

De modo que, la Ley General Tributaria reviste a la Administración de potestades a fin de que pueda llevar a cabo cuantas investigaciones precise sobre el patrimonio del presunto delincuente fiscal pudiendo adoptar incluso medidas cautelares[591]. Aunque, realmente, antes de la reforma ya se facultaba a la Administración para practicar retenciones de devoluciones a aquellos que hubieran sido denunciados por un presunto delito fiscal. Se está produciendo una quiebra de la tutela judicial efectiva y del derecho a un proceso con todas las garantías, en la medida en que ambos comprenden el respeto y la salvaguarda por parte del juez de las garantías procesales. Y se están quebrando esas garantías no ya porque se proceda a garantizar la cuantía de la responsabilidad civil derivada de un delito aún inexistente, pues ya hemos determinado que lo que se ejecuta es una deuda tributaria, sino porque se está procediendo a la traba de una deuda que no ha adquirido firmeza en la medida en que no ha sido posible impugnarla y depende del resultado de la sentencia condenatoria.

Por su parte, la Administración Tributaria se constituye de este modo en "juez y parte", por un lado es acusación particular y actor civil en el curso del proceso penal, en cuanto a denunciante y perjudicado. Y, a pesar de ello, aún cuando actúa como una parte más del proceso, se le confieren las prerrogativas para investigar a la parte contraria, incluso acordando medidas cautelares que tienen como objetivo asegurar una deuda tributaria que no es firme y que se ajustará al resultado del proceso penal[592], que no será otra, salvo que se deba

[591] En palabras más autorizadas que las nuestras, "*así pues, la actual redacción de la Ley General Tributaria encomienda a la Administración funciones de investigación del patrimonio de las personas relacionadas con el delito y además le autoriza para adoptar medidas cautelares, todo ello en tanto se está sustanciando un proceso penal, es decir, cuando la previa actuación de la Administración Tributaria ha pasado al Juzgado de Instrucción y se han incoado diligencias previas*". MORENO CATENA, V., "La dudosa constitucionalidad de las medidas cautelares ordenadas por la Agencia Tributaria durante el proceso penal", *op. cit.*, pág. 2.

[592] MORENO CATENA, V., "La dudosa constitucionalidad de las medidas cautelares ordenadas por la Agencia Tributaria durante el proceso penal", *op. cit.*, pág. 3.

posteriormente ajustar a la sentencia penal, que la liquidación vinculada a delito que se pretende ejecutar.

Para la Magistrada SÁEZ RODRÍGUEZ, en esta situación en la que se provoca que sea la Administración Tributaria la que adopta las medidas cautelares y el Juez Penal quien únicamente debe revisar su proporcionalidad, se da una situación sin precedentes en la que el papel del Juez se relega a mero revisor de la medida cautelar que ha sido adoptada por el denunciante y perjudicado[593].

Según el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, la función de investigar el patrimonio del presunto autor del delito debe atribuirse a un tercero imparcial y la Administración Tributaria, desde luego, no lo es. Usurpa, de este modo, la Ley General Tributaria, sus facultades de investigación al Juez instructor, relegándolo al papel de mero controlador o supervisor de las actuaciones de la Administración Tributaria[594]. Para MARTÍN QUERALT "*la mezcolanza del procedimiento administrativo y el proceso penal obliga a violentar conceptos y a renunciar a la utilización de categorías dogmáticas nítidas*"[595].

A mayor abundamiento, la Disposición Adicional Décima de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa señala que no corresponde al Juez de lo contencioso-administrativo conocer de las actuaciones administrativas vinculadas a delito salvo en lo que concierne a la recaudación, como se ha comentado anteriormente, y a la responsabilidad solidaria. Igualmente, señala esta disposición que, iniciado el proceso penal, no corresponde al Juez de lo

[593] En el voto particular de la Magistrada CONCEPCIÓN SÁEZ RODRÍGUEZ al Informe al Anteproyecto de Reforma de la Ley General Tributaria elaborado por el Consejo General del Poder Judicial el 30 de septiembre de 2014.

[594] MORENO CATENA, V., "La dudosa constitucionalidad de las medidas cautelares ordenadas por la Agencia Tributaria durante el proceso penal", *op. cit.*, pág. 3.

[595] MARTÍN QUERALT, J., *Curso de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, *op. cit.*, pág. 677.

contencioso-administrativo conocer de las medidas cautelares, pues se da dicha competencia al Juez de lo penal.

Por otro lado, ante el temor que suscita que se puedan producir lo que el legislador denomina "daños irreparables" se permite que el Juez penal acuerde la suspensión de la ejecución de la deuda, no obstante, no especifica cuáles pueden ser esos daños irreparables. Para autores como LINARES, si se paraliza en demasiadas ocasiones la ejecución de la deuda bajo esta coartada, no tendría efectos realmente esta medida, que lo que pretende es no dilatar el cobro de la deuda al delincuente fiscal[596], amén de la finalidad encubierta y realmente lograda de garantizar el cobro de la deuda mediante la traba efectiva de los bienes y su consecuente incremento en los recargos del período ejecutivo. Para GONZÁLEZ CUELLAR, sin embargo, la sentencia firme ya constituye en sí misma un título ejecutivo, por lo que no era necesario dotar a la Administración de facultades para recaudar[597].

Si continuamos con las particularidades que presentan la adopción de este tipo de medidas tendentes a garantizar la deuda, mientras que normalmente es el Juez de lo contencioso-administrativo quien resuelve acerca de las medidas cautelares que adoptan los órganos de recaudación en la ejecución de las deudas tributarias[598]. Sin embargo, cuando se remite el tanto de culpa y se tramita el proceso penal de forma paralela al procedimiento de recaudación, será el Juez penal quién resuelva acerca de la proporcionalidad y necesariedad de estas medidas cautelares adoptadas por la propia Administración Tributaria.

[596] LINARES, M.B., *El delito de defraudación tributaria*, *op. cit.*, pág. 351.

[597] *Vid.* GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO. *M.L.*, "Los efectos de la apreciación de indicios de delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios", o*p. cit.*, pág. 98.

[598] BERTRÁN GIRÓN, M., *La liquidación tributaria,* Ed. Instituto Andaluz de Administración Pública, 2009, pág. 23.

Concretamente, respecto de las medidas cautelares, se amplía la posibilidad de que se adopten éstas antes de que la deuda tributaria haya sido liquidada. De modo que, con anterioridad a la reforma de 2015, las medidas cautelares solo se podían adoptar después de la notificación de la propuesta de liquidación. Tras la reforma, es posible adoptar una medida cautelar en cualquier momento del procedimiento de gestión o inspección[599]. En este caso, los jueces de lo penal deben pronunciarse, con carácter inmediato, acerca de las medidas cautelares que adopta la Administración Tributaria una vez iniciado el proceso penal por delito fiscal[600].

En un nuevo marco comparativo de la liquidación vinculada a delito y la ejecución de la liquidación no vinculada a delito, debemos poner de manifiesto que, en este artículo 81 de la Ley General Tributaria, relativo a las medidas cautelares, se preceptúa que, si bien las medidas a acordar al respecto de la liquidación no vinculada a delito -o de cualquier deuda tributaria- van a tener una duración de seis meses, establece la letra e) del apartado 7 de dicho precepto que las medidas cautelares que se adopten en relación a la liquidación vinculada a delito tendrán una duración más amplia, que llegará a 24 meses[601].

[599] Así se dispone en el apartado 5 del artículo 88 de la Ley General Tributaria, introducido por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

[600] MARTÍN QUERALT, J., "El Juez Penal debe pronunciarse de manera inmediata sobre las medidas cautelares adoptadas por la AEAT una vez incoado el proceso por delito fiscal", en *Revista Carta Tributaria*, revista de opinión, número 69, 2020, pág. 1.

[601] Señala el artículo 81.7.e) de la Ley General Tributaria "*e) Que se adopten durante la tramitación del procedimiento descrito en el artículo 253 de esta Ley o tras su conclusión. En estos casos sus efectos cesarán en el plazo de veinticuatro meses desde su adopción.*

Si se hubieran adoptado antes del inicio de la tramitación descrita en el artículo 253 de esta Ley, una vez dictada la liquidación a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, podrá ampliarse el plazo mediante acuerdo motivado, sin que la ampliación total de las medidas adoptadas pueda exceder de 18 meses.

Es más, si bien las medidas cautelares judiciales se suelen adoptar cuando se dicta el Auto de apertura del juicio oral, pues es en este momento cuando se tienen indicios suficientes del presunto delito tras haber admitido a trámite la denuncia o querella; la Administración Tributaria puede adoptar estas medidas de forma previa, atendiendo igualmente a que dichas medidas resulten proporcionadas y no causen perjuicios o daños irreparables. Es posteriormente cuando la Administración suele solicitar del Juzgado de lo penal que transforme dichas medidas cautelares de administrativas a jurisdiccionales[602].

Esta ampliación de plazo, que bien puede ser consecuencia de la extremada dilación de los procesos judiciales -al que se va a ver sometida la liquidación vinculada a delito- pone de manifiesto, una vez más, las diferencias en cuanto a la ejecución de una liquidación vinculada a un presunto delito fiscal y la tramitación que sigue la liquidación no vinculada a delito, segregada de la anterior.

Las medidas a que se refiere este párrafo e) podrán convertirse en embargos del procedimiento de apremio iniciado para el cobro de la liquidación practicada.

Si con posterioridad a su adopción, se solicitara al órgano judicial penal competente la suspensión contemplada en el artículo 305.5 del Código Penal, las medidas adoptadas se notificarán al Ministerio Fiscal y al citado órgano judicial y se mantendrán hasta que este último adopte la decisión procedente sobre su conservación o levantamiento".

[602] De idéntica opinión son RIBA CIURANA, J. y NICOLAU REIG, N., en "El párrafo 5º del artículo 305 CP. La suspensión de la vía ejecutiva en sede administrativa y el derecho a la presunción de inocencia del artículo 24.2 de la CE. Visión práctica", *op. cit.*, pág. 11. Dichos autores manifiestan que "*de hecho, el mismo artículo 81 de la LGT prevé el mantenimiento de las medidas cautelares adoptadas, aún en el caso de que se haya solicitado la suspensión de la ejecución provisional a la que se refiere el artículo 305.5 CP, hasta que se adopte la decisión procedente. Pero, por otra parte, dicho artículo 81 LGT prevé que, en los casos en que, en sede de la inspección, se ha dictado una liquidación vinculada a delito (en los términos descritos en el artículo 253 LGT), las medidas cautelares puedan reconvertirse en embargo del procedimiento de apremio iniciado para el cobro de la liquidación practicada.*"

Igualmente, no debemos pasar por alto que la Administración Tributaria, podrá adoptar estas medidas cautelares en relación a todas aquellas personas que se encuentren identificadas en la denuncia o querella como autores o presuntos responsables del delito, a los que igualmente se les puede exigir la liquidación vinculada tras identificarlos en dicha denuncia[603]. Y es que, es posible que la Administración adopte esas medidas cautelares, bajo la supervisión del Juez penal, en virtud de lo dispuesto en la Disposición Adicional decimonovena de la Ley General Tributaria, que establece la posibilidad de que la Administración, aún siendo parte en el proceso penal, inste investigaciones y realice actuaciones sobre el patrimonio del investigado[604].

No debemos finalizar el análisis de este establecimiento de medidas cautelares sin cuestionarnos si la cuantía a asegurar debe comprender, como se establece en el artículo 126 del Código Penal, a la que se remite el artículo 81.9 de la Ley General Tributaria respecto de la adopción de medidas cautelares, las cuantías de la responsabilidad civil derivada del delito -que en este caso comprendería el importe de la deuda vinculada si no es necesario ajuste tras la sentencia-, o además, debiera comprender los conceptos de multa, así como las

[603] *Ibidem.*

[604] Estableciendo, dicha disposición que al respecto de las competencias relativas a la investigación patrimonial de este tipo de delitos que: "*En los procesos por delito contra la Hacienda Pública, y sin perjuicio de las facultades que corresponden a las unidades de la Policía Judicial, los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mantendrán la competencia para investigar, bajo la supervisión de la autoridad judicial, el patrimonio que pueda resultar afecto al pago de las cuantías pecuniarias asociadas al delito.*

A tales efectos, podrán ejercer las facultades previstas en los artículos 93, 94 y 162 de esta Ley, realizar informes sobre la situación patrimonial de las personas relacionadas con el delito y adoptar las medidas cautelares previstas en el apartado 8 del artículo 81 de la misma.

De tales actuaciones, sus incidencias y resultados se dará cuenta inmediata al juez penal, que resolverá sobre la confirmación, modificación o levantamiento de las medidas adoptadas.

Las actuaciones desarrolladas se someterán a lo previsto en la presente Ley y su normativa de desarrollo, sin perjuicio de la posibilidad de que el juez decida la realización de otras actuaciones al amparo de lo previsto en el artículo 989 de la Ley de enjuiciamiento criminal."

costas procesales. Para MORENO CORTE, esto estaría permitiendo que la Administración asegurara, por sus propios medios y autotutela, no únicamente la deuda tributaria objeto del delito, sino también *"la potencial pena de multa con la que se puede castigar el delito"*[605].

Como indica el Tribunal Constitucional, de este modo se vería vulnerado el derecho a la presunción de inocencia *"ya que el importe del embargo -y de lo posteriormente consignado para evitar el embargo- era excesivo y desproporcionado, al incluir el importe de la eventual multa a aplicar, multa que solo puede ser impuesta por el Juez Penal tras el correspondiente enjuiciamiento y hacerse efectiva en el momento en que, en su caso, adquiera firmeza"*[606]. Igualmente, comparte opinión CHOCLÁN MONTALVO, para quien se debe afianzar el aseguramiento de la responsabilidad civil, que solo se deberá comprender ésta en la medida cautelar a adoptar, puesto que, de lo contrario se estaría pretendiendo anticipar, con el consecuente y grave quebranto al principio de presunción de inocencia, una ejecución, que sería provisional, de la futura pena de multa[607]. No obstante, conviene no olvidar que lo que se ejecuta es la liquidación vinculada como acto administrativo, en la medida en que, una vez cuantificada esta, ya no existe la responsabilidad civil.

Presunción de inocencia que se vería vulnerada en la medida en que se estarían trabando bienes para asegurar el cobro de una presunta multa que podría imponerse de dictarse una sentencia condenatoria del delito contra la Hacienda Pública que, en el momento de adopción de las medidas cautelares, aún no ha existido. Y es que, a diferencia de la liquidación vinculada a delito, que con independencia de su posterior ajuste al resultado de la sentencia, se trata de una deuda tributaria liquidada, respecto a la pena de multa no se deben poder

[605] MORENO CORTE, M., "El aseguramiento cautelar de la pena de multa en el delito fiscal", *op. cit.,* pág. 9.

[606] En la sentencia del Tribunal constitucional número 144/2020, de 19 de octubre de 2020.

[607] En CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica del delito fiscal: Cuestiones y Soluciones*, *op. cit.,* pág. 426.

adoptar medidas cautelares, dado a que aún se desconoce si existe el delito y, en de existir, la pena de multa que puede conllevar.

Del análisis y lectura conjunta de los artículos 255 de la Ley General Tributaria y del artículo 305.5 del Código Penal, parece claro que la potestad que se precisa para otorgar la suspensión del procedimiento de recaudación de la deuda vinculada[608] y su ejecutividad recae exclusivamente sobre el Juez penal[609], quien debe decidir acerca de las solicitudes de suspensión o la adopción o no de medidas cautelares. Se produce, en este punto, una confrontación de poderes del Estado, en el que la Administración Tributaria en su proceder en cuanto a la ejecución de la deuda, no debe decidir acerca de su suspensión, sino que debe ser el Juez penal quien, por su parte, debe estar únicamente juzgando la existencia o no del delito. Esa actuación de ambas instituciones estatales puede suponer que se llegue a situaciones dispares en las dos sedes o que las actuaciones de uno de los poderes del Estado afecten al otro en su actuación.

De todo cuanto se ha presentado, y como venimos indicando, la posibilidad de adoptar medidas cautelares y, en última instancia, de garantizar el cobro de la deuda tributaria vinculada al presunto delito contra la Hacienda Pública constituye el verdadero objetivo de la reforma de los procedimientos tributarios por delito fiscal operada en 2015 en la Ley General Tributaria. Buena prueba de ello la constituye que, adoptadas las medidas cautelares de embargo, como veremos en el apartado siguiente de este capítulo, no se van a poder

[608] Al respecto de la suspensión de la ejecución de las sanciones, por su parte, recomendamos la lectura de MAGRANER MORENO, F.J. y MARTÍN LÓPEZ, J., "La suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias en la vía contencioso-administrativa… o la suspensión de las garantías del contribuyente", en *Revista Tribuna Fiscal,* número 172, 2005.

[609] RIBA CIURANA, J. y NICOLAU REIG, N., "El párrafo 5º del artículo 305 CP. La suspensión de la vía ejecutiva en sede administrativa y el derecho a la presunción de inocencia del artículo 24.2 de la CE. Visión práctica", *op. cit.*, pág. 12.

ejecutar los bienes embargados hasta tanto no se dicte la sentencia y adquiera firmeza. Lo que sí se van a garantizar va a ser que no se despatrimonialice el deudor tributario y que se asegure el cobro de la deuda para lo cual la Administración Tributaria habrá podido trabar bienes suficientes, además del consecuente incremento de la deuda en los recargos del período ejecutivo.

b. La imposibilidad de ejecutar los bienes embargados.

A lo largo del presente epígrafe se han tratado las diferentes formas de suspender la ejecución de la liquidación vinculada, sin embargo, en el caso de no adoptar medidas cautelares de suspensión, se va a proceder al embargo de los bienes como consecuencia del desarrollo del procedimiento ejecutivo. Se va a analizar a continuación el procedimiento de ejecución de la liquidación vinculada a delito, pues una vez estudiadas las posibilidades de suspensión y de adopción de medidas cautelares debemos situarnos en este momento en la propia vía ejecutiva de esta fase de recaudación, atípica en cuanto que, como hemos comprobado, impide el recurso al acto administrativo de liquidación.

En este punto, admitida la denuncia o querella, comentábamos que se daba inicio al período voluntario de pago[610], momento en que se podía proceder,

[610] En cuanto a la peculiaridad del período voluntario de pago en este procedimiento de ejecución de la liquidación vinculada veíamos, con DE JUAN CASADEVALL, cómo tras dictar la liquidación no se iniciaba el período voluntario de pago de la deuda tributaria, como suele ser habitual, sino que se retrasaba este momento hasta la admisión a trámite de la denuncia o querella, siendo entonces cuando se daba paso a dicho período para el pago en voluntaria de la deuda, en DE JUAN CASADEVALL, J., "Actuaciones y procedimientos tributarios en supuestos de delito contra la Hacienda Pública: crónica de una reforma anunciada", *op. cit.,* pág. 12. Destacando, además, que se presentaba como peculiaridad añadida, el hecho de generarse intereses de demora no desde el fin del período voluntario de pago, sino desde el momento en que se dicta la

por el obligado tributario y presunto delincuente fiscal -en tanto que ya investigado-, al pago de la deuda objeto del -también presunto- delito. Una vez finalizado este período voluntario de pago[611], como parece lógico, comienza el período ejecutivo, a no ser que de oficio o a instancia de parte el Juez penal haya acordado la suspensión del procedimiento de recaudación, como dispone el apartado 5 del artículo 305 del Código Penal[612].

Por tanto, y como acabamos de analizar, se continuarán las actuaciones de recaudación salvo que se de una de las dos excepciones; o bien que el Juez acuerde la suspensión previa prestación de garantías, o, en el caso en que resulte imposible la prestación de garantías para la suspensión de la deuda, que el Juez proceda a acordar ésta sin la necesaria aportación de garantías -normalmente en aquellos casos en los que exista posibilidad de causar perjuicios de difícil o imposible reparación-.

En aquellos supuestos en que no se acuerde la suspensión de la liquidación vinculada a delito, una vez finalizado el período voluntario de pago comenzará el período ejecutivo[613]. Será en este momento cuando, dictada la providencia de

liquidación vinculada a delito, aún en el caso en que para esta no se ha abierto el plazo legal para su ingreso a la Hacienda Pública.

[611] Período voluntario que será el dispuesto en el artículo 62.2 de la Ley General Tributaria.

[612] El reseñado precepto dispone que *"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".* Apartado 3º del artículo 305.5 del Código Penal.

[613] También se ha comentado, como peculiaridad, que entre los intereses de demora generados en la liquidación vinculada, a pesar de este inicio atrasado del período voluntario de pago, se exigirán aquellos intereses que se hayan devengado desde la liquidación vinculada hasta la

apremio sin el consecuente ingreso en plazo de la deuda vinculada, se podrá proceder a la traba y al embargo de los bienes del deudor tributario. En cuanto al embargo, que en palabras de RODRÍGUEZ-BEREIJO, "*es la medida cautelar por excelencia*"[614] debemos distinguir entre esta figura como medida cautelar, que garantizaría el pago de la deuda y que es el que opera en cuanto a la tramitación de la liquidación vinculada a delito, del embargo ejecutivo, que es el dirigido a la exacción forzosa de los bienes y que, en la tramitación de ésta liquidación, como veremos a continuación, no puede producirse en la medida en que los bienes embargados no podrán ejecutarse hasta que la sentencia adquiera firmeza.

Concretamente, para cualquier procedimiento ejecutivo de una deuda tributaria que no esté vinculada a delito, el artículo 172.3 de la Ley General Tributaria dispone que los bienes embargados no pueden ejecutarse hasta que la liquidación no sea firme. En relación por tanto con la prohibición de no enajenar los bienes embargados, no nos encontramos ante una situación particular y propia de las liquidaciones vinculadas a delito, en cuanto que es una medida propia de las medidas cautelares incorporadas al procedimiento de recaudación con la Ley General Tributaria de 2003, es decir, mucho antes de la introducción

admisión de la denuncia o querella. Al respecto, se puede consultar MARTÍN FERNÁNDEZ, J., y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., "Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública" en *El compliance tributario en el proceso penal, op. cit.*, pág. 114.

614 Concretamente debemos entender que "*el embargo como medida cautelar no debe confundirse con el embargo ejecutivo, que se dirige directa e inmediatamente al cobro forzoso de la deuda. No obstante, la medida cautelar puede convertirse en ejecutiva tal como se desprende de lo dispuesto en el apartado 6 del art. 81 de la LGT. En la doctrina, a pesar de que la legislación no efectúa un reenvío expreso, se entiende que son aplicables las normas de la ejecución del embargo en el procedimiento de apremio. En cuanto al objeto del embargo, podrán serlo todos los bienes y derechos del obligado al pago, si bien se ha apuntado que parece más claro que puedan embargarse bienes temporalmente indisponibles, ya que este tipo de embargo está destinado al aseguramiento y no a la ejecución forzosa.*" RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., "Las medidas cautelares de aseguramiento en los procedimientos tributarios", *op. cit.*, pág. 27.

en el cuerpo normativo de la figura de las liquidaciones vinculadas[615]. Esto parece lógico puesto que, de ejecutar el embargo de un bien y posteriormente anular la liquidación que trae causa del embargo -vinculada o no-, causaría graves perjuicios que resultarían irreparables para el obligado tributario, perjuicios de los que debería responder el propio Estado por la vía de la responsabilidad patrimonial.

Como parece lógico, en la liquidación vinculada, pese a su extraña firmeza adquirida a pesar de no ser recurrible, además de no poder olvidar que se trata de una liquidación provisional debido a su necesario ajuste a la sentencia penal, se introduce en la Ley de Enjuiciamiento Criminal el artículo 621.*ter*, por medio del cual no se podrán ejecutar los bienes embargados hasta que la sentencia que se pronuncie acerca de la existencia del delito fiscal no sea firme[616]. En este

[615] Y es que en el embargo como medida preventiva y tendente a garantizar la deuda, con la prohibición de enajenar los bienes, gravarlos o disponer de ellos, "*se trata de un mecanismo previo a la adopción de un posible embargo, sin tener los efectos que sobre la solvencia general del afectado puede tener el embargo, por lo que en la medida en que su adopción sea posible puede resultar más adecuada desde la óptica del principio de proporcionalidad, límite indiscutible a observar en la adopción de medidas cautelares. La eficacia con relación a terceros de esta medida se encuentra supeditada a su incorporación a los registros públicos*". En RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., "Las medidas cautelares de aseguramiento en los procedimientos tributarios", *op. cit., pág. 28*.

[616] Concretamente, el artículo 621.ter de la Ley de Enjuiciamiento Criminal dispone que "*3. La Administración no podrá proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de apremio hasta que la sentencia condenatoria que confirme total o parcialmente la liquidación, sea firme, salvo en los supuestos que a continuación se indican, en los que la enajenación deberá autorizarse por el Tribunal.*

a) Cuando sean perecederos.

b) Si su propietario hiciera abandono de ellos o, debidamente requerido sobre el destino del efecto judicial, no haga manifestación alguna.

c) De ser los gastos de conservación y depósito superiores al valor del objeto en sí.

d) Cuando su conservación pueda resultar peligrosa para la salud o seguridad pública.

e) Si se depreciaren por el transcurso del tiempo, aun cuando no sufran deterioro.

sentido, para DEMETRIO CRESPO y SANZ DÍAZ, parece claro que no se puede proceder a la enajenación de los bienes que se han embargado hasta que la liquidación vinculada no sea firme, y será firme, por mucho que no se pueda recurrir, cuando la sentencia condenatoria confirme la liquidación[617].

Conviene no olvidar, en este instante, que uno de los objetivos principales de la Reforma de la Ley General Tributaria que se lleva a cabo por la Ley 34/2015, trata de evitar la extremada dilación que se produce a la hora de efectuar el cobro de la deuda a los presuntos delincuentes fiscales pues, para el legislador, se producía un injustificado trato de favor al presunto autor del delito frente al deudor tributario, dilatando demasiado en el tiempo el cobro de la deuda -o más bien su garantía-, lo que venía unido en más ocasiones de las que sería de desear a la imposibilidad de cobro de estas[618]. Para ello, el legislador introduce el Título VI en la Ley General Tributaria que permite continuar las actuaciones de recaudación tributaria en los supuestos en que se esté desarrollando el proceso penal por el delito contra la Hacienda Pública. De modo que, dictada la liquidación vinculada a delito, como hemos comprobado y analizado, se procede a la ejecución de la misma mientras se sustancia el enjuiciamiento en sede penal.

Sin embargo, debemos advertir el motivo por el cual surge el artículo 621.ter de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, que no hace más que equiparar la situación relativa a la imposibilidad de la ejecución de los bienes embargados hasta que la liquidación adquiera firmeza, a la situación establecida, para las

No serán susceptibles de enajenación los efectos que tengan el carácter de piezas de convicción y los que deban quedar a expensas del procedimiento, salvo que encuentren comprendidos en los supuestos a) y c) anteriores."

[617] SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., y DEMETRIO CRESPO, E., *El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios, op. cit.*, pág. 128.

[618] Preámbulo de la Ley 34/2015 de reforma de la Ley General Tributaria.

deudas tributarias ordinarias, en el artículo 172.3 de la Ley General Tributaria[619]. En este caso, al igual que ocurre con las deudas tributarias que no son objeto de delito fiscal, en pleno curso del período ejecutivo de la deuda, embargados los bienes del deudor, no se puede proceder a la ejecución de los mismos hasta que la liquidación adquiera firmeza; en nuestro caso, para la liquidación vinculada, que la ley establece como firme pero de la que, como venimos señalando, no cabe recurso, hasta que se dicte sentencia en el proceso penal que confirme esa liquidación[620].

En opinión de RIBA CIURANA Y NICOLAU REIG, "*lo más llamativo de esta regulación es que se consigue con la misma la recaudación inmediata de la liquidación calificada como vinculada a delito, siendo esta la más que evidente indisimulada voluntad de la reforma operada*"[621]. Siendo cierto que la intención confesa del legislador es la recaudación inmediata de la cuota vinculada a delito, no podemos coincidir con los citados autores en la consecución de este fin. Y no podemos hacerlo en la medida en que está prevista la prohibición de la enajenación de los bienes embargados hasta que no se dicte la sentencia penal, lo cual, unido a la suspensión que puede acordar el juez penal respecto de la deuda, va a llevar a la inevitable consecuencia de que, a no ser que voluntariamente el obligado tributario ingrese, no se lleve a fin la exacción ejecutiva de la deuda. Lo que sí se va a logar, no obstante, va a ser la traba de los bienes, posiblemente la intención

[619] En este precepto se regula que *"3. La Administración tributaria no podrá proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de apremio hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme, salvo en los supuestos de fuerza mayor, bienes perecederos, bienes en los que exista un riesgo de pérdida inminente de valor o cuando el obligado tributario solicite de forma expresa su enajenación."* Apartado 3 del artículo 172 de la Ley General Tributaria.

[620] Pues la liquidación vinculada, como bien dispone el artículo 257 de la Ley General Tributaria, que regula los sobre la liquidación vinculada, precisa del necesario ajuste al resultado de la sentencia del proceso penal.

[621] RIBA CIURANA, J. y NICOLAU REIG, N., "El párrafo 5º del artículo 305 CP. La suspensión de la vía ejecutiva en sede administrativa y el derecho a la presunción de inocencia del artículo 24.2 de la CE. Visión práctica", *op. cit.*, pág. 4.

real del legislador pase por evitar el alzamiento de bienes y la despatrimonialización de los deudores durante la larga tramitación del proceso penal; logrando además, de paso, el incremento de la deuda en los recargos del período ejecutivo, que en este caso presentan una naturaleza sancionadora.

De este modo, pretendemos poner de manifiesto la incoherencia en la que incurre nuestro legislador al pretender aumentar las posibilidades de cobro de la deuda y adelantar la misma al resultado del proceso penal en aras a evitar las dilaciones del procedimiento de recaudación pendiente del proceso judicial. Objetivo que en este caso no alcanza en la medida en que observamos cómo, al igual que ocurre con cualquier otra liquidación, hasta que no adquiera firmeza -en este caso previo dictado de la sentencia-, no se podrán ejecutar los bienes embargados, consiguiendo, en última instancia, volver a retrasar cualquier posibilidad de cobro efectivo de la deuda al momento en que se dicta la sentencia, no cumpliendo en este caso el legislador los objetivos propuestos.

Realmente, parece ser que se está tratando de enmascarar la finalidad de la reforma, que como podemos observar no puede ser la temprana recaudación de la deuda tributaria vinculada al delito mientras se sustancia el proceso penal. Y es que, como venimos señalando, salvo el ingreso voluntario del investigado, el procedimiento de exacción ejecutiva de la liquidación se va a ver "bloqueado" en el embargo de los bienes, en la medida en que no se va poder ejecutar dicho embargo hasta que se dicte la sentencia que condene por el delito fiscal en idéntica cuantía a la liquidación vinculada. De lo contrario, lo que finalmente se habrá conseguido será trabar los bienes y derechos del deudor tributario o, en otras palabras, garantizar el futuro cobro de la deuda para, una vez condenado por delito contra la Hacienda Pública, pueda hacerse frente al cobro de esa deuda objeto del delito con la ejecución de los bienes que han sido trabados. Además, en este supuesto, lo que se va a lograr inevitablemente va a ser un considerable incremento de la deuda tributaria con los consecuentes recargos ejecutivos, que,

una vez efectuado el embargo, engrosarán la deuda en un 20% más los correspondientes intereses de demora[622].

En el transcurso del período ejecutivo, como hemos visto, se puede solicitar la suspensión de la deuda, previa aportación de garantía o con dispensa total de garantía en los casos en que se pueda producir perjuicios de difícil o imposible reparación. Si bien en la cuota no vinculada, o en cualquier deuda tributaria, una vez solicitada la suspensión se debe pronunciar el órgano tributario de recaudación a fin de admitir o no que se suspenda el procedimiento de ejecución de la deuda, existe la particularidad, al respecto de la liquidación vinculada, por la cual una vez que se pronuncia el órgano de recaudación admitiendo o desestimando la solicitud de suspensión, se debe dirigir al Juez de lo penal que será quien decida, en última instancia, si se suspende o no la deuda.

Encontramos por tanto esta disparidad al respecto de la liquidación vinculada frente a la no vinculada, en la medida en que es el Juez de lo penal quien, como medida cautelar podrá acordar la suspensión de la deuda, que está siendo ejecutada por la Administración Tributaria y que, si bien una vez solicitada la suspensión, para cualquier deuda de naturaleza tributaria, de manera preventiva y cautelar se produce la misma hasta que se resuelve dicha

[622] A diferencia de lo que ocurre con la liquidación no vinculada, que, en cuanto a su procedimiento de exacción ejecutiva, finalizado el período voluntario de pago del artículo 62.2 de la Ley General Tributaria, iniciará su período ejecutivo de modo que la consecuencia más gravosa que en este se puede llegar a producir será la imposición del recargo de apremio ordinario del artículo 28 de la Ley General Tributaria, del 20%, más el devengo de intereses de demora. En este caso, de no suspender las actuaciones de recaudación previa aportación de garantías, se procederá al embargo de los bienes y derechos que, una vez que la liquidación sea firme, se ejecutarán.

solicitud por el órgano de recaudación[623], en las liquidaciones vinculadas, además, habrá que esperar al pronunciamiento del Juez penal acerca de la adopción o no de ésta medida[624].

A mayor abundamiento, de una lectura detenida del artículo 255 de la Ley General Tributaria podemos observar que la decisión acerca de la suspensión de la deuda será del Juez de lo penal, no parece atender el legislador tributario a que, en más casos de los que sería deseable, la duración de la instrucción en sede penal del proceso por delito va a exceder de los plazos de ingreso en voluntaria, que se iniciarán con la admisión a trámite de la denuncia y que, muy posiblemente, finalicen antes de que el Juez penal se pronuncie en la fase de enjuiciamiento acerca de la suspensión, momento para el cual, ya habría entrado la deuda en período ejecutivo[625]. Es decir, se puede dar el caso de que se suspenda la deuda incrementada en los recargos del período ejecutivo, en el supuesto en

[623] Y es que, en palabras de RIBA CIURANA Y NICOLAU REIG, "*el primer y principal efecto que produce la mera solicitud de la suspensión es que, de manera preventiva y cautelar, se tenga por concedida la misma hasta que haya un pronunciamiento sobre la misma. En el ámbito tributario, numerosas son las sentencias y resoluciones que recuerdan esta doctrina y exigen que la administración se abstenga de ejecutar y de iniciar el procedimiento de apremio cuando se solicita la suspensión.*" En RIBA CIURANA, J. y NICOLAU REIG, N., "El párrafo 5º del artículo 305 CP. La suspensión de la vía ejecutiva en sede administrativa y el derecho a la presunción de inocencia del artículo 24.2 de la CE. Visión práctica", *op. cit.*, pág. 5.

[624] En este sentido, determinando el mantenimiento de la suspensión mientras se resuelve la solicitud e impidiendo el inicio del procedimiento de apremio, se manifestó el Tribunal Supremo en su sentencia de 27 de febrero de 2018, para señalar que "*no puede la Administración iniciar la vía de apremio […] hasta tanto no se haya producido una solicitud, debidamente notificada, sobre la solicitud de suspensión, pues admitir lo contrario sería tanto como frustrar o cercenar toda posibilidad de adoptarla por el órgano competente para ello*". En el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Económico Administrativo Central en su resolución de 18 de octubre de 2021.

[625] Y ello en la medida en que durante tras la remisión de la liquidación vinculada a delito, será el Juez de instrucción quien lleve la propia instrucción del proceso a los efectos de determinar si los hechos revisten apariencia de delito, siendo el Juez de lo penal el que dicte sentencia en el desarrollo posterior del proceso judicial.

que excedan, los plazos de resolución del Juez penal, de los plazos del período voluntario de pago.

4. La recaudación de la deuda a los responsables

Como ya hemos analizado en el capítulo anterior, la necesidad de incorporar la ejecutividad de la liquidación vinculada a los supuestos responsables de la deuda en estas situaciones de presunto delito contra la Hacienda Pública implica ampliar, de modo considerable, el abanico de sujetos a los que se les puede exigir el pago de la deuda, aumentando así notablemente las posibilidades de recaudación[626]. Con la finalidad de encuadrar la figura de los responsables en este procedimiento de actuación ante supuestos de delito, se introduce en la Ley General Tributaria un nuevo supuesto de responsabilidad por la participación en delitos contra la Hacienda Pública[627]. Para ello, y en aras a hacer posible la recaudación de la deuda durante la tramitación del proceso

[626] GÓMEZ REQUENA, J.A., "Responsabilidad tributaria y liquidación vinculada a indicios de delito fiscal", *op. cit.*, pág. 3.

[627] En este contexto, debemos retomar cuanto planteábamos en el Capítulo segundo de este trabajo de investigación en relación a la figura de la responsabilidad tributaria haciendo énfasis en que este nuevo supuesto de responsabilidad por participación en delitos fiscales es introducido en la Ley General Tributaria por medio de la Ley 34/2015, por medio del cual se introduce un sistema de actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública en el que, de un lado, se busca incentivar la recaudación y, de otro, equiparar las situaciones del delincuente fiscal al defraudador administrativo. Se trata, para el legislador, de corregir un "*injustificado trato de favor*" que se daba al "*presunto autor de un delito contra la Hacienda Pública frente a quien se configuraba como mero infractor administrativo, en relación a la obligación que atañía a este último frente al primero de pagar o garantizar la suspensión de la ejecución del acto administrativo*". Exposición de Motivos de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de reforma de la Ley General Tributaria.

penal[628], con la excusa de la dilación de esos procesos judiciales, se procedió a otorgar ejecutoriedad a la novedosa liquidación vinculada a delito mientras se tramitaba el proceso, y que a su vez permite, mientras se sustancia éste y una vez admitida a trámite la denuncia, proceder a la ejecución de esa liquidación a todos aquellos que resulten investigados[629].

En el capítulo segundo se ha analizado el nuevo supuesto de responsabilidad tributaria[630] en los casos de delito contra la Hacienda Pública, desde su naturaleza sancionadora a la figura de la responsabilidad como garante de la deuda tributaria[631]. Se va a proceder a analizar, en el marco de la

[628] Más que fomentar la recaudación, que es el objetivo manifestado, lo que verdaderamente se logra, como acabamos de ver en los apartados anteriores de este mismo capítulo, es garantizar el cobro de la deuda.

[629] Como tuvimos ocasión de exponer en nuestro trabajo BÉJAR SÁNCHEZ, A., "El supuesto de responsabilidad tributaria en los delitos contra la Hacienda Pública", *op. cit.*, pág. 13. "*Concretamente, volviendo de nuevo al artículo 258 de la Ley General Tributaria, en el que la responsabilidad pasa por la colaboración en la comisión de un presunto delito, una vez declarados investigados, la Administración no solo podrá proceder a la recaudación de la deuda frente al obligado tributario, presunto delincuente fiscal, con anterioridad a que se dicte la sentencia del proceso penal, sino que podrá, además, proceder a la recaudación de la misma frente a los declarados responsables, con la mera ejecución de la liquidación vinculada a delito, la cual no puede ser objeto de recurso, siendo ejecutable por la Administración, perjudicada en el delito, mientras se sustancia éste*".

[630] Se habla de un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria en la medida en que esta casuística solo puede darse con la liquidación vinculada en tanto que, para que se pueda ejercer en este caso la acción para la derivación de responsabilidad se va a exigir un requisito adicional de carácter procesal que solo se da con la liquidación vinculada y que no podía darse con la responsabilidad civil, y es que la deuda debe estar liquidada y cuantificada por la Administración Tributaria de forma en que pueda ser exigible en el transcurso del proceso penal. BAÑERES DE FRUTOS, M., "La naturaleza de la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública a la luz de la reforma operada por la Ley 34/2015", *op. cit.*, pág. 19.

[631] En este sentido, debemos coincidir con ABELLEIRA RODRÍGUEZ cuando pone de manifiesto que "*es de sobra conocido que la responsabilidad tributaria se ha convertido en un instrumento efectivo y rentable para la AEAT. Acudir a exigir la deuda tributaria a los definidos en la Ley como responsables*

recaudación ejecutiva de la deuda, este supuesto de responsabilidad introducido en la Ley General Tributaria de 2015, destacando la ejecución de la deuda frente a los responsables que han sido declarados como investigados en el proceso y de forma paralela al desarrollo del proceso penal. Para ello, debemos comenzar señalando que, este supuesto, se aleja de lo preceptuado en el artículo 116 del Código penal, pues, si bien en este precepto se determina que todos aquellos que sean partícipes o colaboradores del delito responderán de éste en atención a su participación, contradice frontalmente dicho *modus operandi* el artículo 258 de la Ley General Tributaria para el cual se puede proceder a ejecutar la totalidad de la deuda frente a cualquiera de los declarados investigados en su modalidad de responsables por su presunta colaboración en el delito. Se está constituyendo pues, en este precepto, una responsabilidad solidaria[632], que no hace distinción alguna de las figuras de partícipes, cómplices o cooperadores necesarios.

En efecto, como hemos señalado en otro lugar[633], el artículo 258 de la Ley General Tributaria, además contraviene lo dispuesto en el artículo 112 del Código Penal, según el cual todo aquel que participe en un delito responderá en atención

solidarios y, en su defecto, a los subsidiarios, implica reforzar las posibilidades de éxito de forma exponencial para hacerse cobro de la deuda tributaria y sin un incremento desproporcionado de las tareas ya realizadas respecto del deudor principal para la regularización." En ABELLEIRA RODRÍGUEZ, M., "Sobre la responsabilidad tributaria subsidiaria de los administradores del art. 43.1.a) LGT, la necesaria individualización y expresión de las conductas del administrador. Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sala de lo Contencioso-administrativo, de 13 y 23 de enero de 2023 (recursos 1888/2021, 1729/2021, 1786/2021, 1887/2021 y 1723/2021)", en *Revista Carta Tributaria. Revista de opinión,* número 100, 2023, pág. 1.

[632] Solidaridad que debemos entender en su propio sentido del término, por la cual todos los sujetos responden de la deuda en su totalidad sin tener en cuenta el grado de participación de cada uno de ellos y sin hacer distinciones según su actuación, como ocurre en el proceso penal en el cual la pena se personaliza según se sea cómplice, partícipe, cooperador necesario o colaborador.

[633] BÉJAR SÁNCHEZ, A., "El supuesto de responsabilidad tributaria en los delitos contra la Hacienda Pública", *op. cit.,* pág. 19.

a su grado de participación[634], sin embargo, el nuevo supuesto de responsabilidad, como acabamos de señalar, introduce una suerte de solidaridad, no dando lugar a determinar el alcance de la participación en el delito de cada responsable ni, por *ende,* de su porcentaje de participación, debiendo destacar que "*el problema, una vez más, está en la propia configuración de la responsabilidad, al igual que penalmente el sujeto responde del delito en su condición de autor o colaborador necesario, cooperador o partícipe; debería configurarse la responsabilidad de modo que, el responsable, respondiera no de la deuda principal, sino de su actuación como sujeto colaborador de la infracción o, en este supuesto, del delito*"[635].

De modo que, debemos tomar como punto de partida la idea de que "*el autor del delito contra la Hacienda Pública, en tanto que delito especial en el que se incurre cuando se defrauda a la Hacienda Pública, únicamente puede ser quien tiene el deber de ingresar, siendo en este caso la Agencia Tributaria la acreedora de esa deuda y el perjudicado en el delito. No obstante, pueden colaborar o cooperar en la comisión del delito otros sujetos, que no responderán como autores del tipo delictivo, aunque sí podrán hacerlo como responsables, bien sea en su condición de partícipes a modo de colaboradores o cooperadores necesarios, cómplices o inductores*"[636].

En este caso, y una vez iniciado el procedimiento administrativo de derivación de responsabilidad, se va a conceder al presunto responsable el oportuno trámite de audiencia, por medio del cual podrá proceder a formular cuantas alegaciones estime convenientes. El acuerdo por el que se declara esa responsabilidad se notifica en un momento posterior a la admisión a trámite de

[634] Estableciendo este precepto que, "*el que por título lucrativo hubiere participado de los efectos de un delito, está obligado a la restitución de la cosa o al resarcimiento del daño hasta la cuantía de su participación*". Artículo 112 del Código Penal.

[635] Para un mayor análisis de cuanto aquí solo podemos dejar expuesto, nos remitimos a nuestro trabajo BÉJAR SÁNCHEZ, A., "El supuesto de responsabilidad tributaria en los delitos contra la Hacienda Pública", *op. cit.,* pág. 19.

[636] *Ibidem.*

la denuncia o querella y con alcance a la liquidación vinculada a delito[637], pues el proceso de declaración de responsable se inicia solo una vez admitida a trámite la denuncia o querella y debe tener un plazo máximo de resolución el citado procedimiento de seis meses[638].

De la misma forma que en el procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria solidaria del artículo 42.2 de la Ley General Tributaria, solo puede recurrirse el alcance global de la responsabilidad y ningún otro extremo en concreto[639]. El presunto responsable, por tanto, aún no habrá sido declarado como tal en el procedimiento inspector y, en consecuencia, no podrá oponer nada a su remisión como partícipe o colaborador del delito con la remisión del tanto de culpa ni puede manifestar nada en el momento en que surge la *notitia criminis*[640], no podrá pronunciarse al respecto de ésta de la que, no

[637] El alcance de esta derivación de responsabilidad al responsable o colaborador se limita al contenido del artículo 250 de la Ley General Tributaria, esto es, a la liquidación vinculada a delito. En cuanto al procedimiento para declarar al responsable, se debe indicar, en primer lugar, que el órgano competente para dictar el acuerdo de derivación de responsabilidad es el órgano de recaudación tributaria. De modo que, dicho órgano, comienza el procedimiento una vez que se ha admitido la denuncia a trámite, con la correspondiente remisión del tanto de culpa. La lógica de que el procedimiento de derivación de responsabilidad solo se pueda iniciar una vez que se ha procedido a la admisión a trámite de la denuncia o querella, va ligada al alcance de la propia responsabilidad, puesto que esta está limitada a la liquidación vinculada a delito, que es justo la parte principal del traslado del tanto de culpa que, a modo de denuncia, se realiza.

[638] Como cualquier otro procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria.

[639] En este sentido, señala el apartado 4 del artículo 258 de la Ley General Tributaria que frente a los responsables que resulten sobreseídos se anulará el acuerdo de derivación de responsabilidad, si este se ha efectuado entonces. Indica ese precepto concretamente que "*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, siendo de aplicación las normas generales establecidas en la normativa tributaria en relación con las devoluciones y reembolso del coste de garantías*". Y en la medida en que el nacimiento de esa *notitia criminis* va a dar lugar al origen de la liquidación vinculada a delito que, a modo de tanto de culpa, se va a remitir al proceso penal

olvidemos, va a derivar su inclusión en un proceso penal. Y, como ya hemos señalado en otras ocasiones[641], nos parece aún más grave esta imposibilidad de manifestar cualquier cosa más allá del alcance global de la responsabilidad en este supuesto que en los supuestos habituales de responsabilidad tributaria en la medida en que, imposibilitando sus opciones y negando al responsable la oportunidad de ser oído, se le involucra en un proceso penal por un presunto delito fiscal[642].

Aparentemente, podría parecernos que constituye una doble garantía[643] el hecho de que, para ser declarado responsable, debe ser incorporado primero a la denuncia por el órgano de inspección y, posteriormente, volver a serlo en la admisión a trámite de esa denuncia. Realmente, lejos de constituir una doble garantía, la realidad práctica se impone y, como ha señalado LÓPEZ MARTÍNEZ[644], la instrucción, por peculiar que pueda parecer, realmente se desarrolla en sede administrativa, lo que no vuelve sino a plantear nuevas problemáticas en cuanto a ese doble proceso instructor, llevado por error en la vía administrativa, donde no se pueden imponer los principios del *Ius Puniendi,* y con el consecuente recabo de información que posteriormente se remite de forma íntegra a sede penal, no

para que se inicie la oportuna instrucción del proceso judicial; denuncia en la que se van a incorporar todos aquellos que presuntamente sean responsables como partícipes ya no solo de una deuda tributaria, sino de un presunto delito contra la Hacienda Pública. Inclusión en un proceso judicial que, como decimos, no van a tener oportunidad de recurrir, ni tan siquiera de pronunciarse previamente a su inclusión como investigados, momento a partir del cual puede ejecutarse frente a ellos la liquidación vinculada a delito.

641 BÉJAR SÁNCHEZ, A., "El supuesto de responsabilidad tributaria en los delitos contra la Hacienda Pública", *op. cit.,* pág. 23.

642 *Ibidem.*

643 En el sentido de revestir de una presunta seguridad jurídica estas actuaciones de recaudación frente a los responsables.

644 LÓPEZ MARTÍNEZ, J., "Procedimiento inspector y proceso penal. Problemas no resueltos en la doble instrucción de delitos contra la Hacienda Pública en el reino de España", *op. cit*.

pudiendo por tanto constituir dicha doble garantía[645], en tanto que en la instrucción, habitualmente, se procede a incorporar al proceso como investigados a todos aquellos sobre los que han recaído sospechas de una supuesta responsabilidad. Y nos preocupa, sobre todo, que a la vista de la posibilidad de ampliar notoriamente el abanico de potenciales sujetos a los que recaudar la deuda[646], la Administración, de forma indiscriminada, proceda a incluir en su remisión del tanto de culpa a tantos sujetos sobre los que recaiga una mínima sospecha[647].

[645] Al respecto de esta idea, como ya hemos señalado, "*esta condición de la "doble acusación", que en un primer momento nos parecía una doble garantía, en el sentido de requerir indicios de participación tanto en sede administrativa como penal, no podemos concluir que finalmente lo sea a la luz de la realidad práctica. Y no puede serlo en la medida en que, por la problemática derivada de la doble instrucción en sede penal y administrativa que se lleva a cabo en el procedimiento inspector y en el proceso penal. Problemática que se fundamenta precisamente en que, al haber instruido de facto en sede administrativa, donde en este caso se identifican a los responsables, en la vía penal la única actuación frente a estos sujetos pasa por incorporar a los identificados como colaboradores en la denuncia al proceso penal. De forma que, en el momento en que formalmente se produce su enjuiciamiento, podrá ser ejecutada la deuda frente a ellos. Es decir, el verdadero problema se produce en que la instrucción no se lleva a cabo realmente en sede penal, donde son de aplicación los principios jurisdiccionales de este orden, si no que se efectúa, anticipadamente, en sede administrativa.*" En BÉJAR SÁNCHEZ, A., "El supuesto de responsabilidad tributaria en los delitos contra la Hacienda Pública", *op. cit.*, pág. 26.

[646] Y es que, como pone de manifiesto el Magistrado NAVARRO SANCHÍS, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de abril de 2023, número 537/2023, "*el mecanismo de la derivación de responsabilidad se ha convertido, en la actualidad, en uno de los más poderosos instrumentos que la Administración tiene en sus manos para recaudar las deudas de manos de obligados más solventes, lo que sucede con especial intensidad en tiempos de crisis económica.*" Para continuar señalando que "*la ley fiscal otorga facultades muy amplias a la Administración para lograr, con sus potestades de recaudación, que pague la deuda un tercero responsable y solvente. Prueba de ello es que la LGT recoge una variedad de casos de responsabilidad solidaria y subsidiaria que permiten a la Administración dirigirse contra una pluralidad de responsables que se obligarán, a su vez, solidariamente entre sí*".

[647] BÉJAR SÁNCHEZ, A., "El supuesto de responsabilidad tributaria en los delitos contra la Hacienda Pública", *op. cit.*, pág. 20.

A los efectos de delimitar las distintas fases del procedimiento de este nuevo supuesto de responsabilidad, resulta especialmente ilustrativa la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 30 de Septiembre de 2020, fecha en que por vez primera resulta de aplicación este artículo 258. En cuanto aquí nos interesa, se va a atender a la secuencia de los hechos que se manifiestan en dicha Resolución, de modo que, en un primer momento, tiene lugar el fin del procedimiento de inspección tramitado en sede administrativa, que finaliza con el dictado de una liquidación vinculada a delito que se remite al Juzgado de primera instancia e instrucción a fin de que se procediera a admitir la denuncia presentada[648].

Una vez efectuada dicha remisión, se dicta auto por el Juez de lo penal por medio del cual se declara como investigada a una persona física de un delito cuyo objeto era el Impuesto sobre Sociedades de una sociedad limitada, declarando a dicha persona como investigado por su presunta participación en la comisión de un presunto delito contra la Hacienda Pública. Tras su incorporación al proceso penal como investigado, se notificó a través de la Agencia Estatal de Administración Tributaria el acuerdo de inicio de un procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria que finalizó con el dictado del acuerdo de derivación de la misma. Es frente a dicho acuerdo, por el que se declara a esta persona física como responsable de la deuda de la sociedad limitada, sobre el que se interpuso la oportuna reclamación económico-administrativa que da lugar a la reseñada Resolución del Tribunal Económico-Administrativo objeto de este comentario[649].

[648] Ejemplo de una remisión del tanto de culpa en el que se incluye la liquidación vinculada a delito y todo el contenido del material probatorio recabado en el curso del procedimiento de inspección tributaria.

[649] Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 30 de septiembre de 2020.

En esta secuencia, se pone de manifiesto que, si en el curso del procedimiento de inspección se aprecian indicios de la posible responsabilidad tributaria en un delito, se da traslado de dichos indicios a la jurisdicción penal que, en el mismo momento en que declare como investigado a ese sujeto[650], abrirá la vía al órgano competente de recaudación tributaria para que inicie el correspondiente procedimiento de derivación de responsabilidad. De esta forma, se notificará al presunto responsable su inclusión en la remisión del tanto de culpa, así como el fundamento de dicha inclusión, no pudiendo finalmente recurrir la definitiva declaración de responsabilidad, a través de la cual se le podrá ejecutar la liquidación vinculada[651].

Igualmente, como también se ha indicado, el responsable no tiene la condición de interesado en el procedimiento de inspección en que tiene origen la liquidación principal, que posteriormente se podrá ejecutar contra su persona, y en el caso en que pretenda formular alegaciones frente a esa liquidación, las mismas se tendrán por no presentadas. Finalmente, el acuerdo de derivación de responsabilidad solo se dictará tras la admisión a trámite de la denuncia, momento en que debe citarse al responsable a fin de que pueda declarar, ya en su condición de investigado, en el proceso penal. Ese acuerdo de declaración de responsable incluirá el requerimiento de pago de la liquidación vinculada a delito, frente a la que no podrá alegar nada más allá del alcance global de la responsabilidad.

[650] Habitualmente y en la práctica sin mayor prueba que las que proceden del procedimiento de inspección tributaria.

[651] Resulta de interés, para un estudio con más detalle de esta resolución, el comentario a la misma de SUÁREZ AGAPITO, J., y GOMOLLÓN DE LAS MUELAS, S., "RTEAR Madrid de 30 de septiembre de 2020. La derivación de responsabilidad solidaria frente a presuntos causantes o colaboradores en delitos contra la Hacienda Pública del artículo 258 de la LGT y su revisión en vía económico-administrativa", *op. cit.*, pág. 6.

Como podemos observar, y se viene señalando, basta únicamente con que exista un auto en el curso del procedimiento que declare como investigado a cualquier otro sujeto distinto del presunto autor del delito, para que se pueda proceder a la recaudación de la deuda frente a este. Al igual que ocurre con la liquidación vinculada a delito, el declarado responsable no puede recurrir la derivación de responsabilidad, se le impide que se impugne ese acto administrativo que, únicamente para los casos en que se acuda a los tribunales económicos-administrativos, solo se puede impugnar limitándose a la constatación de que se ha producido esa imputación en el proceso penal[652]. Con ello, lo que se va a incentivar es la falta de motivación en que incurre en algunas ocasiones la Administración cuando dicta cualquier acto administrativo[653]. De nuevo, se está relegando a un segundo plano el principio de presunción de inocencia -que no rige en el procedimiento recaudatorio de derivación de responsabilidad, aunque sí en materia de delitos-, pues, en un nuevo intento de adelantar la recaudación, se presume que por el simple hecho de estar siendo investigado en el proceso penal, se va a ser responsable penal del delito, del que aún ni tan siquiera se ha determinado su existencia[654].

Resulta innegable que en la figura de la responsabilidad tributaria, más aún en la responsabilidad por participación en ilícitos, en tanto que se remarca

[652] En la medida en que, como hemos constatado, solo es objeto de recurso el alcance global de la responsabilidad.

[653] De este modo, para SUÁREZ AGAPITO Y GOMOLLÓN DE LAS MUELAS, "*Al igual que al deudor principal, al afectado se le está impidiendo materialmente impugnar en vía económico administrativa y contencioso-administrativa el acto administrativo, órganos especialmente cualificados para revisar los actos de la Administración tributaria.*" *Vid.* SUÁREZ AGAPITO, J., y GOMOLLÓN DE LAS MUELAS, S., "RTEAR Madrid de 30 de septiembre de 2020. La derivación de responsabilidad solidaria frente a presuntos causantes o colaboradores en delitos contra la Hacienda Pública del artículo 258 de la LGT y su revisión en vía económico-administrativa", *op. cit.,* pág. 7.

[654] BÉJAR SÁNCHEZ, A., "El supuesto de responsabilidad tributaria en los delitos contra la Hacienda Pública", *op. cit.,* págs. 22 y 23.

un se deberían precisar en sus actuacionesla concurrencia de dolo o culpa, al menos leve, para que naciera esa responsabilidad[655]. Se ha optado por no configurar estos supuestos como una infracción en lugar de como un supuesto de responsabilidad tributaria, por tanto, en todos aquellos casos en los que el obligado tributario hiciera frente al pago de la deuda, el responsable por participar en el ilícito, o en este caso en el delito, quedaría ileso y sin ninguna repercusión por su participación en la comisión de los hechos -salvo la pena de multa por ser autor del delito contra la Hacienda Pública, pero no debiendo hacer frente al ingreso de la deuda-. Al igual que ocurre con el resto de responsables solidarios, si los hubiera, pues de responder uno de ellos, quedarían el resto impunes[656].

Para RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, los supuestos de responsabilidad tributaria suponen una forma de "castigar" los distintos modos de participación en la comisión de una infracción tributaria o un delito fiscal, de modo que se hace partícipe al responsable de las sanciones impuestas al obligado tributario o autor del presunto delito[657]. Y precisamente, por ese carácter sancionador[658], por el que

[655] CASANA MERINO, F., "Los supuestos especiales de responsabilidad tributaria en los casos de delito contra la Hacienda Pública", en *Revista Quincena Fiscal*, número 7, 2020, pág. 2.

[656] *Vid.* en este sentido, nuestro trabajo, BÉJAR SÁNCHEZ, A., "El supuesto de responsabilidad tributaria en los delitos contra la Hacienda Pública", *op. cit.,* pág. 22.

[657] Recomendamos la lectura del comentario de RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *"La naturaleza sancionadora de los supuestos de responsabilidad vinculados a la participación en un ilícito",* publicado en *Política Fiscal. Taxlandia*, julio 2022.

[658] Sobre el carácter sancionador de la responsabilidad tributaria se pronuncian ROMERO PLAZA, C. y SERANTES PEÑA, F., "La derivación de la responsabilidad y la naturaleza sancionadora del artículo 42.2.a) LGT" (Debate: vídeo y transcripción), en *Revista Carta Tributaria. Revista de Opinión,* número 100, 2023, pág. 7. La sentencia del Tribunal Supremo de 28 de abril de 2023, número 537/2023, se pronuncia acerca de que no reviste la responsabilidad tributaria de un carácter sancionador. Sin embargo, cuenta esta sentencia con un voto particular del Magistrado

se impediría proceder a la recaudación de la liquidación vinculada a los responsables, por lo que el artículo 42.2 de la Ley General Tributaria[659] establece que podrán declararse responsables de las sanciones y recargos a los causantes o colaboradores, habilitando expresamente el artículo 258.2 de la misma norma para que los que incurran en este supuesto de responsabilidad se les aplique las normas de la responsabilidad del artículo 42 para la liquidación vinculada a delito[660]. De modo que, lo que se logra con la remisión del artículo 258.2 de la Ley General Tributaria es revestir de legalidad el contenido de la norma, puesto que los supuestos de responsabilidad de los hechos vinculados a delito tienen naturaleza sancionadora, debiendo regularse por una norma con rango de Ley, y eso es lo que se pretende, con su inclusión en el Título VI de la Ley General, su remisión al artículo 42.2 del mismo cuerpo legal.

Ya con anterioridad hemos reseñado que la autoría del delito contra la Hacienda Pública, en la medida en que constituye un delito especial, únicamente se puede atribuir a aquel que defrauda al Fisco una deuda que le es propia[661]; e indicábamos también, en el mismo sentido, que se puede ser partícipe o

NAVARRO SANCHÍS, el cual aporta hasta diez razones por las cuales entiende que de la figura de la responsabilidad se desprende un claro carácter sancionador. Naturaleza sancionadora que también se pone de manifiesto en la Sentencia del Tribunal Supremo número 45/2023, de 19 de enero de 2023 en la que se señala que *"las cantidades reclamadas a estos también por la Administración Tributaria* (a los responsables) […] *tienen naturaleza claramente punitiva, y en consecuencia la responsabilidad exigida en este caso es materialmente sancionadora"*. En sentencia con número de recurso 3904/2020, de 19 de enero de 2023.

[659] En cuanto a este supuesto de responsabilidad, recomendamos la lectura del excelente trabajo de RUIZ HIDALGO, C., "La declaración de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT y la prescripción. Una interpretación integradora de la LGT", en *Revista Técnica Tributaria,* número 109, 2015.

[660] Estableciendo este artículo 258.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que *"2. En relación con las liquidaciones a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, también resultarán de aplicación los supuestos de responsabilidad regulados en el artículo 42.2 de esta Ley."*

[661] O que indebidamente ha obtenido una devolución de este.

colaborador en este tipo de delitos, equiparándose de este modo, en situaciones delictivas, esta figura a la de la responsabilidad tributaria. De modo que el autor del delito solo podría ser el obligado tributario y partícipes o colaboradores los responsables administrativos. Por tanto, en la medida en que solo puede existir un autor de este tipo delictivo, podría estar extralimitándose el legislador al exigir al responsable del artículo 258 de la Ley General Tributaria la cuantía objeto de la cuota vinculada a delito.

Sin embargo, lo que parece claro es que el legislador, lejos de pretender configurar una sanción propia para este tipo de supuestos de responsabilidad tributaria por participación en ilícitos y, en el caso que nos ocupa, por participar en el delito, lo que hace con esta figura y este nuevo supuesto es emplear una figura cuya única pretensión es garantizar el cobro de la deuda, asegurando, como garantía adicional al pago de la deuda por el deudor principal, el patrimonio del declarado responsable. La consecuencia jurídica de esa colaboración será extrapolar al responsable una deuda que nace de la capacidad económica del deudor principal y una sanción que proviene de la actuación culpable del mismo, atentando gravemente contra el principio de personalidad de la pena que, partiendo de los principios del *Ius Puniendi*, debe ser de aplicación en el marco del Derecho administrativo sancionador. Se añade a esto, además, la circunstancia de impunidad para el responsable en el supuesto en que el deudor principal ingrese su deuda, y viceversa, obviando en ese caso la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad[662].

Si lo que realmente se pretendía era penalizar la actuación de todo aquel sujeto que participara o colaborara de forma activa en la comisión de un presunto delito contra la Hacienda Pública, nos parece más lógica la necesidad de introducir la creación de un nuevo supuesto de infracción administrativa que

[662] *Vid.* PRÓSPER ALMAGRO, B., *La responsabilidad tributaria por participación en ilícitos tributarios, op. cit.,* págs. 15 y 16.

tipifique este presupuesto de hecho. No obstante, como venimos señalando, perdería la Administración unas magníficas oportunidades de ver ampliadas las posibilidades de cobro de la deuda tributaria defraudada.

Ya con anterioridad a la reforma, se pronunciaba LÓPEZ MARTÍNEZ indicando el vacío de contenido del concepto de la responsabilidad tributaria, puesto que, las sanciones, se inspiran en los principios de culpabilidad y personalidad de la pena ya que, de lo contrario, se incurriría en un sistema sancionador objetivo, obviando el elemento subjetivo de la infracción, de modo que, al imponer al responsable la pena o sanción, se estarían vulnerando estos principios. Sin embargo, señala el citado autor, "*del análisis de la regulación positiva de la responsabilidad tributaria, se infiere no sólo la ausencia de un concepto claro de esta institución, sino también la existencia de extraordinarias lagunas en relación con las características básicas que conforman su régimen jurídico, tanto en la delimitación de las diversas suertes de responsabilidad, como en la precisión de su alcance*"[663]. No obstante, la reforma, no solo no soluciona los problemas pendientes sino que, además, crea nuevos que no dejan de ser los propios de la figura de la responsabilidad tributaria por la participación en ilícitos, extrapolados, ahora, al nuevo supuesto de delito contra la Hacienda Pública[664].

Lo que parece absolutamente indiscutible es que todos aquellos problemas que se han venido manifestando al respecto de la figura de la responsabilidad de naturaleza tributaria se han extrapolado de forma íntegra al nuevo supuesto de responsabilidad por participación en presuntos delitos contra la Hacienda Pública, engrosando de forma considerable las repercusiones de estos problemas,

[663] *Vid.* LÓPEZ MARTÍNEZ, J., "Responsables y sucesores en las sanciones tributarias", *op. cit.,* pág. 918.

[664] Problemas relativos a la propia figura de la responsabilidad tributaria que vemos extrapolados aquí a las situaciones de presunto delito contra la Hacienda Pública y que hemos puesto de manifiesto en nuestro trabajo, BÉJAR SÁNCHEZ, A., "El supuesto de responsabilidad tributaria en los delitos contra la Hacienda Pública", *op. cit.,* pág. 24.

puestos ahora de manifiesto en las situaciones más graves de defraudaciones tributarias del ordenamiento jurídico. Una vez más, en este caso en materia de responsabilidad, las problemáticas que se vienen manifestando entorno a la figura del delito fiscal se han obviado e incluso agravado, con la reforma operada en 2015 en la Ley General Tributaria por la que se introduce el Título VI.

A mayor abundamiento, si el Juez dicta sentencia condenando como partícipe o colaborador del delito al responsable al que se ha ejecutado la deuda, en el caso en que se hubiera suspendido frente al declarado responsable la ejecución de la deuda como medida cautelar, nos encontraremos ante la situación en que aún no se haya hecho efectiva la deuda y habrá que estar, según pensamos, a la espera de que se agoten todas las posibilidades de cobro frente al autor material del delito. Puesto que, de efectuar el cobro al responsable, tras la sentencia condenatoria, además de la pena habrá hecho frente a una deuda que no le es propia.

Resulta, por tanto, destacable, que la figura de la responsabilidad, en ambas facetas, no deja de tener un carácter sancionador[665] que lo que en última instancia persigue es el reproche por la actuación culpable y punible a la que, en consecuencia, le deberán ser de aplicación los principios del Derecho administrativo sancionador y del *Ius Puniendi* del Estado. No obstante, como se ha podido comprobar, el legislador, centradas una vez más sus actuaciones en el objetivo de la recaudación tributaria, deja sin reproche estas conductas para

[665] Como se ha comentado en un momento anterior del presente trabajo de investigación, y lo ha puesto de manifiesto recientemente el Tribunal Supremo en su Sentencia de 2 de octubre de 2023, número 1217/2023, el supuesto de responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria posee naturaleza sancionadora. Por su parte, respecto a la responsabilidad solidaria por colaborar en la ocultación del artículo 42.2.a) de la misma Ley General Tributaria, también se ha señalado en numerosas ocasiones su carácter claramente sancionador.

hacer primar el cobro de la cuota defraudada, obviando, como también se ha dicho, que se deja impunes a los responsables que no hagan frente al pago de la misma o que, habiéndolo hecho, repitan frente al deudor principal.

En este punto debemos plantearnos qué ocurre con la inclusión en el auto de los investigados, inclusión que, como se ha señalado, va a hacer posible la exigibilidad de la liquidación vinculada a delito a todos aquellos partícipes o colaboradores -presuntamente- en el delito, que podrán ser declarados responsables. Y debemos así mismo plantearnos los efectos de ese auto. Para ello, en primer lugar debemos señalar la diferencia entre el Auto de procesamiento o el auto de procedimiento abreviado -éste último para los supuestos de delito contra la Hacienda Pública-, auto por medio del cual se considera formalmente a alguien como procesado; del auto de admisión a trámite de la denuncia o querella, que se dicta en un momento anterior en el que no hay ningún avance en la investigación en sede penal y en el que se limita el Juez de instrucción a determinar, según las pruebas remitidas por la Hacienda Pública, si hay indicios suficientes de delito.

Será tras el auto de admisión a trámite, en el que, como venimos señalando, no se ha llevado a cabo una auténtica instrucción en sede penal, cuando se pueda exigir la deuda al responsable. Cabe cuestionarnos en este punto si dicho auto es recurrible en vía penal, puesto que, de dictarse, se podrá ejecutar la liquidación vinculada frente a todos aquellos que se incluyan en dicho auto, tras el correspondiente procedimiento para declarar su responsabilidad.

Y en este sentido, para resolver acerca de la recurribilidad del auto de admisión de la querella por el que se incoan las diligencias previas y en el que se incluyen todos aquellos que van a ser investigados en el proceso penal, habrá que recurrir a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que resulta unánime cuando se manifiesta en el sentido de que ese auto de admisión, en el que el Juez habrá efectuado únicamente la valoración acerca de si los hechos reviste caracteres de

delito, no debe ser objeto de recurso, resolviendo, además, el Alto Tribunal que de recurrirse dicho auto debe desestimarse o directamente ser inadmitido.

En este sentido se ha pronunciado recientemente la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de mayo de 2020[666] que señala que *"por eso frente al auto de admisión de querella no cabe recurso en principio: se podrá pedir luego el archivo. Si después de una investigación se alcanza la conclusión de que los hechos objeto de querella no eran constitutivos de delito, lo procedente será decretar el sobreseimiento libre: nunca retrotraer las actuaciones y anular todo lo actuado para decretar la inadmisión que hubiera procedido (art. 313.1 LECrim)"*.

No obstante, el artículo 384 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal sí establece que frente al auto por el que se declara investigados se puede interponer recurso de reforma[667]. A pesar de ello, entiende el Tribunal Supremo que no tienen cabida estos recursos en la medida en que únicamente declara como investigados a todos aquellos frente a los que resultan indicios de haber cometido o participado en un presunto delito, sin perjuicio de que durante el curso del proceso penal se determine su culpabilidad, sin que pueda antes del proceso cuestionarse esta incursión. Sin embargo, en la medida en que, en nuestro supuesto, en el que tan solo por ser incluidos como investigados se les puede exigir el pago de la liquidación vinculada, vemos un gran quebranto a los

[666] Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de mayo de 2020, sentencia número 211/2020.

[667] El apartado cuatro del artículo 384 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal dispone que *"Contra los autos que dicten los Jueces de instrucción, decretando el procesamiento de alguna persona, podrá utilizarse, por la representación de ésta, recurso de reforma dentro de los tres días siguientes al de haberle sido notificada la resolución; y contra los autos denegatorios de la reforma podrá ser interpuesto recurso de apelación en un efecto dentro de los cinco días siguientes al de la notificación del auto denegatorio a la representación recurrente. También podrá ser interpuesto el recurso de apelación en un efecto subsidiariamente con el de reforma, en cuyo caso, el Juez instructor declarará admitido aquél al denegar éste. Si se diera lugar a la reforma, quedando sin efecto los procesamientos antes acordados, se estará a lo preceptuado en el párrafo siguiente, en cuanto a la reproducción de la solicitud de procesamiento ante la Audiencia"*.

derechos de defensa, a ser oído en el proceso penal y al de presunción de inocencia, de no permitir a estos sujetos presentar recurso frente a su incorporación al proceso penal como presuntos colaboradores.

Distinto sería el supuesto en que se incorporaran al proceso otros sujetos en condición de investigados en un momento posterior al auto de admisión a trámite de la denuncia o querella y por medio de cualquier otro auto de procesamiento del Juzgado de instrucción. Supuesto para el cual, frente a ese auto posterior, se podría interponer recurso de reforma o subsidiario de apelación[668].

No obstante, podemos entender en cierto sentido la postura del Tribunal Supremo relativa a la imposibilidad de recurrir el auto de incorporación al proceso en la admisión a trámite de la denuncia o querella, y es que, en ese momento, tan solo se apertura el proceso y se incorporan todos aquellos frente a los que recaen sospechas o indicios de su colaboración en el presunto delito. De poderse recurrir, se estarían adelantando cuestiones que van a ser objeto del propio proceso penal y de la fase de enjuiciamiento. No obstante, no compartimos que deba ser en ese momento cuando se puede iniciar la derivación de responsabilidad frente al declarado investigado y que, tras esa derivación -al igual que ocurre con las liquidaciones vinculadas- sea irrecurrible en vía administrativa y directamente ejecutable la liquidación vinculada a delito.

Una opción que podría plantearse ante la imposibilidad de recurso del auto de admisión de la denuncia o querella es, tras la declaración de los investigados, solicitar el sobreseimiento libre de ellos por no existir aún ninguna prueba y, como medida cautelar, solicitar la paralización del procedimiento de derivación de responsabilidad o, si este ha finalizado, la suspensión de la deuda. Si se deniega el sobreseimiento, se puede interponer el oportuno recurso de

[668] En virtud del artículo 834 de la Ley de Enjuiciamiento Criminial.

reforma y subsidiario de apelación. Se puede lograr de esta forma que a alguien que se le ha declarado como investigado se le elimine del proceso penal, pero esa situación, lamentablemente, es muy poco dada en la práctica judicial y, normalmente, suelen finalizar el proceso judicial todos los incorporados al auto como investigados.

Como venimos analizando, el requisito de exigibilidad de la liquidación vinculada a los responsables tributarios tiene como condición previa la admisión a trámite de la denuncia o querella, tras ésta, será cuando, finalizado el procedimiento de derivación de responsabilidad, se pueda ejecutar la deuda frente a todos aquellos declarados responsables que han sido imputados en el proceso penal, con la particularidad de que no podrán recurrir esa declaración de responsabilidad.

No obstante, al igual que ocurre con la liquidación vinculada, el objetivo es garantizar la deuda y de este modo, se amplía considerablemente el abanico de potenciales sujetos que puedan hacer frente al pago de la deuda y es que, como también se ha destacado, distinguimos en cuanto la responsabilidad las pretensiones de esta figura al constituirse como una garantía del crédito tributario, cuyo fin no es otro que ampliar el abanico de potenciales pagadores de la deuda; por el contrario de aquellos supuestos de responsabilidad por comisión de ilícitos, en los que se pone de manifiesto su naturaleza sancionadora, pues lo que trata es de reprender este tipo de conductas, manifestándose aún más este carácter cuando se hace responder al partícipe de la comisión de actos ilícitos, también de las sanciones del deudor principal[669].

[669] Parece claro que, cuando el responsable hace frente al pago de la liquidación tributaria, puede repetir civilmente frente al obligado tributario que ha dejado de ingresar una cuantía -en nuestro supuesto de análisis, susceptible de constituir un delito contra la Hacienda Pública-. En estas situaciones, en que el deudor resarce al responsable las cantidades satisfechas, parece claro que queda este colaborador sin un verdadero reproche administrativo por su actuación colaboradora

Respecto a la figura de estos responsables por hechos ilícitos que aparentemente comprenden delitos fiscales, basta únicamente con la inclusión en el proceso penal, tras la remisión del tanto de culpa, con o sin liquidación vinculada, de cualquier sujeto como responsable presuntamente del delito, para que se pueda ejecutar la deuda vinculada frente a éste[670]. No obstante, ¿qué ocurre cuando se remite el tanto de culpa sin liquidación en los supuestos del artículo 251 de la Ley General Tributaria? Como también se ha señalado, se trata de casos en los que, sin llegar a cumplir el objetivo de evitar la mutación del título en una figura de naturaleza distinta[671], se remite el tanto de culpa sin haber dictado una liquidación de forma previa. En esos casos, no se podrá ejecutar la deuda al responsable, ni al obligado tributario, en la medida en que ésta deberá ser cuantificada por el Juez de lo Penal, encontrándonos, una vez más, ante la mutación del título en una figura de naturaleza distinta, pues lo que cuantifica el Juez ya no es deuda tributaria, sino la responsabilidad civil derivada del delito.

Lo que finalmente se logra con la reforma de la Ley General Tributaria y con la introducción de este precepto es habilitar la recaudación temprana de la deuda, también frente a otros sujetos, por la vía de la responsabilidad. En efecto, y como hemos señalado en otro lugar[672], consideramos necesario introducir el artículo 258 de la Ley General Tributaria con este nuevo supuesto de responsabilidad por participación en el presunto delito contra la Hacienda Pública. Y lo seguimos pensando así puesto que el legislador ha diseñado

en la defraudación tributaria. Al contrario que ocurre en sede penal, en la que se gradúa la participación de cada sujeto en la comisión del delito, así como la condición en que se comete, sea como sujeto activo, como cómplice o cooperador necesario, entre otros. BÉJAR SÁNCHEZ, A., "El supuesto de responsabilidad tributaria en los delitos contra la Hacienda Pública", *op. cit.*, pág. 25.

[670] Tal y como dispone el artículo 258 de la Ley General Tributaria.

[671] Cuestión que será objeto de un análisis independiente en el capítulo siguiente.

[672] BÉJAR SÁNCHEZ, A., "El supuesto de responsabilidad tributaria en los delitos contra la Hacienda Pública", *op. cit.*, pág. 23.

expresamente un procedimiento de recaudación, al margen del habitual, para proceder a ejecutar la liquidación vinculada a delito, a la que precisamente dispone que no son de aplicación las normas del Título V, creando así un sistema propio de ejecución de este nuevo tipo de liquidaciones con las particularidades que presentan[673].

Sin embargo, lejos de superar el quebranto de principios[674] a los que se ha venido aludiendo, encontrábamos otro problema, quizás de mayor relevancia, que se pone en este caso de manifiesto con el innegable carácter punitivo que se desprende de la figura de los responsables[675]. Buena prueba de ello la constituye

[673] Particularidades tales como su inimpugnabilidad en vía administrativa o su necesario ajuste a la sentencia resultante del proceso penal. Y es precisamente por requerir un sistema propio de recaudación estas liquidaciones vinculadas por lo que se introduce el artículo 258, incorporando ese presupuesto de legalidad requerido para posibilitar la aplicación del artículo 42.2 de la Ley General Tributaria, que permite que se declaren responsables a los causantes y colaboradores. De modo que, el artículo 258 en su segundo apartado, revistiendo de legalidad el contenido de la norma, remite al artículo 42.2 permitiendo proceder a la recaudación de estas liquidaciones a los declarados investigados en el proceso penal.

[674] De culpabilidad, de personalidad de la pena o de presunción de inocencia, entre los principios de aplicación del *Ius Puniendi.*

[675] Acerca del carácter sancionador de la responsabilidad tributaria, son especialmente interesantes las sentencias a las que hace referencia MARTÍNEZ LAFUENTE para determinar, de un lado, la ausencia de carácter sancionador relativo al supuesto regulado en el artículo 42.2.a) de la Ley General Tributaria, respecto al cual señala el Tribunal Supremo en su sentencia de 28 de abril de 2023, que indica que "*en definitiva, hemos de fijar como doctrina jurisprudencial que la declaración de responsabilidad solidaria por la causa prevista en el artículo 42.2.a) de la Ley General Tributaria no tiene naturaleza sancionadora y, por tanto, no es de aplicación el principio "ne bis in idem" que impera en el derecho sancionador. La conformidad a Derecho es un ulterior acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria por la causa del artículo 42.2.a) de la Ley General Tributaria cuando una previa resolución económico-administrativa ha dejado sin efecto el primero, debe examinarse conforme a nuestra jurisprudencia relativa a la ejecución de las resoluciones económico-administrativas. Es conforme a nuestra jurisprudencia relativa a la ejecución de las resoluciones económico-administrativas. Es conforme a Derecho un segundo acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria por la causa del artículo 42.2.a) de la Ley*

el que respondan no solo de la deuda, sino además de las sanciones, cuestión que no podemos compartir principalmente por el principio de responsabilidad de la pena.

Queda, si cabe, más patente con este nuevo supuesto de responsabilidad por participación en ilícitos que seguimos precisando de un sistema de responsabilidad tributaria que sea consecuente con la importancia que reviste esa figura, de modo que, si se es colaborador o causante en un delito contra la Hacienda Pública, o si es responsable tributario de la deuda, lo es por haber cometido el presupuesto de hecho de la colaboración en la infracción o delito, y esa actuación no puede, ni debe, quedar impune. Y no puede, del mismo modo que no deben anteponerse los fines recaudatorios de la deuda, de modo que se persiga el cobro de esa cuota tributaria defraudada y no se reprenda la acción típica de la participación en un delito o en una infracción tributaria. Por tanto, lejos de fijar como objetivo delimitar potenciales figuras a las que ejecutar la deuda, la Administración Tributaria se debe centrar en garantizar el cobro de la deuda a los deudores, únicos sujetos pasivos, y diseñar una infracción por participación, con su sanción correspondiente, por la comisión del supuesto de

General Tributaria, culminando un nuevo procedimiento seguido tras la anulación, por defectos de orden formal, de un primer acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria basado en el mismo precepto.". Mientras que, como también pone de manifiesto MARTÍNEZ LAFUENTE, se hace eco el Tribunal Supremo del carácter sancionador del supuesto contemplado en el artículo 42.1.a) de la Ley General Tributaria, de aquellos responsables que sean causantes o colaboren activamente en la comisión del ilícito, respecto de los cuales el Tribunal Supremo, en su sentencia de 7 de febrero de 2023 manifiesta que "*Se mantiene la naturaleza sancionadora de la conducta prevista en el artículo 42.1.a) de la Ley General Tributaria, respetando nuestra doctrina y la del Tribunal Constitucional, que de modo terminante configura esa índole al art. 42.1.a) de la Ley General Tributaria, pues no de otro modo cabría calificar una conducta aplicable a quienes sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria*". MARTÍNEZ LAFUENTE, A., "La responsabilidad tributaria. Últimas precisiones jurisprudenciales", en *Revista Carta Tributaria. Revista de Opinión,* número 100, 2023, pág. 2.

hecho de la colaboración en el dejar de ingresar, sea delito o infracción administrativa[676].

Y ello en la medida a que se debe atender al objetivo de este nuevo presupuesto de responsabilidad y no perder de vista que, si lo que se pretende es reprender la participación en delitos fiscales, no se han de configurar éstos como una garantía del crédito -al igual que en los supuestos de responsabilidad por hechos ilícitos-. Antes al contrario, más que en los fines de recaudación, se debe fijar el punto de mira en el necesario reproche que merecen este tipo de actuaciones. De esta forma, si se atendiera a los supuestos de participación en los delitos fiscales, pues parece que hemos olvidado que este supuesto de responsabilidad se encuadra en esta situación delictiva, encontramos diversos modos de graduación y pena para esta suerte de actuaciones, ya que no se ha previsto la sanción diseñando un tipo de infracción que englobe estas actuaciones, la solución podría pasar por graduar distintas consecuencias para los distintos tipos de responsabilidad en que se puede incurrir[677] y, por supuesto, no dejar sin el necesario reproche penal aquellas actuaciones de participación en los delitos, en tanto que supuestos de mayor gravedad.

[676] *Ibidem.*

[677] En un sistema equiparado a la graduación de la pena para las distintas formas de comisión o participación en cualquier delito.

CAPÍTULO IV.- La ejecución de la pena en el procedimiento de recaudación

1. Efectos de la resolución judicial sobre la liquidación vinculada

Durante los capítulos segundo y tercero del presente trabajo de investigación, hemos abordado el procedimiento de recaudación en su tramitación paralela al proceso penal en diferentes fases. En una primera fase -capítulo segundo- en la que se ha abordado el inicio del procedimiento de recaudación, partiendo de su peculiar inicio del período voluntario de pago[678]. Como se viene señalando a lo largo de este estudio, sería a partir de este instante cuando comienza a tramitarse, de forma paralela, los procedimientos de recaudación tributaria y el proceso penal por el presunto delito contra la Hacienda Pública. Y una segunda fase, que ha englobado el capítulo tercero, y que se ha dedicado al análisis de la recaudación ejecutiva de estas liquidaciones vinculadas a delito.

A lo largo de este capítulo cuarto se van a tratar de estudiar los efectos que la resolución del proceso penal por delito fiscal va a tener sobre la liquidación vinculada. En este sentido, se va a partir de la diferenciación de distintos pronunciamientos en sentencias que pueden resultar del proceso penal y de la incidencia de cada una respecto de la liquidación vinculada a delito. De este modo, se va a dividir este capítulo en dos partes perfectamente diferenciadas: la primera de ellas, dedicada al pronunciamiento judicial y sus efectos sobre la liquidación objeto de estudio; y una segunda parte que va a dedicarse íntegramente al análisis de la figura de la responsabilidad civil derivada del delito y sus especialidades en este tipo delictivo.

Con carácter previo a iniciar nuestro análisis debemos señalar que recae sobre los Jueces y Tribunales, en virtud de lo dispuesto en el artículo 117.3 de la

[678] Que da inicio una vez que se ha admitido a trámite la denuncia o querella con la que ha dado comienzo el proceso penal por el presunto delito contra la Hacienda Pública.

Constitución Española[679], la potestad para *juzgar* y *hacer ejecutar lo juzgado*. Y es que los jueces no únicamente disponen de la potestad declarativa, sino que, al igual que la Administración Tributaria, se revisten de los poderes ejecutivos para poder llevar a término lo dictado en la sentencia. En el caso del proceso penal, podrán ejecutar[680] las penas que correspondan.

Como sabemos, y se analizará a lo largo de este capítulo, en los procesos penales por delito contra la Hacienda Pública, además de la acción penal, se tramita conjuntamente la acción civil[681], por tanto, además de la imposición de una pena, en el supuesto en que el proceso penal finalice con el dictado de una sentencia condenatoria, en la misma sentencia se impondrá la responsabilidad civil derivada del delito, que comprenderá el importe del perjuicio económico causado, en este caso a la Hacienda Pública. Por tanto, la fase ejecutiva del procedimiento penal comprendería no solo la ejecución de la pena, sino también de la responsabilidad civil *ex delicto.*

En consecuencia, debemos atender a las dos facetas de las sentencias, la declarativa y la ejecutiva, encontrándonos en este momento de nuestra investigación en la segunda de ellas. Y, en este punto, conviene comenzar por el

[679] Establece este artículo que *"3. El ejercicio de la potestad jurisdiccional en todo tipo de procesos, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado, corresponde exclusivamente a los Juzgados y Tribunales determinados por las leyes, según las normas de competencia y procedimiento que las mismas establezcan"*. Apartado 3 del artículo 117 de la Constitución Española de 1978.

[680] Por sí mismos o a través de otros organismos, como es el caso en el delito fiscal, para cuya ejecución de la pena recabará el auxilio de la Administración Tributaria.

[681] En virtud de lo dispuesto en los artículos 107 y 108 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y, a no ser, que el perjudicado se haya reservado el derecho a ejercitar la acción civil en un proceso civil posterior o paralelo, en virtud de lo establecido en el artículo 111 del mismo Cuerpo legal. Entendiéndose, de no optar por esa opción, que se va a ejercer conjuntamente en el proceso penal -artículo 112 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal-.

principio y señalar para ello que, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 257 de la Ley General Tributaria, la liquidación administrativa se debe ajustar al contenido de la sentencia penal[682] lo que a *priori,* y como a lo largo de este capítulo analizaremos, va a plantear una problemática íntimamente relacionada con la ejecutividad de la liquidación vinculada a delito.

Lo anterior se debe a que, si bien es cierto que como ya se ha indicado la liquidación vinculada se va a ejecutar mientras se sustancia el proceso penal, cuando este finalice, en el caso de que se dicte sentencia y no se haya paralizado el procedimiento de recaudación por alguna de las causas ya analizadas, va a ser necesario, en algunos casos, el ajuste de la liquidación, en muchos supuestos ya ejecutada por la Administración Tributaria e ingresada en las arcas del Estado[683]. Sin embargo, a pesar de haberse efectuado el oportuno ingreso, puede darse la controversia de que el resultado de la sentencia no coincida exactamente con la liquidación, por lo que resulte necesario efectuar los ajustes que correspondan, lo que conllevará en muchas ocasiones desde devoluciones de ingresos indebidos hasta la necesidad de ingresar una mayor cantidad.

Parece lógico señalar que el resultado de la sentencia podemos encuadrarlo, en cuanto a los ajustes oportunos a efectuar sobre la liquidación, en tres casuísticas perfectamente diferenciadas que pasan por determinar si la cuantía indicada en la sentencia coincide o no con la liquidada en el acto

[682] En este sentido se manifiesta el artículo 257.2 de la Ley General Tributaria, relativo a los ajustes respecto de la cuota defraudada modificada por el proceso penal, en el que se establecen las diferentes formas y ajustes que se deben realizar sobre la liquidación vinculada en función de la sentencia resultante del proceso penal. También se puede consultar el trabajo de LÓPEZ MARTÍNEZ, J., "Naturaleza y alcance del procedimiento de inspección tributaria y sus repercusiones con el delito y el proceso penal", *op. cit.,* pág. 379.

[683] Ajuste que, como se acaba de señalar, se va a efectuar siguiendo las directrices marcadas por el artículo 257.2 de la Ley General Tributaria relativo a los "*efectos de la resolución judicial sobre la liquidación vinculada*".

administrativo y, en caso de no coincidir, si es por exceso o porque la cuantía de la sentencia sea menor. En este sentido, se va a partir de dos supuestos de finalización del proceso a efectos de esta introducción, supuestos en los que puede determinarse la existencia del delito o la inexistencia del mismo, momento este último en que distinguiremos dos nuevas situaciones, que el delito no exista pero sí exista la obligación tributaria, casuística en la que necesariamente se van a retrotraer las actuaciones al momento del procedimiento de inspección en el que se giró la liquidación[684]. Y, por otro lado, que no haya delito ni tampoco se determine obligación tributaria, supuesto en que se deberá anular la liquidación y, si es necesario, iniciar el oportuno procedimiento de devolución de ingresos indebidos[685]. A lo largo del presente epígrafe vamos a diferenciar, caso por caso, cada una de las situaciones y los ajustes que devengan una vez que el proceso penal ha finalizado con la oportuna sentencia.

Presentados los diversos resultados que se pueden producir en el proceso penal, a continuación, debemos atender, partiendo del artículo 257 de la Ley General Tributaria, a los diferentes ajustes que se pueden efectuar sobre la liquidación vinculada a lo que se determine en la sentencia dictada en el proceso penal[686]. En este sentido, encontramos cuatro posibilidades de ajustes, fácilmente diferenciables, para los cuatro casos que vamos a apreciar. En el primero de ellos, y en puridad, solo existe ese "ajuste" cuando la sentencia penal dicta una cuantía distinta a la comprendida en la liquidación vinculada a delito. Por el contrario, no habrá ajuste cuando la cuantía fijada en la sentencia sea totalmente

[684] ANÍBARRO PÉREZ, S., *Los procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública", op. cit.,* pág. 43.

[685] LÓPEZ MARTÍNEZ, J., "Naturaleza y alcance del procedimiento de inspección tributaria y sus repercusiones con el delito y el proceso penal", *op. cit.,* pág. 379.

[686] Concretamente, para determinar los ajustes que se pueden llevar a cabo y que recoge este artículo 257 de la Ley General Tributaria nos remitimos expresamente y para un mejor desarrollo a cuanto determina la norma.

coincidente con la liquidación vinculada. De modo que, en este último caso, el contenido de la sentencia habrá ratificado la liquidación girada por el órgano de inspección tributaria. Por otro lado, cuando en el proceso penal no se aprecie delito, el ajuste a llevar a cabo será anular la liquidación vinculada, para ello, se retrotraerán las actuaciones al momento inmediatamente anterior al dictado de la liquidación vinculada a delito en el procedimiento inspector. En este supuesto, el procedimiento deberá finalizar en el plazo que reste para concluir el procedimiento inspector determinado en el artículo 150 de la Ley General Tributaria y, si dicho plazo fuese superior, en el plazo máximo de 6 meses[687]. Finalmente, se deberán retrotraer las actuaciones cuando no resulten coincidentes las cantidades establecidas en la liquidación y en la sentencia, debiendo girar una nueva liquidación que perderá el carácter de vinculada[688], y que tendrá el mismo plazo reseñado anteriormente para dictar la liquidación. Desde nuestra perspectiva, resulta complicado que pudieran resultar idénticas las cuantías determinadas en la liquidación con las fijadas en la sentencia, y ello en la medida en que parece claro que el Juez de lo penal no cuenta con las herramientas ni dispone de las facultades de liquidación del órgano de inspección tributaria, resultando realmente complicado, de producirse cualquier discrepancia entre liquidación y sentencia, que pudieran coincidir ambas cantidades.

Son diversos los motivos por los que se debe llevar a cabo el ajuste de la liquidación vinculada, no obstante, fundamentalmente comprende dos; el primero de ellos surge para compensar así la inimpugnabilidad que se produce

[687] De nuevo, artículo 257.2 de la Ley General Tributaria.

[688] Al respecto, se puede consultar, RUIZ GARCÍA, J.R., "La denominada liquidación vinculada a delito", *op. cit.*, pág. 27.

en vía administrativa[689], a modo de garantía de la revisión de esa liquidación[690] y, por otro lado, a los efectos de dar preferencia al orden penal.

Distinguimos varios motivos por los que la liquidación vinculada puede no coincidir con la sentencia: en primer lugar, las conductas que resultan negligentes, sin incurrir efectivamente en dolo o en culpa, son penalmente irrelevantes. Al contrario que ocurre en sede administrativa donde sí son especialmente relevantes a efectos tributarios. Es decir, lo que en el orden penal puede no tener trascendencia alguna, en sede administrativa puede revestir el tipo de una infracción tributaria.

Por otro lado, las presunciones -como la estimación indirecta[691]- son un recurso frecuente en vía administrativa que la jurisdicción de ningún modo puede aceptar si no van acompañados, al menos, de indicios más concluyentes. Es decir, en sede penal lo fundamental es probar suficientemente la culpabilidad en la comisión del delito, que en este caso pasa por defraudar una cantidad que supere el umbral de delito y no sea infracción tributaria. Tras ello, habrá de igual modo que probar y motivar suficientemente la participación activa como autor del delito. Sin embargo, en sede administrativa, en numerosas ocasiones la Administración Tributaria lleva a cabo una artificiosa inversión de la carga de la

[689] Como sabemos, la liquidación vinculada no es recurrible en sede administrativa ni ante su Juez Natural, por ello, se debe ajustar al contenido de la sentencia, supliendo de esta forma la ausencia de revisión del acto administrativo de liquidación que, de no tener que practicarse ese ajuste, en caso de ser necesario, adquiriría firmeza en el mismo momento de su dictado. No obstante, entendemos que esto no garantiza el cumplimiento del derecho de defensa en la medida en que, como se ha analizado, se está impidiendo su recurso a su Juez natural de un acto administrativo, pues el Juez de lo contencioso administrativo en modo alguno va a conocer de las cuestiones que pudieran plantearse al respecto de este acto administrativo de liquidación.

[690] Garantía que, una vez más, no resulta respetuosa con los principios de defensa y seguridad jurídica al impedir su recurso ante el Juez de lo contencioso administrativo.

[691] Régimen de estimación indirecta que se regula en el artículo 53 de la Ley General Tributaria.

prueba, por medio de la cual va a ser el obligado tributario quien tenga que probar la inexistencia de los hechos y no la Administración Tributaria la comisión de los mismos, como es lo correcto.

En supuestos en que resulta de aplicación este régimen de estimación indirecta existen irregularidades por parte del obligado tributario, normalmente en cuanto a la llevanza de contabilidad, suele tratarse de supuestos en los que, ante la imposibilidad de cuantificar las bases imponibles del contribuyente por su falta de diligencia, en base al artículo 53 de la Ley General Tributaria se aplicará este método en aquellos casos en los que la Administración no pueda disponer de los datos que le son necesarios para determinar de forma completa la base imponible, y ello porque se incurra por parte del obligado tributario en alguna de las circunstancias que señala el precepto[692].

El régimen de estimación indirecta al que nos hemos referido presenta serias dudas en cuanto a su aplicación en sede penal en tanto que no se debe determinar una deuda objeto de un delito por un régimen que no aporta una exactitud plena, ni debería ser una aproximación a la hora de cuantificar los importes. Pues, como sabemos, el citado régimen de estimación indirecta es un régimen subsidiario del que hace uso la Administración Tributaria cuando no

[692] Concretamente, el artículo 53 de la Ley General Tributaria establece los siguientes supuestos por los que resultará de aplicación el régimen de estimación indirecta:

"a) Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas.

b) Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora.

c) Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales.

d) Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos."

dispone de los elementos suficientes para cuantificar y eso, en sede penal, donde prima la presunción de inocencia, no tiene cabida[693].

No obstante lo anteriormente expuesto, realmente debemos atender que este régimen se aplica de forma subsidiaria en aquellos supuestos en los que hay una manifiesta falta de participación por parte del obligado tributario que hace imposible cuantificar adecuadamente sus bases imponibles. Como hemos comprobado líneas más arriba, la falta de colaboración supone el factor común de todos los supuestos que hacen posible la aplicación del régimen de estimación indirecta, por ello, ante esa falta de colaboración, no se puede despenalizar el supuesto. Y ello porque, en palabras más autorizadas que las nuestras, " *aunque el régimen de estimación indirecta persiga una determinación no exacta de la base imponible, podrá apreciarse la concurrencia de medios fraudulentos en relación con la infracción tributaria que hubiese podido llegar a cometerse. Debe quedar claro no obstante que el régimen de estimación indirecta también podrá aplicarse en aquellos supuestos en los que no medie un incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de contabilidad*"[694]. Motivos todos ellos que deberían resultar más que suficientes para tipificar dichas actuaciones.

Igualmente, se va a atender a los hechos que van a declararse probados en el proceso penal, debiendo plantearnos qué ocurre con aquellos hechos que no se han declarado probados. En estos términos, en cuanto a los supuestos calificados como supuestos de hechos probados, vamos a distinguir tres modalidades. En primer lugar, vinculará a la Administración Tributaria la resolución judicial que cuantifique en idénticas cantidades la liquidación resultante de la sentencia y la

[693] SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., y DEMETRIO CRESPO, E., *El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios, op. cit.*, pág. 94.

[694] CALVO VERGEZ, J., "La aplicación del régimen de estimación indirecta con motivo de la existencia de anomalías contables", en *Revista Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad,* número 2, 2010, pág. 3.

liquidación vinculada a delito siendo, por tanto, hechos probados, que el delito existe y que la cuantía de la liquidación vinculada es la determinada en sentencia[695]. El segundo supuesto pasa porque la vía penal señale que no existe delito ni tampoco obligación tributaria, situación en la que la Administración Tributaria no podrá liquidar de nuevo, pues deberá atenerse a dichos hechos considerados probados. Por último, en el supuesto en que la sentencia considere que no hay delito pero no se pronuncie acerca de la existencia o no de obligación tributaria, se retrotraerán las actuaciones y podrá volverse al momento inmediatamente anterior a dictar la liquidación vinculada a delito, pudiendo volver a liquidar[696].

a. Pronunciamiento judicial

Parece claro que el curso del proceso judicial penal va a desembocar en un pronunciamiento judicial. No obstante, siendo esto cierto, también lo es que puede darse la situación en que no se obtenga pronunciamiento alguno bajo la forma de una sentencia y ello puede darse porque se inadmita a trámite la denuncia o querella, al no revestir los hechos una condición delictiva, dictándose en esos casos un auto.

En estos supuestos en los que se produzca dicha inadmisión, no se iniciará el período voluntario de pago en ese momento; recordemos que el período voluntario de las liquidaciones vinculadas se iniciaba una vez admitida a trámite la denuncia o querella. No obstante, debemos señalar que puede inadmitirse la denuncia o querella al no revestir los hechos carácter delictivo, pero que dicho

[695] En estos supuestos, no será necesario llevar a cabo ningún ajuste de la liquidación vinculada de los establecidos en el artículo 257 de la Ley General Tributaria.

[696] *Vid.,* en este sentido, el trabajo de FERNÁNDEZ BERMEJO, D., "Aspectos conflictivos de la liquidación tributaria vinculada al delito fiscal", *op. cit.*, pág. 24.

pronunciamiento no afecte a la liquidación tributaria. En ese caso, dicha liquidación parece claro que no será vinculada a delito, debiéndose retrotraer las actuaciones al momento inmediatamente anterior a dictar la liquidación, donde se dictará la nueva liquidación -ya no vinculada-, y se procederá a su ejecución por la vía ordinaria del Capítulo V del Título III de la Ley General Tributaria[697].

Debemos atender, no obstante, a la situación un tanto excepcional en que la inadmisión se lleve a cabo porque el juzgado de lo penal determine la inexistencia de la obligación tributaria, supuesto en que no se podrá girar una nueva liquidación en atención a los hechos considerados probados. Por tanto, la inadmisión de la denuncia o querella -salvo por la determinación de la inexistencia de la obligación tributaria- y la consecuente retroacción de actuaciones, van a conllevar la emisión de una nueva liquidación[698].

No obstante, de admitirse a trámite la denuncia o querella y continuarse el procedimiento penal hasta su resolución, se va a obtener un pronunciamiento judicial contenido en la sentencia que se dicte. Por medio de la potestad para dictar esta sentencia, se atribuye al Juez de lo penal la capacidad suficiente para que se determine el cálculo de la cuota defraudada en el delito contra la Hacienda Pública, con lo que se pasa del sistema de prejudicialidad tributaria a una clara

[697] Supuestos estos en los que, dictada la nueva liquidación, se incluirá esta vez sí en la correspondiente acta. De conformidad con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 253 de la Ley General Tributaria, que establece concretamente que: "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, que se tramitará de acuerdo con lo establecido en esta Ley y su normativa de desarrollo.

La terminación de las actuaciones inspectoras seguirá lo dispuesto en la Subsección 3.ª de la Sección 2.ª del Capítulo IV del Título III".

[698] ANÍBARRO PÉREZ, S., *Los procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública", op. cit.,* pág. 121.

prevalencia del proceso penal, tras el cual, se debe ajustar al contenido de la sentencia la liquidación vinculada[699]. De igual modo que se faculta al Juez penal para dictar la sentencia, como hemos visto anteriormente, se le faculta igualmente para que ejecute la misma, tanto la pena como la responsabilidad civil que derive del delito. Responsabilidad civil que, por un lado y para su exacción deberá recabar el auxilio de la Administración Tributaria y, de otro lado, en aquellos casos en que exista liquidación vinculada y sea validada, no resultará responsabilidad civil alguna.

Dicha atribución excede totalmente de las competencias del Juez de lo penal, pues parece olvidar el legislador que la liquidación vinculada a delito surge precisamente para evitar la mutación de la deuda tributaria en una figura de naturaleza distinta, como es la responsabilidad civil derivada del delito, por lo que aquello acerca de lo que se está manifestando el Juez de lo penal no es otra cosa que una deuda tributaria y, como acto administrativo que es, el competente para pronunciarse acerca de su adecuación a Derecho no es otro que el Juez de lo contencioso administrativo. En palabras de PALAO TABOADA, la función que se otorga al Juez penal de pronunciarse acerca del contenido de la liquidación vinculada a delito corresponde al Juez de lo contencioso-administrativo, ya que se trata de la revisión judicial de un acto administrativo y, con ello, lo que se está

[699] En estos términos se ha manifestado el Tribunal Supremo, en su sentencia de 24 de noviembre de 2021, número 917/2021, en la que viene a manifestar que "*Ciertamente esta Sala, SSTS 267/2014, de 3-4; 456/2014, de 5-6; 717/2016, de 27-9, ha afirmado que el cálculo de la cuota es responsabilidad y competencia del Tribunal penal y que, por lo tanto, debe hacerse en el proceso penal. No existe una especie de prejudicialidad administrativa tributaria, de forma que haya de partirse de la liquidación efectuada por las autoridades o funcionarios de la Agencia Tributaria, o que ésta sea necesaria para la causa penal (STS nº 267/2014, de 3 de abril). Pero de esta afirmación de principio no puede extraerse que haya que prescindir de la normativa tributaria, ni tampoco que resulte absolutamente desechable la eventual liquidación que pudieran realizar los funcionarios de la Administración tributaria.*"

produciendo es una alteración de las jurisdicciones[700]. Lo que se viene a exteriorizar es una crítica aguda a la disfuncionalidad que se produce entre las competencias atribuidas a los órganos jurisdiccionales, quedando la potestad jurisdiccional seriamente comprometida[701].

Por tanto, será el Juez penal el competente no solo para juzgar la adecuación a Derecho de la liquidación vinculada que, no podemos olvidar, que no habrá sido impugnada en vía administrativa, sino que también afrontará la ejecución de ésta, valiéndose para ello del auxilio de la Administración Tributaria. Y es precisamente por la ausencia del pronunciamiento del juez de lo contencioso administrativo por lo que habrá que ajustar la liquidación, aún habiendo sido esta ejecutada, al resultado de la sentencia.

Resultado éste que, por otra parte, podrá ser el de una sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública, la absolución del delito o el sobreseimiento del mismo. Cuando se haya de ajustar una liquidación tras la sentencia, aquella parte no afectada no verá alterada su actuación recaudatoria. Incluso, de impugnarse esta, no afectará a la parte validada. De este modo, se mantiene la liquidación vinculada dictada como acto administrativo pero se

[700] PALAO TABOADA, C., "Los procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la hacienda pública en el proyecto de ley de modificación de la LGT", *op. cit.*, pág. 60.

[701] En el voto particular de la Magistrada CONCEPCIÓN SÁEZ que realiza al Informe del Consejo General del Poder Judicial relativo a la reforma, manifiesta que existe un "*desconocimiento voluntario de la construcción normativa, doctrinal y jurisprudencial respecto a la naturaleza de los diferentes actos administrativos (las liquidaciones tributarias previstas en el caso de que se pasen a la jurisdicción penal se configuran como de trámite, pero se le asignan efectos de ejecutividad propias de los definitivos); y de los distintos tipos de liquidaciones tributarias (se introduce un nuevo tipo de liquidación provisional que nada tiene que ver con la construcción normativa y doctrinal sobre la materia, configurándose como acto no reclamable, sin modificar el artículo 227.3 LGT). Es evidente que esta reforma choca con todo el entramado doctrinal, jurídico y jurisprudencial sobre la materia, como si prescindiendo del arte arquitectónico se decidiera actuar*".

modifica su contenido para ajustarlo a la sentencia, de forma que subsiste el acto inicial. Así, se da cobertura legal a las actuaciones de recaudación desarrolladas durante el proceso. No obstante, el acto por el cual se modifica la liquidación vinculada no reviste los caracteres de una liquidación, ni tan siquiera es impugnable ante la jurisdicción contencioso-administrativa[702].

En el caso de que la Administración Tributaria ingresara antes de la sentencia la liquidación vinculada a delito, en aquellos supuestos en que no se produzca la suspensión como medida cautelar y se obtenga el importe de la deuda sin necesidad de trabar los bienes[703], en opinión de CARRETERO SÁNCHEZ, no debería determinarse en el proceso penal la responsabilidad civil derivada del delito[704]. No obstante, según pensamos, sí se va a tener que establecer esa responsabilidad civil en aras a determinar los necesarios y posibles ajustes de la liquidación vinculada. Para el citado autor, lo que se trata es de evitar posibles maniobras elusivas del pago, ya que el delincuente fiscal prefiere que se le imponga una pena privativa de libertad, que en la mayoría de los casos no va a tener que cumplir, que ver reducido su patrimonio[705].

Responsabilidad civil que, una vez más, va a tener que cuantificar el Juez penal que, recordemos, no está facultado para ello, en la medida en que carece de la capacidad necesaria para cuantificar la deuda, que en este caso comprende la cuantía de la responsabilidad civil y que, precisamente el objetivo de la implementación del Título VI de la Ley General Tributaria suponía que se fijara la cuantía, esto es, se liquidara, en sede de la Administración Tributaria y no en sede penal, donde no se tienen estas facultades.

---

[702] RUIZ GARCÍA, J.R., "La denominada liquidación vinculada a delito", *op. cit.,* pág. 29.

[703] Como hemos estudiado en el capítulo anterior, no se puede ejecutar el embargo de los bienes trabados en tanto que no se obtenga sentencia y ésta adquiera firmeza.

[704] CARRETERO SÁNCHEZ, A., "La nueva reforma de los delitos contra la Hacienda Pública: un paso firme contra el fraude fiscal", *op. cit.*, pág 9.

[705] *Ibidem,* pág 23.

Por otro lado, resulta interesante como una vez más prima el interés recaudatorio de la Administración Tributaria en el sentido de que los delincuentes fiscales eluden fácilmente las penas privativas de libertad impuestas si satisfacen el pago del importe que conmutan por dicha pena. Por ello, lejos de temer las represalias, además vemos cómo todo aquel que puede pagar esas cantidades, normalmente aquellos que defrauden esas cuantías delictivas tendrán mayor capacidad económica, haciendo un ingreso al Fisco, eluden cualquier pena de prisión, no resultando esta pena ninguna medida disuasoria.

Tendremos que analizar, a continuación, los distintos pronunciamientos judiciales que se pueden dar en la sentencia y, para cada uno de ellos, los efectos que traerán consigo en la liquidación vinculada a delito. Pronunciamientos que, si bien en unos casos conllevarán un ajuste de la liquidación vinculada, no lo harán necesario en otros.

i- Sentencia condenatoria

Debemos comenzar señalando que, en el caso en que del proceso penal se obtenga una sentencia condenatoria, ésta puede conllevar o no un ajuste de la liquidación vinculada en la medida en que puede determinar que la deuda objeto del delito se cuantifica en idéntica cuantía a la liquidación vinculada o, por el contrario, determinar una cuantía diferente que haga necesario el ajuste de la liquidación.

Igualmente, resulta necesario partir de la base en que no se produce la mutación del título una vez que se obtiene la sentencia pues, a no ser que se haya

remitido el tanto de culpa sin la correspondiente liquidación vinculada[706], ya no será necesario que el Juez penal determine, vía responsabilidad civil, el importe objeto del delito[707], puesto que este importe lo comprenderá la liquidación vinculada a delito, ya dictada y en muchos supuestos posiblemente también ejecutada. No obstante, como estamos analizando, si bien es cierto que la liquidación ya está cuantificada, habrá que ajustar ésta al resultado de la sentencia.

Es en estas situaciones de remisión del tanto de culpa sin liquidación, cuando se dicte una sentencia condenatoria pero la denuncia o querella se hubiera interpuesto sin remitir liquidación vinculada, esto es, en uno de los supuestos del artículo 251 de la Ley General Tributaria, en estos casos, como decimos, podríamos plantearnos el supuesto en que la litispendencia penal se agotara en este punto, debiendo entonces la Administración Tributaria ser competente para girar la liquidación concordante con la sentencia condenatoria por el delito contra la Hacienda Pública. Sin embargo, se aplica en este punto la doctrina de la mutación del título y en supuestos de sentencia condenatoria, será el Juez de lo penal quien recabe por vía de la responsabilidad civil el importe de la deuda tributaria dejada de ingresar y objeto de delito[708]; importe que procederá a recabar el Juez penal con el auxilio de los órganos de la

[706] En el caso de los supuestos de remisión del tanto de culpa sin liquidación del artículo 251 que ya hemos analizado.

[707] Precisamente, uno de los principales objetivos de la reforma de la Ley General Tributaria, pasaba por evitar la mutación del título en una figura de naturaleza distinta.

[708] Dispone la Disposición Adicional Décima de la Ley General Tributaria que "*en los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, 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 esta Ley, incluidos sus intereses de demora, junto a la pena de multa, se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio*".

Administración Tributaria[709]. Se produce así la situación paradójica de que, contraviniendo la norma procesal, se torna la resolución de una cuestión prejudicial no devolutiva de implicación fiscal en un pronunciamiento definitivo acerca de una deuda tributaria dejada de ingresar[710].

Pronunciamiento este que pasa por cuantificar la deuda tributaria objeto de ese dejar de ingresar, de modo que se está produciendo la artificiosa situación de que el Juez de lo penal vuelve a ser quien cuantifique la deuda objeto de delito, precisamente lo que se trataba de evitar impidiendo la mutación del título en una figura de naturaleza distinta por la que fuera el Juez penal y no la Administración Tributaria quien determinara el importe de la cuantía objeto del delito[711].

Nos encontramos, por tanto, ante la extraña casuística en que un acto administrativo de liquidación, o si se prefiere, la cuantificación de una deuda, se lleva a cabo por un juez de lo penal, además de su paradójica imposibilidad de

[709] Siguiendo a PUEBLA AGRAMUNT, tal y como dispone el artículo 305.7 del Código Penal, "se establece, pues, que, en caso de delito contra la Hacienda Pública, los jueces y tribunales deben (nótese el verbo en modo imperativo) contar con el auxilio de la Administración tributaria para la ejecución tanto de las penas como de la denominada «responsabilidad civil ex delicto»". PUEBLA ARGAMUT, N., "La exigencia de la llamada responsabilidad civil ex delicto fiscal por la Agencia Tributaria", *op. cit*., pág. 20.

[710] IGLESIAS CAPELLAS, J. "La cosa juzgada fiscal en las sentencias condenatorias por delito contra la Hacienda Pública", *op. cit.*, pág. 13.

[711] Y es que, resulta paradójico el retorno a la situación del anterior modelo del artículo 180 de la Ley General Tributaria al que se va a retornar en aquellos supuestos en que, siguiendo lo preceptuado en el artículo 251 de la Ley General Tributaria, se tenga que remitir el tanto de culpa sin liquidación, situación en la cual será el Juez penal, al igual que venía realizándose, quien cuantifique la deuda vía responsabilidad civil. En este sentido, se puede consultar RIBES RIBES, A., "El Título VI de la Ley General Tributaria: posible (doble) lesión del derecho a la tutela judicial efectiva" en la obra colectiva BOSH CHOLBI, J.L., (Director) Los derechos fundamentales del contribuyente, *op. cit.,* pág. 494.

revisión por su Juez natural y necesidad posterior de ajuste del acto administrativo inimpugnable, y en ocasiones ejecutado, al resultado de la sentencia penal.

Finalmente, se está produciendo precisamente lo que el legislador pretendía evitar, y es que, en la medida en que sea el Juez penal quien cuantifique la deuda objeto de delito, se incurrirá en la mutación del título en una figura de naturaleza distinta, pues el Juez penal no es competente para cuantificar una deuda de naturaleza tributaria; sí lo es, sin embargo, para determinar la responsabilidad civil derivada de un delito. Parece claro, por tanto, que sí se produce esa transmutación del título en aquellos supuestos de remisión del tanto de culpa sin liquidación[712], quedando, en consecuencia, incumplido uno de los principales objetivos de la reforma de la Ley General Tributaria en materia de delito.

Por otra parte, cabe destacar, antes de continuar analizando los diferentes efectos de la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública, que la finalización del proceso penal con una sentencia condenatoria por delito fiscal impide la imposición de sanciones de naturaleza administrativa por los mismos hechos[713] puesto que, en virtud del principio *ne bis in idem,* no se puede condenar en sede penal e imponer sanciones por unos mismos hechos y a idénticos sujetos. Es decir, impuesta una condena por delito fiscal, no puede ser sancionada la infracción tributaria por dejar de ingresar[714] que se homologa.

El referido principio *ne bis in idem* encuentra su principal regulación en el artículo 50 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea,

[712] A la figura de la responsabilidad civil, así como a la mutación del título, se va a dedicar exclusivamente la segunda parte de este capítulo cuarto de nuestra investigación.

[713] ANÍBARRO PÉREZ, S., *Los procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública", op. cit.,* pág. 71.

[714] O por obtener indebidamente devoluciones.

precepto por medio del cual se prohíbe la acumulación de procedimientos tanto de carácter penal como sancionadores, sobre un mismo sujeto y por los mismos hechos. En estas situaciones, a los efectos de determinar la concurrencia de procedimientos sobre un mismo sujeto, se establecen una serie de criterios que hacen posible determinar la apreciación del carácter penal de los procedimientos y sanciones que resultan controvertidos. Estos criterios vienen definidos en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el Asunto C-27/22 de 14 de septiembre de 2023[715]. En esta sentencia el Tribunal de Justicia de la Unión Europea determina que, cuando se impone a un sujeto una sanción administrativa pecuniaria por la autoridad nacional competente que persigue

[715] Sentencia que ha resultado ser especialmente mediática por referirse a la conocida marca alemana Volkswagen, en la que se impusieron unas sanciones a la mercantil por incurrir en prácticas comerciales desleales. Sentencia de 14 de septiembre de 2023 en la que, como señalamos, se establecen los criterios para la determinación del carácter penal de los procedimientos penales y sancionadores, criterios estos que son:

"*a) por lo que respecta al primer criterio, relativo a la calificación jurídica de la infracción en Derecho interno, el Tribunal de Justicia observa que la aplicación del artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales no se limita únicamente a los procesos y sanciones que el Derecho nacional califica de «penales», sino que se hace extensivo —con independencia de su calificación en Derecho interno— a los procedimientos y sanciones que deban considerarse de carácter penal;*

b) en cuanto al segundo criterio, relativo a la propia naturaleza de la infracción, el Tribunal de Justicia precisa que implica comprobar si la sanción de que se trate tiene concretamente una finalidad represiva;

c) por lo que se refiere al tercer criterio, relativo al nivel de gravedad de la sanción que puede sufrir el interesado, el Tribunal de Justicia recuerda que se determina en función de la pena máxima prevista por las disposiciones aplicables." En "El principio non bis in idem se aplica a las sanciones impuestas en materia de prácticas comerciales desleales calificadas de sanciones administrativas de carácter penal", en Comunicado de Prensa número 139/2023, de 14 de septiembre de 2023 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, pág. 1.

una finalidad represiva y presenta un alto nivel de gravedad, esta sanción tiene un claro carácter penal[716].

Concluye el Tribunal de Justicia de la Unión Europea considerando que *"la limitación de la aplicación del principio non bis in idem está autorizada, de modo que permite acumular procedimientos o sanciones por los mismos hechos si concurren tres requisitos: esta acumulación no debe representar una carga excesiva para el interesado; reglas claras y precisas deben permitir prever qué acciones u omisiones pueden acumularse y, por último, los procedimientos en cuestión deben haber sido tramitados de manera suficientemente coordinada y próxima en el tiempo"*[717].

Por cuanto a su regulación en el Derecho interno, ha sido extensamente desarrollado este principio tanto en la doctrina como en la jurisprudencia pues, según las Sentencias del Tribunal Constitucional de 16 de enero de 2003 y de 12 de marzo de 2007, la intención del legislador fue la de trasladar el referido principio a la letra impresa del artículo 25.1 de la Constitución, no obstante, se omitió toda mención al mismo, lo que llevó al Tribunal Constitucional, en un

[716] Y, en este sentido, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, señala que, "*A continuación, el Tribunal de Justicia responde afirmativamente a la cuestión de si el principio non bis in idem se opone a una normativa nacional que permite mantener una multa penal impuesta a una persona jurídica por prácticas comerciales desleales cuando esa persona jurídica haya sido condenada penalmente por los mismos hechos en otro Estado miembro, a pesar de que dicha condena sea posterior a la fecha de la resolución por la que se impone la multa, pero haya adquirido firmeza antes de que adquiriera fuerza de cosa juzgada la sentencia sobre el recurso judicial interpuesto contra esa resolución. En efecto, el principio non bis in idem excluye que pueda iniciarse o mantenerse un proceso penal por los mismos hechos cuando haya una resolución firme; este principio se aplica desde el momento en que una resolución penal ha adquirido firmeza, con independencia de la manera en que la haya adquirido. No obstante, solo puede aplicarse si los hechos objeto de ambos procedimientos o las dos sanciones de que se trata son idénticos. Por lo tanto, no basta con que dichos hechos sean similares.*" En "El principio non bis in idem se aplica a las sanciones impuestas en materia de prácticas comerciales desleales calificadas de sanciones administrativas de carácter penal", *op. cit*., pág. 2.

[717] *Ibidem.*

claro intento de constituir este como un derecho fundamental, de vincular el principio de *ne bis in idem* al principio de legalidad sancionadora anclándolo de este modo a dicho precepto y volviéndolo un derecho fundamental del investigado tanto en sede penal como en vía administrativa sancionadora[718].

En lo que respecta a los efectos que produce una sentencia condenatoria respecto al procedimiento sancionador tributario, de la lectura conjunta de los artículos 250.2 y 251.2 de la Ley General Tributaria se desprende claramente que en los casos en que se dicte una sentencia condenatoria no se podrá imponer una sanción administrativa *"por los mismos hechos"*[719]. Para IGLESIAS CAPELLAS, esta regla "*reproduce exactamente lo dispuesto en el artículo 180.1 LGT 2003, legaliza el principio de non bis in idem en el ejercicio del ius puniendi derivado del incumplimiento de las obligaciones tributarias, y declara incompatibles la sanción penal por delito contra*

[718] En este sentido, el artículo 31 de la Ley 40/2015, reguladora del Régimen Jurídico del Sector Público, dispone la no concurrencia de sanciones, delimitando al respecto que "*Artículo 31. Concurrencia de sanciones.*

1. No podrán sancionarse los hechos que lo hayan sido penal o administrativamente, en los casos en que se aprecie identidad del sujeto, hecho y fundamento.

2. Cuando un órgano de la Unión Europea hubiera impuesto una sanción por los mismos hechos, y siempre que no concurra la identidad de sujeto y fundamento, el órgano competente para resolver deberá tenerla en cuenta a efectos de graduar la que, en su caso, deba imponer, pudiendo minorarla, sin perjuicio de declarar la comisión de la infracción". Vid., en este sentido y para un mejor estudio el trabajo de CAYÓN GALIARDO, A., "La vertiente procesal del principio ne bis in idem: la posibilidad de dictar un segundo acuerdo sancionador cuando el primero ha sido anulado", en Revista Crónica Tributaria, número 112, 2016, pág. 5.

[719] Señala el párrafo tercero del apartado 2 del artículo 250 de la Ley General Tributaria que "*La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos",* indicando expresamente lo mismo el párrafo tercero del artículo 251.2 del mismo cuerpo normativo.

la Hacienda Pública y la sanción administrativa por infracción tributaria cuando una y otra compartan el mismo presupuesto fáctico"[720].

La sentencia condenatoria en la misma cantidad que la liquidación valida el acto administrativo, mientras que, esta misma sentencia, en diferente cuantía a la liquidación vinculada, implica la necesaria rectificación de la liquidación administrativa más el consecuente ingreso o devolución de ingresos indebidos que proceda[721]. En el supuesto en que la ejecución de la sentencia implique una modificación de la liquidación vinculada que conlleve una reducción de su importe en ejecución del fallo, en este caso encontramos una doble actuación de la Administración Tributaria que comprende, por un lado, la propia rectificación a la baja de la liquidación y, al mismo tiempo, un nuevo acto administrativo de liquidación que comprenda la diferencia entre la cuota objeto de delito y la cuota que el Juez de lo penal ha considerado como probada, resultantes ambas de la retroacción de actuaciones al procedimiento inspector al momento inmediatamente anterior a dictar la liquidación vinculada[722].

Por otro lado, de confirmarse los indicios de delito remitidos como tanto de culpa se inicia el proceso penal y, en caso de imponer la sentencia condenatoria, será el órgano judicial el encargado de asegurar el cumplimiento de la pena. Para la exacción de la responsabilidad civil recabará la intervención de la Administración Tributaria, y en el pago de multa y costas, su exacción corresponderá al Juez que dictó la sentencia. En el supuesto de que se dicte sentencia condenatoria pero sea necesario hacer un ajuste en la liquidación vinculada, ya sea incrementar ésta o minorarla, el plazo para que se efectúe ese

[720] *Vid.,* IGLESIAS CAPELLAS, J. "La cosa juzgada fiscal en las sentencias condenatorias por delito contra la Hacienda Pública", *op. cit.*, pág. 24.

[721] ANÍBARRO PÉREZ, S., *Los procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública", op. cit.,* pág. 121.

[722] *Vid.,* en este sentido, IGLESIAS CAPELLAS, J. "La cosa juzgada fiscal en las sentencias condenatorias por delito contra la Hacienda Pública", *op. cit.*, pág. 17.

ajuste será del plazo que restara para concluir el procedimiento inspector o, en caso de superarlo, en el plazo de seis meses desde que la Dependencia de Inspección reciba el expediente[723].

Cabe cuestionarse en este punto a qué razón obedece que no sea la Administración Tributaria quien, en relación a los hechos probados en la sentencia condenatoria, pueda dictar la liquidación como acto administrativo que cuantifique la deuda objeto del delito, debiendo proceder a practicar la correspondiente regularización administrativa de modo que, ante esa nueva liquidación, pudiera el sujeto ya condenado por el delito, plantear los recursos correspondientes ante el Juez competente, garantizando la seguridad jurídica del acto.

En este sentido, IGLESIAS CAPELLAS plantea acabar de este modo con la mutación del título y que, tras la sentencia condenatoria en los supuestos de remisión del tanto de culpa sin liquidación no se recabe la deuda por vía de la responsabilidad civil[724]. No parece incumplir ninguna norma esta solución, en la medida en que se muestra respetuosa con la cosa juzgada, debiendo atender siempre la liquidación resultante a los hechos declarados probados en la

[723] De conformidad con lo dispuesto en el artículo 257 de la Ley General Tributaria introducido por el Título VI del mismo cuerpo legal que se incorpora con la reforma operada en el año 2015.

[724] En estos términos, propone IGLESIAS CAPELLAS que *"la solución al problema que planteamos pasa por abandonar definitivamente la doctrina jurisprudencial de la mutación del título y retomar la lógica jurídica que se desprende de las figuras de la litispendencia penal y la suspensión tributaria, de modo que en aquellos casos en los que la denuncia se presente estando vigente el derecho de la Administración a regularizar la situación tributaria del contribuyente mediante la oportuna liquidación, una vez finalizado el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, por el órgano competente se termine el procedimiento inspector mediante la emisión de la resolución expresa, reconociendo al obligado tributario su derecho a interponer los recursos en vía administrativa que considere oportunos y, en su caso, a iniciar un proceso ante el juez competente de la jurisdicción contencioso-administrativa"*. En IGLESIAS CAPELLAS, J. "La cosa juzgada fiscal en las sentencias condenatorias por delito contra la Hacienda Pública", *op. cit.*, pág. 14.

sentencia. Habrá que atender, no obstante, a la prescripción del derecho a liquidar de la Administración Tributaria.

No debemos dejar de señalar otra modalidad de condena, a la que no se llega tras la sustracción del proceso sino por un acuerdo que evita el desarrollo de éste. Se trata de las sentencias por conformidad, aquellas en las que la parte acusada, en este caso el obligado tributario, se conforma con la pena que deciden el Ministerio Fiscal y el Abogado del Estado, ambas figuras de la acusación que actúan en representación de la Administración Tributaria. En estos casos, el acusado acepta la condena y la pena con una considerable rebaja por asumir la comisión del delito. En la sentencia de condena que se va a emitir el Juez, sin necesidad de haber desarrollado el juicio, va a reproducir los hechos y los términos en que las partes han llegado a un acuerdo, debiéndose asegurar que se han respetando los derechos y garantías del investigado en el proceso[725].

Nos resulta especialmente llamativo el silencio que mantiene la norma al respecto de si se debe proceder a una revisión de la liquidación no vinculada a delito tras la sentencia por la que se debe producir un ajuste de la liquidación vinculada. Si bien se determina que esa nueva liquidación va a seguir el procedimiento de ejecución dispuesto en el Título V de la Ley General Tributaria, entendemos que, en la medida en que ya no queda vinculada al delito, podría ser revisada en vía administrativa y posteriormente contencioso administrativa, sin perjuicio de no poder contravenir los hechos declarados probados en la sentencia penal. No obstante, de lo dispuesto en el artículo 999 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, que regula el incidente de ejecución, no parece poder recurrirse esa nueva liquidación a su Juez natural.

En lo relativo al necesario ajuste de la liquidación vinculada al resultado de la sentencia penal, nos planteábamos si se precisaba de la firmeza de la

[725] *Ibidem,* págs. 22 y 23.

sentencia. Cuestión que parece resolver el apartado 7 del artículo 68 de la Ley General Tributaria, el cual determina que es necesaria la firmeza de la sentencia para reiniciar el cómputo de la prescripción en los supuestos en los que se ha remitido el tanto de culpa[726]. Entendemos, por tanto, que será necesaria esa firmeza para efectuar los ajustes que correspondan al respecto de la liquidación vinculada.

ii- Sentencia absolutoria

La sentencia resultante del proceso penal puede ser absolutoria, acto judicial que pone fin al proceso penal y por medio del cual se absuelve de la comisión del delito al investigado, bien porque no se haya determinado su existencia o bien porque se entienda que no existe obligación tributaria[727]. En el primero de los casos, puede que los hechos no sean constitutivos de delito, pero sí se determine la existencia de la obligación tributaria, para lo cual habrá que estar a los ajustes que se precisen sobre la liquidación vinculada, en caso de que se determinara una cuantía diferente a la liquidada por el órgano de inspección.

Por el contrario, para aquellos casos en los que se determine la inexistencia de la obligación tributaria o que se anule por cualquier otro motivo la liquidación al no apreciarse indicios de delito, se van a retrotraer las actuaciones al momento inmediatamente anterior a que se dictara la liquidación, retroacción de actuaciones que va a tener una serie de consecuencias que a continuación vamos a analizar. No obstante, si el juez penal declara la inexistencia de la obligación

[726] MENÉNDEZ MORENO, A., "El Título VI de la Ley General Tributaria: un fallido «paso a dos»", *op. cit.*, pág. 4.

[727] Resulta perfectamente factible que pueda determinarse por el juez penal que los hechos no revisten caracteres de delito pero, sin embargo, continúe existiendo la obligación tributaria, ésta, no obstante continuaría su ejecución si no es necesario efectuar sobre ella ningún ajuste y, en cualquier caso, perdería su vinculación al delito.

tributaria la sentencia debe ejecutarse, no procediendo dictar una nueva liquidación[728]. Es decir, debemos distinguir claramente entre que se absuelva al investigado de todo delito porque no exista delito alguno o que como fruto del procedimiento se produzca la absolución por inexistencia de la obligación tributaria. En el primer caso, se podrá dictar una nueva liquidación y, en el segundo caso, no podrá girarse nueva liquidación.

Dado el supuesto en que no se pueda dictar una nueva liquidación por haberse determinado la inexistencia de la obligación tributaria, supuesto en el que nos encontraríamos ante la extraña casuística en la que depende de un Juez de lo penal la anulación de un acto administrativo de liquidación, lo cual no es tan extraño pero que, en este caso, además impide que se retrotraigan las actuaciones y se vuelva a dictar una nueva liquidación. Por tanto, volvemos al punto en el que nos encontrábamos cuando poníamos de manifiesto que de la liquidación vinculada a delito no va a conocer un Juez competente en materia contencioso administrativa, su juez natural, supliendo sus funciones, otorgadas por el legislador, el Juez de lo penal, quien no debiera decidir acerca de la adecuación a derecho de la liquidación. De esta forma, se vincularía lo declarado en la sentencia hasta el punto en que no puede ser revisada por un Juez distinto al de lo penal que está conociendo del proceso ni, por su parte, se va a poder dictar una nueva liquidación en caso que se determine en el proceso penal la inexistencia de la obligación tributaria.

Debemos destacar que los hechos probados en la sentencia, en este caso absolutoria[729], como venimos señalando, vinculan a la Administración Tributaria, de modo que dicha vinculación no se extiende únicamente al ámbito

[728] DELGADO SANCHO, C. D. "La participación del extraneus en el delito fiscal", *op. cit.,* pág. 45.

[729] La Sentencia del Tribunal Supremo núm. 4956/2011, de 7 de julio de 2011 determina que los hechos probados en sentencia absolutoria vinculan a la Administración Tributaria no solo en el ejercicio de su potestad sancionadora sino también en el de liquidación.

de la posible sanción posterior, sino que también se debe hacer extensiva a la liquidación, puesto que esto no se debe ya al principio *ne bis in idem,* sino al de cosa juzgada[730].

De darse esta circunstancia y volverse a tener que liquidar, será en atención a los hechos probados, supuesto en que coincidimos con FERNÁNDEZ BERMEJO cuando señala que carece de sentido que la Administración Tributaria pueda volver a utilizar el material probatorio que ya se ha rechazado en sede penal sin más pruebas. Según el citado autor, debe esa Administración llevar a cabo una actividad probatoria adicional[731], y es que, parece lógico que si con la carga probatoria de la que se ha valido el Juez de lo penal para determinar la inexistencia de la obligación tributaria se ha alcanzado esa conclusión, carece de coherencia y quebrantaría el principio de cosa juzgada que el órgano de inspección girara una nueva liquidación valiéndose exactamente de las mismas pruebas. No obstante, insistimos, no debería ser el Juez penal quien debe validar, con esa carga probatoria, la adecuación a Derecho del acto administrativo de liquidación.

Cuando hay una sentencia absolutoria, la vinculación a los hechos considerados probados por el tribunal solo permite a la Administración la regularización del sujeto dentro de los límites fijados por la sentencia[732]. Unos hechos que han sido declarados probados en la sentencia penal, en este caso absolutoria, por no haberse probado, no pueden ser objeto de un expediente

730 LÓPEZ DÍAZ, A., "Procedimientos tributarios y delito fiscal en el Proyecto de Reforma de la LGT", en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 167, 2015, pág. 3.

731 FERNÁNDEZ BERMEJO, D., "Aspectos conflictivos de la liquidación tributaria vinculada al delito fiscal", *op. cit.,* pág. 23.

732 CALVO VERGEZ, J., "Acerca de la posibilidad de girar liquidación tributaria habiéndose dictado sentencia penal absolutoria", en *Revista Contabilidad y Tributación,* número 420, 2018, pág. 69.

administrativo sancionador dándose por probados, puesto que unos hechos no pueden existir y dejar de existir en el proceso y en el procedimiento[733].

Sin embargo, parece claro que unos hechos pueden no ser constitutivos de delito pero sí serlo en cambio de una infracción tributaria, en la medida en que se obedecen a principios diferentes en el orden penal y en el Derecho administrativo sancionador[734]. El Tribunal Supremo, por su parte, en sentencia de 20 de noviembre de 2014, con anterioridad a la reforma, manifestaba que un hecho sea constitutivo o no de delito no significa que no lo sea de infracción tributaria o que pueda dar lugar a una regularización o liquidación tributaria. No obstante, en el curso de ese procedimiento sancionador habrá que prestar especial atención a los hechos considerados probados en la sentencia del proceso penal.

En relación a los hechos probados en la sentencia absolutoria, tenemos claro que éstos vinculan a la Administración Tributaria no ya solo en el ejercicio de su potestad sancionadora, sino también al procedimiento de liquidación[735]. Y es que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 257 de la Ley General Tributaria, la inspección continuará con la tramitación del expediente en base a

[733] CALVO VERGEZ, J., "Acerca de la posibilidad de girar liquidación tributaria habiéndose dictado sentencia penal absolutoria", *op. cit.*, pág. 71.

[734] Mientras que en el procedimiento administrativo sancionador rigen los principios de legalidad, irretroactividad, tipicidad, responsabilidad y proporcionalidad, regulados en el Capítulo III de la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público. Por su parte, en el derecho penal rigen los principios de defensa, rigen los principios del Ius Puniendi como el derecho de defensa, derecho a la presunción de inocencia, principio de tipicidad, principio de proporcionalidad, el principio de culpabilidad, o el principio de intervención mínima del Derecho Penal, que se regulan fundamentalmente en los artículos 24 y 25 de nuestra Constitución.

[735] Así lo ha manifestado el Tribunal Supremo en diferentes sentencias 4956/2011, de 7 de julio de 2011, núm. 1382/2020de 20 de octubre de 2012 y 96/2014, de 16 de enero de 2014.

los hechos que han sido considerados probados, dictando en este caso y para ello las liquidaciones que procedan, incluyendo la sanción que corresponda[736].

Irremediablemente, la Administración Tributaria, y concretamente el órgano de inspección, quedan vinculados por los hechos declarados probados en la sentencia absolutoria. Ahora bien, la conclusión que se alcanza puede no ser la misma respecto de los hechos declarados no probados que se contengan en la resolución judicial absolutoria, pues respecto de estos hechos, y prescindiendo ya del aspecto sancionador, no queda vinculada la Administración, toda vez que, como hemos señalado, las normas y criterios que se siguen en sede procesal penal y en el procedimiento administrativo de inspección tributaria son radicalmente opuestos, ya que mientras que en sede penal el acusado se encuentra amparado en sus principios de presunción de inocencia y derechos a no autoincriminarse, en el procedimiento administrativo se aplica, por contra, la inversión de la carga de la prueba, cuestión que resulta del todo inadmisible en sede penal en la que el obligado tributario se verá obligado a demostrar su inocencia o la no comisión de los hechos, de forma que, en consecuencia, los elementos de prueba en este caso rechazados en vía judicial pueden resultar válidos en sede administrativa[737].

Si se dicta sentencia absolutoria por no apreciar indicios de delito contra la Hacienda Pública la liquidación, girada tras la retroacción de actuaciones, perdería el carácter de vinculada y, según pensamos, no se podría recurrir la liquidación en vía administrativa y, posteriormente, en sede contencioso administrativa[738]. Y no es posible en tanto que, como analizaremos a

[736] GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.L., "Los efectos de la apreciación de indicios de delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios", *op. cit.,* pág. 90.

[737] *Ibidem.*

[738] CAAMAÑO ANIDO, M. A.; ALONSO GONZÁLEZ, L.; GARCÍA NOVOA, C.; MAGRANER MORENO, F.; MERINO JARA, I. y SÁNCHEZ PEDROCHE, A., *Derecho y práctica tributaria*, *Ed. Tirant Tributario, 2016, pág. 1187.*

continuación con más detenimiento, para manifestar la disconformidad con los ajustes practicados en la nueva liquidación está previsto el incidente de ejecución. Y, en este punto habría que determinar de qué modo podría incurrirse en una doble verdad, pues podríamos obtener dos pronunciamientos jurisdiccionales contradictorios. No obstante, si tenemos en cuenta que la nueva liquidación se ha girado en atención a los hechos considerados probados por el Juez de lo penal, nos encontraríamos ante el recurso a una nueva liquidación, que presumiblemente debe haberse girado en base a nuevas pruebas, distintas a las analizadas en sede penal.

Por tanto, en los casos en que se dicte sentencia absolutoria o se produzca, como veremos a continuación, el sobreseimiento libre, retrotraídas las actuaciones al punto inmediatamente anterior al que se dictó la liquidación, se dictará una nueva liquidación que ya no quedará vinculada al proceso penal y que se adecuara al régimen de revisión y recursos propio del Título V de la Ley General Tributaria, no pudiendo en este caso conocer de los hechos que el Juez penal haya considerado probados[739]. En estos supuestos, obtendremos un nuevo pronunciamiento jurisdiccional de un orden distinto al que se ha pronunciado al respecto de la existencia o no del delito. Y tendremos que tener en cuenta que, la sentencia penal, no producirá efectos de cosa juzgada en materia tributaria, en la que el juez de lo contencioso se podrá pronunciar acerca de la adecuación a Derecho o no de la nueva liquidación, además de las relaciones entre la Administración Tributaria y el contribuyente[740].

[739] Artículo 257.2 penúltimo párrafo, que dispone: *"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"*.

[740] IGLESIAS CAPELLAS, J. "La cosa juzgada fiscal en las sentencias condenatorias por delito contra la Hacienda Pública", *op. cit.*, pág. 35.

No obstante, llama poderosamente la atención que todo aquello sobre lo que no se haya manifestado expresamente el legislador no podrá ser recurrido ante nadie ni se podrá poner de manifiesto nuevamente, en la medida en que todo el procedimiento posterior de revisión se debe ajustar a los hechos considerados probados por el Juez de lo penal. Lo anterior, desde nuestra perspectiva deja al obligado tributario en una manifiesta indefensión que, una vez más, fruto de la incorporación del Título VI de la Ley General Tributaria provoca otras quiebras de los derechos del contribuyente.

iii- Sobreseimiento

Hemos de comenzar señalando que, cuando se dicta un sobreseimiento, el contenido de este acto reviste la forma de auto y no de sentencia[741]. La diferencia se encuentra en que, si bien es cierto que el auto de sobreseimiento libre tiene efectos de una sentencia, no se ha llegado a desarrollar, en el momento del auto, el proceso penal y ello porque para el Juez hay pruebas más que suficientes para declarar que no es el investigado el autor del delito[742]. Mientras que, por su parte, el sobreseimiento también puede ser provisional[743], lo que no tendrá efectos de cosa juzgada y conllevará que no se de comienzo al proceso penal por no haber

[741] Como veníamos señalando, mientras que el auto es una resolución judicial que se dicta antes de la finalización del proceso penal, la sentencia es la resolución judicial que pone fin al proceso penal y con la que se obtiene un resultado condenatorio o una absolución, en definitiva, un pronunciamiento expreso y detallado de los hechos que se declaran probados en el proceso y la pena que corresponde a la comisión de ese delito.

[742] Hablamos, en este caso, del auto de sobreseimiento libre, el cual habrá que diferenciar del auto de sobreseimiento provisional.

[743] El sobreseimiento provisional está previsto en el artículo 641.2 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, que dispone que, "*cuando resulte del sumario haberse cometido un delito y no haya motivos suficientes para acusar a determinada o determinadas personas como autores, cómplices o encubridores*".

carga probatoria suficiente de la comisión del delito[744]. No obstante, la diferencia se encuentra, precisamente, en la provisionalidad del segundo que, mientras que el sobreseimiento libre es definitivo, el provisional no supone un hecho inalterable, pudiendo reactivarse el proceso con pruebas posteriores y no teniendo la consideración, como hemos dicho, de cosa juzgada. A mayor abundamiento, únicamente el sobreseimiento libre produce la finalización del proceso penal, no impidiendo, el sobreseimiento provisional, su posterior reapertura[745].

[744] Vamos a proceder a reproducir un extracto de la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de mayo de 2022, número 1906/2022, que manifiesta esta idea de forma absolutamente clara. Señala el Alto Tribunal en este sentido que "*El sobreseimiento es una resolución judicial en forma de auto que solo en el caso del sobreseimiento libre produce la terminación del proceso penal, ya que la suspensión del mismo, por faltar los presupuestos necesarios para decretar la apertura del juicio oral, es el efecto derivado del sobreseimiento provisional. En este sentido, se ha podido decir que el sobreseimiento libre es equiparable a una sentencia absolutoria anticipada, mientras que el sobreseimiento provisional representa la manifestación de un estado de duda que impide al Tribunal decretar, de momento, la apertura del juicio oral. El sobreseimiento libre una vez firme, al igual que la sentencia absolutoria firme, produce el efecto de cosa juzgada material y es por ello definitivo, mientras que el sobreseimiento provisional firme solo alcanza cosa juzgada formal y su efecto es meramente temporal ya que se mantiene mientras no aparezcan nuevos elementos de valoración que modifiquen los presupuestos que llevaron al sobreseimiento (es la cosa juzgada formal la que determina que éste pueda reabrise únicamente sobre la base de "algo distinto"). Ello supone que, en el sobreseimiento provisional, las partes podrán solicitar la reapertura de la causa en cualquier momento en que aporten a la misma nuevas evidencias del delito o de autoría, mientras no transcurra el plazo de tiempo previsto para la prescripción del delito*".

[745] Tal y como destaca el Tribunal Supremo en la sentencia anteriormente reseñada, "*el auto de sobreseimiento provisional no implica absolución alguna ni efectos de cosa juzgada, supone solo una suspensión del procedimiento penal que no impide que más tarde pueda reabrirse la causa en tanto no se haya producido la prescripción del delito si es que son conocidos nuevos datos que aporten circunstancias nuevas que permitan la acusación o el sobreseimiento libre y solo si con posterioridad al sobreseimiento provisional se dicta uno libre o una sentencia absolutoria cabría reclamar indemnización por el funcionamiento de la Administración de Justicia derivada de prisión provisional*". En sentencia del Tribunal Supremo de 19 de mayo de 2022, número 1906/2022.

Por tanto, debemos dejar claro y distinguir los efectos entre el sobreseimiento libre y el sobreseimiento provisional[746], de modo que, mientras que en el primero los hechos probados vinculan a la Administración Tributaria, ya que este supuesto indica que no hay indicios suficientes de la existencia de delito, en el sobreseimiento provisional sí que hay una duda razonable acerca de la existencia o no del delito[747]. De modo que, el sobreseimiento provisional no contiene una relación de hechos probados ni produce los efectos de cosa juzgada[748].

Partimos del supuesto en que se dicta el auto de sobreseimiento por no considerar que los hechos revisten el carácter de delito, en este caso, se puede iniciar un nuevo procedimiento sancionador cuando no haya prescrito el derecho de la Administración a sancionar los hechos. Con el respeto siempre a los hechos considerados probados por el tribunal en aras de evitar incurrir en las "*dos verdades*"[749]. Y ello en la medida en que, al igual que ocurría con la sentencia absolutoria, los principios del ordenamiento penal en base a los cuales no existe

[746] Destaca el Tribunal Supremo en su sentencia de 24 de febrero de 2016 que "*el auto de sobreseimiento provisional en el que se declara que no existe el ánimo defraudatorio no produce la vinculación que pretende extender la demandante ya que dicha resolución carece de los efectos de la cosa juzgada y no impide la reapertura de las actuaciones de regularización suspendidas como consecuencia de la incoación de diligencias penales. La declaración penal de falta de ánimo defraudatorio solo produce efectos en el ámbito penal, pues tal declaración obedece a una ponderación de las pruebas que se vertebran en torno al principio in dubio pro reo y a la presunción de inocencia, pero la presunción no se extiende al ámbito tributario de la liquidación, donde los principios que rigen el procedimiento son distintos. El auto de sobreseimiento provisional no impide a la inspección proceder a la regularización tributaria de la demandante con arreglo a sus propios criterios y principios que no sería de aplicación al proceso penal*".

[747] DELGADO SANCHO, C.D., "La nueva configuración del delito fiscal tras la aprobación de la Ley 34/2015: la autoincriminación del sujeto inspeccionado", *op. cit.*, pág. 133.

[748] CALVO VERGEZ, J., "Acerca de la posibilidad de girar liquidación tributaria habiéndose dictado sentencia penal absolutoria?", *op. cit.,* pág. 71.

[749] ANÍBARRO PÉREZ, S., *Los procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública", op. cit.,* pág. 71.

el delito, son distintos a aquellos que rigen en el ámbito del Derecho administrativo sancionador, donde los hechos podrían revestir el carácter de una infracción tributaria a la que se deba imponer la correspondiente sanción.

Por otro lado, si se da la situación en que el órgano inspector no hubiera sido quien denunciara el delito, no habiendo dado traslado del tanto de culpa apreciando en el curso de su procedimiento indicios de delito, la Administración puede, en ese caso, iniciar un procedimiento inspector en relación con los hechos considerados probados[750]. Se está produciendo lo que anteriormente hemos analizado como retroacción de actuaciones al momento anterior a dictar la liquidación vinculada a delito. En este caso, al igual que ocurre con la sentencia absolutoria, o con la sentencia condenatoria que conlleve una rectificación de la liquidación vinculada para efectuar el necesario ajuste a la sentencia, se da al órgano de inspección tributaria el plazo que restara para finalizar el procedimiento inspector o, si éste fuera inferior, un plazo de seis meses.

Por todo ello, debemos distinguir en estos supuestos entre el sobreseimiento libre y el sobreseimiento provisional, ambos como resoluciones judiciales dictadas en forma de auto; y dejar reseñado nuevamente que puede iniciarse un procedimiento administrativo sancionador e, incluso, girarse una nueva liquidación en atención a los hechos considerados probados. Liquidación que, al igual que se ha determinado al respecto de las anteriores, no será recurrible ante su Juez natural. No obstante, una vez más, no puede valerse el órgano de inspección tributaria de las mismas pruebas para girar la nueva liquidación, debiendo, en estos supuestos, recabar una nueva carga probatoria.

[750] *Ibidem.*

b. El incidente de ejecución del artículo 999 LECrim

Concluíamos el estudio de las diferentes formas de finalizar el proceso penal determinando la vinculación de la sentencia a los hechos probados en dicho proceso, así como a la necesidad de efectuar cuantos ajustes sean necesarios al respecto de la liquidación vinculada para adecuarla a la sentencia. Y nos planteábamos que, una vez retrotraídas las actuaciones al momento del procedimiento inspector inmediatamente anterior al dictado de la liquidación vinculada a delito, al girarse una nueva liquidación que ya no va a ser vinculada y al ser esta susceptible de ejecución por la vía ordinaria establecida en el Capítulo V del Título III de la Ley General Tributaria, debía poderse recurrir esa nueva liquidación ante su Juez natural, el del orden contencioso administrativo, en tanto que competente para conocer de una liquidación que, insistimos, ya no queda vinculada a ningún supuesto delictivo.

No obstante, esta situación la prevé la Ley de Enjuiciamiento Criminal y el legislador, una vez más, da prevalencia al orden penal al respecto de que se pronuncie acerca de estas liquidaciones. Por ello, en los supuestos en que el obligado tributario muestre su disconformidad ante la nueva liquidación girada, deberá recurrir ésta ante el Juez competente para ejecutar la sentencia[751], que no es sino el Juez de lo penal. Y podrá hacerlo, como dispone el artículo 999 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, planteando el incidente de ejecución correspondiente[752].

[751] Y ello en la medida en que la Administración Tributaria *"actúa en este caso no en ejecución de sus propios actos, sino en ejecución de sentencia"*. En ESPEJO POYATO, I., "Procedimiento tributario y delito fiscal en la prevista reforma de la LGT", *op. cit., pág. 14.* En este sentido, también se pronuncia LÓPEZ LÓPEZ, A. M., "Acción penal y recaudatoria en el nuevo Título VI Ley General Tributaria", *op. cit.,* pág. 6.

[752] Establece el apartado primero del artículo 999 de la Ley de Enjuicimiento Criminal que *"1. En la ejecución de sentencias por delitos contra la Hacienda Pública, la disconformidad del obligado al pago*

Esta cuestión, planteada a través de la figura del incidente de ejecución, será resuelta en auto, el cual será susceptible de recurso de reforma y subsidiario de apelación en caso de que se oponga el obligado tributario[753]. Debemos señalar que la rectificación de la liquidación vinculada es una ejecución de sentencia prevista en el artículo 999 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y que fue incorporada por la Ley 34/2015 de reforma de la Ley General Tributaria[754].

De modo que, la disconformidad del obligado tributario se tramitará por el órgano competente de la ejecución de la sentencia penal, previa audiencia de la Administración y del Ministerio Fiscal, que no debemos olvidar que son las partes de la acusación en este proceso penal. Se evita, así, la impugnación ante el orden contencioso administrativo[755], con la única finalidad de evitar, una vez más que se pueda incurrir en la doble verdad tan temida por el legislador. Y es que, parece evidente que si al retrotraer las actuaciones al punto anterior a dictar la liquidación y tras recabar nuevas pruebas se gira una nueva liquidación que ya ha perdido su carácter de vinculada, en tanto que se trata de un acto

con las modificaciones que con arreglo a lo previsto en la Ley General Tributaria lleve a cabo la Administración Pública se pondrá de manifiesto al Tribunal competente para la ejecución, en el plazo de 30 días desde su notificación, que, previa audiencia de la Administración ejecutante y del Ministerio Fiscal por idéntico plazo, resolverá mediante auto si la modificación practicada es conforme a lo declarado en sentencia o si se ha apartado de la misma, en cuyo caso, indicará con claridad los términos en que haya de modificarse la liquidación."

[753] Tal y como dispone el artículo 999.2 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal "2. *Contra el auto que resuelva este incidente cabrá recurso de apelación en un solo efecto o, en su caso, el correspondiente de súplica."*

[754] FERNÁNDEZ BERMEJO, D., "Aspectos conflictivos de la liquidación tributaria vinculada al delito fiscal", *op. cit.*, pág. 25.

[755] RUIZ GARCÍA, J.R., "La denominada liquidación vinculada a delito", *op. cit.*, pág. 31.

administrativo de liquidación ordinario[756] debiera conocer de él su Juez natural, que no es sino el de lo contencioso administrativo.

2. La responsabilidad civil derivada del delito

La segunda parte de este capítulo cuarto de nuestra investigación, dedicado a la recaudación de la liquidación vinculada una vez que se ha dictado la sentencia en el proceso penal, la vamos a destinar al estudio de la *responsabilidad civil,* tratando de abordar diversos aspectos de relevancia al respecto del delito contra la Hacienda Pública. Figura ésta que, no siendo en exclusiva de naturaleza penal[757], se encuadra en estos términos a caballo entre su regulación civil y penal. Su regulación se encuentra fundamentalmente regulada en el Código Penal y surge para llevar a cabo la reparación de un daño que se ha causado por una infracción o un delito[758]. En el tipo delictivo objeto de este estudio, la responsabilidad civil surge para reparar un daño consecuencia de un

[756] Y lo pensamos así en la medida en que su ejecución va a producirse no ya por el Título VI, previsto para las actuaciones en supuestos de delito contra la Hacienda Pública y que establece un procedimiento específico para la ejecución de la liquidación vinculada, sino que, como hemos afirmado ya, se va a proceder a su exacción a través del Capítulo V del Título III.

[757] La responsabilidad civil es la obligación que se impone a una persona de reparar los daños o perjuicios causados por una actuación que bien puede ser delictiva o derivar de cualquier incumplimiento contractual. Es un concepto que nace del Derecho común, concretamente, el artículo 1092 del Código Civil remite a la norma penal la obligación de reparar el daño que conlleva toda comisión de un delito.

[758] *Vid.,* en este sentido, el trabajo de HORTAL IBARRA, J.C., "La naturaleza jurídica de la responsabilidad civil ex delicto: o cómo resolver la cuadratura del círculo", en *Indret: Revista para el análisis del Derecho*, número 4, 2014, pág. 4.

delito contra la Hacienda Pública, que se origina por una infracción administrativa en su mayor grado de gravedad[759].

Debemos tener en cuenta precisamente esa reserva que se puede hacer de la ejecución civil para ser ejecutada en dicha sede jurisdiccional, y ello dado que reviste especial importancia este supuesto si tenemos en cuenta que en este tipo delictivo la responsabilidad civil comprende el importe de la deuda que ha sido objeto de la defraudación tributaria, llevándonos a la situación carente a nuestro juicio de todo sentido, por la cual la jurisdicción contencioso-administrativa no podría conocer de una deuda tributaria de la que, sin embargo, puede llegar a manifestarse el Juez civil. Esta reserva de la acción civil en este tipo de delitos, de eminente naturaleza tributaria carece de toda lógica, por suerte, no es habitual que la responsabilidad civil se reserve como acción a ejercitar en sede civil en esta figura delictiva.

La responsabilidad civil que deriva de un hecho que reviste los caracteres de delito tiene su regulación en el Título V del Código Penal[760], por medio del

[759] Se debe diferenciar claramente entre la pena y la responsabilidad civil, pues "*aunque ambas se imponen en la misma sentencia penal, las diferencias entre pena y responsabilidad civil del delito son evidentes: así, mientras que la pena es un mal condicionado al hecho culpable y, por tanto, tiene carácter personalísimo, la responsabilidad civil consiste en la reparación del daño causado y es transmisible a terceros; y mientras que la pena se dirige a la tutela de un interés público, la responsabilidad civil lo hace a un interés privado, frente al que el particular puede ejercer o hacer dejación de sus derechos*". En PUEBLA ARGAMUT, N., "La exigencia de la llamada responsabilidad civil ex delicto fiscal por la Agencia Tributaria", en *Revista Contabilidad y Tributación,* número 452, 2020, pág. 13.

[760] Título V "*de la responsabilidad civil derivada de los delitos y las costas procesales*". Título que parte de la premisa de que "*la ejecución de un hecho descrito por la ley como delito obliga a reparar, en los términos previstos en las leyes, los daños y perjuicios por él causados*", artículo 109 del Código Penal, pudiéndose reservar el perjudicado la acción civil para su jurisdicción competente, es decir, que el denunciante puede ejercer la acción tendente a que sea reparado el daño o perjuicio que se le ha ocasionado ante la Jurisdicción Civil.

cual se determina que de la comisión de todo delito deben surgir la imposición de una pena y la responsabilidad civil, como cuantía ésta última que comprenda la reparación del daño que se ha causado. El citado precepto determina que todo aquel que sea criminalmente responsable de la comisión de un delito lo va a ser también civilmente en la medida en que de ese delito se derive un daño[761].

Con la introducción de la responsabilidad civil que se impone en la sentencia por la comisión del delito contra la Hacienda Pública, la jurisdicción penal, hasta la entrada en vigor de la Ley General Tributaria de 2003, era la responsable de la recaudación de la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública -como en todo delito-. No obstante, desde 2003, con la Ley 58/2003, General Tributaria, se da a la Administración Tributaria la competencia para la recaudación por la vía de apremio de esta figura[762]. A mayor abundamiento, la Ley 5/2010, de modificación del Código Penal, otorga a la Administración Tributaria la facultad para recaudar, a través del procedimiento de apremio, no solo la responsabilidad civil, sino también la pena impuesta por la comisión del delito. Actualmente, dispone la Disposición Adicional Décima de la Ley General Tributaria que será la Administración Tributaria, a través del procedimiento de apremio, quien se encargue de la ejecución de la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública[763]. Establece dicha disposición que, en los delitos fiscales, cuando se haya remitido el tanto de

[761] El artículo 116 del Código Penal establece dos tipos de responsabilidad civil, solidaria y subsidiaria, en la medida en que responderán solidariamente por su participación delictiva los autores y cómplices de un delito y, de forma subsidiaria, responderán todos aquellos partícipes de un delito por las actuaciones del resto. Igualmente, el reseñado artículo establece la responsabilidad civil de las personas jurídicas.

[762] GONZÁLEZ CUELLAR SERRANO, M.L., "Los efectos de la apreciación de indicios de delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios", *op. cit.,* pág. 94.

[763] Disposición adicional décima de la Ley General Tributaria de la "Exacción de la responsabilidad civil y multa por delito contra la Hacienda Pública."

culpa sin liquidación -en los supuestos del artículo 251 de la Ley General Tributaria- se exigirá por la vía de apremio la responsabilidad civil, que comprenderá el importe que no se haya liquidado, más los intereses de demora. En estos casos, una vez firme la sentencia penal, el Juez remitirá a la Administración Tributaria el testimonio correspondiente para que se encargue de la exacción de la deuda.

Concretamente, lo que se recaudaba entonces a través de esta figura, estando en vigor la Ley General Tributaria de 2003, con anterioridad a la reforma operada por la Ley 34/2015, era la deuda tributaria. Como se ha comentado a lo largo de nuestro trabajo, con anterioridad a la citada reforma ante los indicios de un presunto delito contra la Hacienda Pública en sede de la inspección tributaria, se paralizaban las actuaciones de investigación y se remitía el tanto de culpa a la jurisdicción penal, sin haber cuantificado la deuda objeto del presunto delito fiscal. Por esa razón, se veía el Juez penal en la obligación de cuantificar y exigir la deuda derivada del delito y para ello, fijaba dicha cuantía en la responsabilidad civil derivada del delito, en el intento de resarcir al Fisco por el perjuicio causado por la falta de ingreso. Lo que se llevaba a cabo, por tanto, era una mutación de la deuda tributaria -que no había sido cuantificada-, en una figura de naturaleza distinta como era la responsabilidad civil *ex delicto*[764]. Es decir, se transformaba, una obligación *ex lege* en una obligación *ex damno,* pues ya no derivaba de la deuda dejada de ingresar, sino del delito contra la Hacienda Pública[765].

[764] Al respecto de la mutación del título en una figura de naturaleza distinta se pueden encontrar numerosos trabajos, como, por todos, PUEBLA ARGAMUT, N., "La exigencia de la llamada responsabilidad civil ex delicto fiscal por la Agencia Tributaria", *op. cit*; BERTRÁN GIRÓN, F., "El proyecto de ley de reforma del art. 305 del Código Penal: principales novedades", *op. cit*.; FALCÓN Y TELLA, R., "La regularización del quinto año", en Revista Quincena Fiscal, número 4, 2012; o CHICO DE LA CÁMARA, P., *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código Penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas de lege ferenda*, Ed. Aranzadi, 2012.

[765] Nos remitimos, en este punto, a todo cuanto se ha expuesto en el Capítulo I relativo a los antecedentes del delito contra la Hacienda Pública.

Lo que se trató de evitar a través de la reforma efectuada en la Ley General Tributaria en 2015 es precisamente esa mutación del título, para evitar convertir la deuda tributaria en una figura de naturaleza distinta[766]. Actualmente, con la reforma llevada a cabo en la figura del delito fiscal por la Ley 34/2015, precisamente para salvar esa mutación de la figura de la deuda tributaria a otra figura de naturaleza distinta, se permite, ante indicios de delito, continuar con las actuaciones de liquidación y, lo que se remite con el tanto de culpa, es la liquidación vinculada a delito. De modo que, durante el desarrollo del proceso penal, lo que se va a proceder a ejecutar no es ya la responsabilidad civil propiamente dicha, sino una deuda tributaria cuantificada por la inspección tributaria; sin perjuicio de que, como veremos a lo largo de este capítulo, el contenido de esa liquidación coincida de pleno con el de la responsabilidad civil ex delito.

Según penamos, aunque el contenido de la responsabilidad civil coincida con el de la liquidación vinculada, se trata de una coincidencia material, pues formalmente se estaría procediendo al cobro de una deuda tributaria, ya que ha sido debidamente cuantificada por la Administración Tributaria. A pesar de ello, resulta innegable que parece estar recabándose de forma adelantada la responsabilidad civil que derivará del delito en caso de que exista una condena[767]. No obstante lo cierto es que, realmente, lo que se procede a ejecutar mientras se desarrolla el proceso penal es una deuda tributaria, cuantificada y exigida por la propia Administración Tributaria que, a pesar de su carácter

[766] Como deja claro la Exposición de Motivos de la Ley 34/2015, de reforma de la Ley General Tributaria.

[767] Para CALVO VÉRGEZ, "*la presente modificación se vincula a la desaparición del mecanismo de la excusa absolutoria y su sustitución por la inclusión de la regularización en el tipo. Queda así eliminado el concepto de responsabilidad civil, de manera que aquello que se estaría cobrando sería, en sentido estricto, una deuda tributaria*". En CALVO VERGEZ, J., "El nuevo delito fiscal tras la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre", en *Revista Quincena Fiscal*, número 3, 2013, pág. 12.

ejecutable, queda vinculada al resultado del proceso penal por el presunto delito fiscal.

Por tanto, respecto a la deuda tributaria originada en la liquidación vinculada a delito, se introducen unos hitos en la Ley de Reforma de la Ley General Tributaria que, además de evitar la mutación del título en una figura de naturaleza distinta, el legislador determina que se cuantifique la deuda en sede administrativa y no ya penal para, a su vez, calificarla de deuda tributaria, frente a la duda que podía surgir de la mutación en responsabilidad civil, en la medida en que ya no sería el Juez de lo penal el que cuantifica la deuda, sino el órgano de inspección[768]. A ello debe añadirse el objetivo confeso de proceder a adelantar la recaudación de la deuda, puesto que, en la medida en que no se produce esa mutación el título, no se debe esperar a que se cuantifique el delito en sede penal, pudiendo en un momento anterior a la obtención de la sentencia de condena proceder a reparar el perjuicio económico causado a la Hacienda Pública, revirtiendo la falta del ingreso de la cuantía objeto del delito. No obstante, y como ya hemos puesto de manifiesto anteriormente, a pesar de que el legislador manifiesta que uno de los fines de la reforma es adelantar la recaudación, entendemos que realmente este no es el objetivo real, en la medida en que ya hemos analizado que el ingreso no tiene lugar realmente antes del dictado de la sentencia, sino que, en última instancia, el objetivo que se logra es la traba de los bienes que garantizan el cobro de la deuda en un momento posterior a la

[768] En cuanto a los efectos de esta norma más allá de evitar la mutación de la deuda tributaria en una figura de naturaleza distinta, para DEMTRIO CRESPO y SANZ-DÍAZ PALACIOS "*fue la norma orgánica la que introdujo los hitos que nos interesa relacionar a continuación: habilita que la cuantificación de la recaudación se realice, en todo caso, en sede administrativa, no penal; ordena que esa operativa liquidatoria se aplique, exclusivamente, la norma administrativa; califica la deuda surgida de esa cuantificación como deuda tributaria. A todos los efectos; autoriza el despliegue de los procedimientos recaudatorios respecto a dicha deuda; la ejecutividad de la deuda tributaria así liquidada, consustancial a su naturaleza, sólo se ve enervada por la suspensión que eventualmente pudiera ser acordada por el Juez en sede jurisdiccional penal.*" En SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., y DEMETRIO CRESPO, E., *El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios, op. cit.*, págs. 214 y 215.

adquisición de la firmeza de la sentencia y, de paso, un notable incremento de la deuda con los recargos del período ejecutivo.

Nos encontramos ahora ante la ejecución de una deuda tributaria que presenta la particularidad de quedar vinculada al resultado del proceso penal y ser inimpugnable en vía administrativa[769]. No obstante, la futura responsabilidad civil que derive del delito una vez dictada la sentencia condenatoria, será coincidente en su cuantía con la liquidación vinculada a delito. Es por esa coincidencia por lo que hay quienes entienden que se está procediendo a la recaudación adelantada de la responsabilidad civil; sin embargo, debemos dejar claro antes de comenzar con el análisis de esta figura que lo que se está recaudando es la liquidación vinculada, que es una deuda tributaria, a pesar de sus particularidades[770].

Partiendo de esa premisa, vamos a introducir con mayor detalle el fenómeno de la mutación del título que se producía bajo el anterior sistema con el paso de la deuda tributaria a la responsabilidad civil *ex delicto*. Será en este análisis donde vamos a comprobar si se logra el objetivo manifestado por el legislado de evitar esa transmutación de la deuda en una figura de naturaleza distinta.

[769] Tal y como dispone el Título VI de la Ley General Tributaria, introducido por la Ley 34/2015, de reforma de la misma.

[770] En este sentido se manifiesta RUIZ ZAPATERO, para quien "*la deuda tributaria de la liquidación administrativa de los <<conceptos y cuantías>> vinculados al delito es una suerte de responsabilidad civil anticipada y sumaria que goza, por mucho que su resultado se sitúe bajo la responsabilidad del juez penal, del privilegio administrativo de la autotutela declarativa y ejecutiva, pero con exclusión de la vía de recurso y reclamación ordinaria*". En RUIZ ZAPATERO, G. G., "La fragmentación de la deuda tributaria como consecuencia de la liquidación administrativa por delito fiscal", *op. cit.*, pág. 3.

a. La mutación del título

Hasta la reforma llevada a cabo sobre la Ley General Tributaria por medio de la Ley 34/2015, el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública se desarrollaba tras la remisión del tanto de culpa ante indicios de delito sin que la Administración Tributaria girara la correspondiente liquidación. Por ello, dada la falta de una deuda cuantificada objeto del delito, era el Juez penal, en el curso del proceso judicial, quién debía cuantificar la cuota delictiva; siendo por tanto cuantificada por el Juez penal y no por la Administración Tributaria, nos encontrábamos ante lo que la doctrina mayoritaria[771] denomina mutación del título[772], pues se pasaba de una deuda tributaria a una figura de naturaleza distinta, como era la responsabilidad civil derivada del delito[773].

[771] Vid., por todos, PUEBLA ARGAMUT, N., "La exigencia de la llamada responsabilidad civil ex delicto fiscal por la Agencia Tributaria", *op. cit.*; IGLESIAS CAPELLAS, J., "La ejecución administrativa de los delitos contra la Hacienda Pública", *op. cit.;* MARTÍNEZ LAFUENTE, A., Precisiones jurisprudenciales sobre el delito contra la Hacienda Pública, *op. cit.*

[772] Para ALONSO GALLO, "*la jurisprudencia aplica al delito fiscal la denominada "teoría de la mutación del título de ejecución", de acuerdo con la cual, una vez cometido el delito contra la Hacienda Pública, la obligación tributaria ex lege se convierte en obligación civil ex damno. En otras palabras, del contenido nace la obligación civil derivada de él y esta obligación sustituye al crédito originario, por lo que la sentencia penal dota a la Administración de un nuevo título y distinto para hacer efectivo su crédito. Esta mutación del título le permite a la jurisprudencia sostener que procede condenar al pago de la cuota en concepto de RC por los ejercicios prescritos en el ámbito tributario, aunque la Administración no pueda ya reclamar nada en dicho ámbito por esos ejercicios al haber prescrito su derecho",* en ALONSO GALLO, J., "El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012", op. cit., pág. 35.

[773] Al respecto de la evolución de los distintos sistemas y procedimientos por los que ha transitado el delito fiscal nos remitimos a cuanto se ha expuesto en el apartado tercero del capítulo uno de esta investigación. "3. La evolución de las interconexiones de los procedimientos tributarios y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública", págs. 30 y ss.

Con la finalidad de evitar que las dilaciones en el proceso judicial conllevaran que, ante la paralización de la liquidación de la deuda defraudada en el sistema anterior, el defraudador alzara su patrimonio despojándose de todo aquello que pudiera trabar la Administración para hacer frente al pago del objeto del delito una vez cuantificado este en sentencia, surgió la liquidación vinculada a delito, en aras de evitar esa mutación del título en una figura de naturaleza distinta. Lo que se pretendía por el legislador era que, al no paralizarse ya las liquidaciones y tener una deuda que ejecutar, se pudiera hacer frente a dicha ejecución mientras se sustanciara el proceso penal[774]. Como ya adelantábamos, lo que se logra finalmente no es ejecutar la deuda logrando el ingreso de la misma, lo que se consigue es trabar los bienes garantizando la deuda y, de paso, incrementarla en los recargos del período ejecutivo.

Resultaba necesaria esa mutación del título en el sentido en que la deuda tributaria, como presupuesto del delito, en el sistema de paralización de actuaciones anterior al vigente, no había nacido, en la medida en que se imposibilitaba a la Administración Tributaria liquidarla. Por ello, era precisa esa mutación del título, ya que con ésta se estaba cuantificando el importe del perjuicio económico causado a la Hacienda Pública. En estos supuestos "*la deuda tributaria dejaba de regirse por los principios tributarios y se convertía en algo sustancialmente diferente; lo que era una obligación ex lege se convertía en una obligación*

[774] En opinión de BAÑERES DE FRUTOS, "*así se intuyó por el legislador que anticipándose la liquidación de la deuda y su exigibilidad debería poder evitarse, entre otros problemas, que lo que inicialmente había sido un fraude en fase de liquidación (determinar incorrectamente el importe debido) se convirtiese, además, en un fraude en fase de recaudación (poner el patrimonio realizable fuera del alcance de los acreedores), así como reducir el consiguiente perjuicio financiero que supone no disfrutar del dinero -que aparentemente corresponde a la Hacienda Pública- durante un largo plazo de tiempo*". BAÑERES DE FRUTOS, M., "La naturaleza de la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública a la luz de la reforma operada por la Ley 34/2015", *op. cit.*, pág. 6.

ex damno; que el procedimiento penal proveía a la Hacienda Pública de un nuevo y único título para hacer efectiva la deuda tributaria"[775].

Con este sistema de remisión del tanto de culpa sin liquidación era precisa esa transmutación de la figura de la obligación tributaria en responsabilidad civil, pero era tan precisa como errónea, pues la responsabilidad civil no nace del delito contra la Hacienda Pública sino que, en este tipo delictivo, constituye su presupuesto de hecho, con lo cual, para un mejor encaje de esta figura y poder cuantificar así el importe objeto del delito, debía necesariamente producirse esa mutación de la obligación tributaria en responsabilidad civil *ex delicto*[776]. Para MUÑOZ MERINO, "*no se puede transformar la responsabilidad tributaria en responsabilidad civil, pues además de poseer principios inspiradores diferentes, ambas instituciones responden también a finalidades diferentes"*[777], ya que, en palabras de SANZ DÍAZ-PALACIOS, "*en los supuestos de delito fiscal, la deuda tributaria no deja de ser tal"*[778]. Y es que, no podemos olvidar que la deuda tributaria dejada de ingresar es el presupuesto de hecho que precisa el nacimiento del delito contra la Hacienda Pública, es decir, no surge la responsabilidad civil con ocasión del delito comprendiendo la deuda objeto de la defraudación, sino que, como causa de esa falta de ingreso, nace el delito fiscal. Con lo que "*se convierte en responsabilidad civil derivada del delito el importe de la deuda defraudada cuando su*

[775] PUEBLA ARGAMUT, N., "La exigencia de la llamada responsabilidad civil ex delicto fiscal por la Agencia Tributaria", *op. cit.*, pág. 13.

[776] Y es que "*salvo por esa <<mutación>> a la que aludían la doctrina y la jurisprudencia, difícilmente se habría encajado la definición de la responsabilidad civil ex delicto (que comprende la restitución de la cosa, la reparación del daño y la indemnización de perjuicios y con la que se pretende reparar y compensar los efectos que el delito ha tenido sobre la víctima o los perjuicios causados a la misma) con la obligación de pago de las cantidades defraudadas". Ibidem.*

[777] En la obra MUÑOZ MERINO, A., *Delito de contrabando*, Pamplona, 1992, pág. 517.

[778] En SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., Deuda Tributaria y responsabilidad civil por delito fiscal, Ed. Atelier, Barcelona, 2009, pág. 155.

verdadero origen es el de la realización de un hecho imponible y no la comisión de un delito"[779].

Mientras que con la responsabilidad civil lo que se estaba era reparando un daño real y efectivo, con la deuda tributaria se está haciendo frente al pago de una obligación preexistente al delito. No obstante, no podemos perder de vista que, en los delitos contra la Hacienda Pública, el daño real y efectivo que se produce es la cuantía que se deja de ingresar al Erario, lo que coincide íntegramente con la cuantía liquidada de forma previa y que, con el Título VI de la Ley General Tributaria, ya se ha procedido a ejecutar. Siguiendo el pronunciamiento del Tribunal Supremo, de 8 de junio de 2018, *"lo que se exige al condenado, distinto de la multa, no es responsabilidad civil: es deuda tributaria a fin de cuentas; lo que nunca dejó de ser, porque la deuda tributaria es el presupuesto del delito, no su consecuencia*"[780].

Con la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 1991 se puso de manifiesto la doctrina de la mutación del título pues, como consecuencia de esta, se produce una paradoja, y es que una obligación de naturaleza tributaria, nacida con la realización de un hecho imponible en el momento justo en que se produce el dejar de ingresar[781], al ser coincidente con la cuantía determinada en la sentencia, mutaría su naturaleza pasando de ser una obligación tributaria a ser una figura de naturaleza distinta como es la responsabilidad civil derivada del delito. Y esto, como venimos señalando, por la razón de que, con el anterior procedimiento, ante la paralización de actuaciones, no existía una cuantificación de una liquidación propiamente tributaria, debiendo de cuantificarse el daño

[779] ANEIROS PEREIRA, J., "Principales implicaciones de la reforma del CP para el ámbito tributario", en *Revista Técnica Tributaria* número 93, 2011, pág. 40.

[780] Sentencia del Tribunal Supremo número 277/2018, de 8 de junio de 2018.

[781] O el obtener indebidamente devoluciones.

causado por el delito en la sentencia penal, englobando una responsabilidad civil como perjuicio causado a la Administración del Estado.

Por su parte, a la vez que la responsabilidad civil comprende la restitución de la cosa, esto es, la reparación del daño y la indemnización de perjuicios y con la que se pretende reparar y compensar esos daños a la víctima, en este caso el Erario Público; la obligación tributaria, por su parte, tiene origen en un determinado hecho imponible.

En consecuencia, con el nuevo sistema de remisión del tanto de culpa con liquidación, y siguiendo a SANZ- DÍAZ PALACIOS, la naturaleza jurídica de la deuda ya no puede ser responsabilidad civil por el propio motivo de que no estaría surgiendo del delito, sino que lo que se recauda, o se ha recaudado, es una obligación que nació previamente con la realización del hecho imponible y cuantificada en una liquidación tributaria[782].

En estos supuestos, se daba una situación realmente extraña y forzada, puesto que se producía una doble mutación del título. En primer lugar, la deuda mutaba a responsabilidad civil para, posteriormente, en una segunda transformación, ante el impago, se produciría la ejecución de la deuda por el procedimiento de apremio, vía propia para recaudar obligaciones tributarias[783]. Sin embargo, una de las ventajas, para la Administración Tributaria, que encontrábamos de forma absolutamente clara con la mutación de la deuda a la

[782] SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., "La ejecución de sentencias penales por defraudación tributaria: La responsabilidad civil ex delicto". En FERNÁNDEZ MARÍN, F. y FORNIELES GIL, A., *Derecho comunitario y procedimiento tributario,* Editorial Atelier 2010, Capítulo XXIII, pág. 430.

[783] IGLESIAS CAPELLAS, J., "La ejecución administrativa de los delitos contra la Hacienda Pública", *op. cit*., pág. 103. Esto tenía lugar con anterioridad a la reforma, cuando la deuda tributaria mutaba a responsabilidad civil derivada del delito, propiciada dicha mutación, fundamentalmente, por la paralización del procedimiento inspector y la consecuente remisión del tanto de culpa sin liquidación.

figura de la responsabilidad civil pasaba porque cuando la sentencia transformaba esa deuda en responsabilidad civil, se adquiría con ello un título privilegiado pues el plazo de prescripción era mayor que el de la deuda tributaria y era preferente su cobro en situaciones de concurso[784].

Esa situación, que hacía de la deuda tributaria transformada en responsabilidad civil un crédito privilegiado, podría, desde nuestra perspectiva, ser una de las razones que propiciaba la mutación del título. Y podemos encontrar en la actual regulación esta circunstancia nuevamente en la medida en que, si bien uno de los objetivos de la reforma era evitar la mutación de la obligación tributaria en la figura de la responsabilidad civil, no parece poder evitarse en aquellos supuestos de remisión del tanto de culpa sin liquidación[785] en los que vuelve a cuantificar el objeto del delito el Juez de lo penal, que, no podemos olvidar que no puede dictar liquidaciones, sino que el resultado de su cuantificación no deja de ser responsabilidad civil derivada del delito.

Si la deuda mutara a responsabilidad civil, se lograría volver imprescriptible a ésta, ya que, en virtud de la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2020, una vez que ha sido declarada la firmeza de la sentencia la ejecución de sus pronunciamientos civiles puede continuar hasta la completa satisfacción del acreedor, según previene el artículo 570 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, sin que en este caso sea de aplicación ni la prescripción ni la caducidad. Para SERRANTES PEÑA, *"llama poderosamente la atención que pueda prescribir un delito, pero no pueda prescribir jamás la responsabilidad civil derivada del*

[784] MARTÍNEZ LAFUENTE, A., *Precisiones jurisprudenciales sobre el delito contra la Hacienda Pública, op. cit.*, pág. 86.

[785] Regulados en el artículo 251 de la Ley General Tributaria.

mismo" lo que se constituye en una *"vulneración sin precedentes del principio de seguridad jurídica"*[786].

Y no puede haber seguridad jurídica en una situación en la que, surgiendo el delito de una obligación tributaria, no puede aplicarse sobre esta no solo ya la prescripción penal, sino los plazos de prescripción de una deuda tributaria. Parece olvidar el legislador sus propias pretensiones de evitar la mutación del título en una figura de naturaleza distinta, y servirse sin embargo de esta mutación cuando los efectos de la imprescriptibilidad de la deuda le resultan más que oportunos a fin de lograr su verdadero y único objetivo, que no es otro que garantizar el cobro de la deuda.

Para BAÑERES DE FRUTOS, la diferencia entre las figuras de la responsabilidad civil y la liquidación vinculada a delito supone el adelanto de la exigibilidad de la deuda del final del proceso penal al inicio del proceso penal, para lo cual, destaca que si bien entre ambas figuras se da una diferencia procedimental, no parecen tener diferencias materiales, pues la responsabilidad civil y la liquidación vinculada *"tienen el mismo origen y su fijación corresponde al Juez Penal por sentencia, sólo que una se cobra después y la otra antes, en virtud de una liquidación practicada por la Administración que, se llame como se llame, es siempre provisional, pues el enjuiciamiento del fraude sólo puede corresponder a la jurisdicción penal"* [787].

A pesar de dichas manifestaciones, entendemos que una buena diferenciación entre ambas figuras reside en que la liquidación vinculada sí es un acto de liquidación propiamente dicho, en la medida en que es cuantificada por el órgano de inspección, competente en materia tributaria; mientras que la

[786] SERANTES PEÑA, F., "La imprescriptibilidad de la responsabilidad civil ex delicto", en *Política fiscal*, 12 de enero de 2021.

[787] BAÑERES DE FRUTOS, M., "La naturaleza de la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública a la luz de la reforma operada por la Ley 34/2015", *op. cit.,* pág. 15.

responsabilidad civil se manifestaba precisamente por la ausencia del acto administrativo de liquidación y, aunque materialmente comprendiera las mismas cuantías, nos parece importante atender a esa diferenciación. Por otra parte, no pensamos, como ya venimos exponiendo, que la diferencia entre ambos conceptos se pueda llevar al momento de su efectivo ingreso; y no lo pensamos dado que, de hacerlo, en la práctica acabarían siendo coincidentes puesto que, si bien la liquidación vinculada es ejecutable cuando se admite a trámite la denuncia o querella, se va a dar la situación de poder llegar a la traba de los bienes pero no a la ejecución de los mismos en tanto que la sentencia no adquiera firmeza.

Además, para el caso de que se produjera la mutación del título, encontraríamos el problema de que la Ley de Enjuiciamiento Criminal dispone que la responsabilidad civil puede reservársela el perjudicado para ejercitar la acción en la Jurisdicción civil[788], lo que dejaría a un lado la autotutela de la Administración e incorporaría una tercera jurisdicción a la disputa del juez competente en la materia[789]. Carece de sentido la teoría de la mutación del título si tenemos en cuenta que nos encontraríamos ante la casuística en que "*una deuda de derecho público muta su naturaleza jurídica en una deuda de derecho privado para cuyo cobro, en lugar de seguir el cauce previsto para las normas de derecho privado, se sigue el cauce establecido para las deudas de derecho público*"[790].

[788] CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica del delito fiscal: Cuestiones y Soluciones. op. cit.*, pág. 399.

[789] Además de poner de manifiesto, como se ha señalado anteriormente, la peculiar situación por la que el Juez de lo civil debería pronunciarse acerca del contenido de un acto administrativo de liquidación, el cual así mismo se impide su recurso ante su Juez natural, el del orden jurisdiccional de lo contencioso administrativo.

[790] IGLESIAS CAPELLAS, J. "La cosa juzgada fiscal en las sentencias condenatorias por delito contra la Hacienda Pública", en *Revista Técnica Tributaria*, número 127, 2019, pág. 8.

A mayor abundamiento, si partimos de la premisa en que no se produce la mutación de la deuda tributaria en una figura de naturaleza distinta como objetivo de la reforma de la figura del delito, no podemos obviar que, se mantienen una serie de supuestos en los que, al no poderse proceder a la liquidación, estaría mutando el título. Dichos supuestos, contenidos en el apartado 251 de la Ley General Tributaria serían lo casos de remisión del tanto de culpa sin liquidación[791] en aquellas situaciones en las que sea imposible a la Administración Tributaria liquidar, en las que no se pueda atribuir la deuda a un sujeto pasivo, en aquellas situaciones en las que continuar las actuaciones de liquidación pudieran perjudicar a la investigación penal o en todos aquellos supuestos que así lo prevea la Ley.

Parece claro que en dichos supuestos de remisión del tanto de culpa sin liquidación no se ha logrado el objetivo de evitar la mutación del título puesto que, de nuevo, es el Juez de lo penal quien deberá cuantificar la deuda objeto del delito, que será recaudada por el procedimiento de apremio. Es más, como establece la Disposición Adicional Décima de la Ley General Tributaria, la responsabilidad civil comprenderá el importe de la deuda que no se haya podido determinar por la Administración Tributaria, lo cual no hace más que poner de manifiesto el incumplimiento del objetivo de evitar la mutación del título. Si bien, volvemos a la extraña situación por la cual la deuda objeto del delito contra la Hacienda Pública no es aparentemente una deuda tributaria, al ser cuantificada por el Juez de lo penal pero, sin embargo, es exigida por la vía de apremio, es decir, por un procedimiento de recaudación propio de las deudas tributarias, pero gozando no obstante de los beneficios de la ejecución de una sentencia.

Una vez más el legislador, lejos de lograr su objetivo de evitar la mutación del título no solo vuelve a incurrir en la citada transmutación, sino que se

[791] En este punto, nos remitimos a todo cuanto se ha comentado en el Capítulo I. 6. b. de las excepciones a la práctica de liquidación.

beneficia de forma manifiestamente clara del cambio de naturaleza jurídica de la figura, sirviendo a su interés pues, bajo la coartada de no perjudicar la investigación penal va a poder remitir el tanto de culpa sin liquidación, instando a que sea el Juez penal quien cuantifique la deuda tributaria, que ya no será tal sino que será responsabilidad civil y, sin embargo se va a servir de los procedimientos ejecutivos de recaudación de la deuda, además de tener el auxilio de la Administración Tributaria para ejecutar una figura que no es de dicha naturaleza, sino que es una obligación civil *ex damno,* cuantificada por el Juez de lo Penal y ejecutada, con las garantías que ello supone, por el procedimiento ejecutivo de la Administración Tributaria.

b. Contenido de la Responsabilidad civil

Debemos partir de la premisa que establece la Disposición Adicional Décima de la Ley General Tributaria cuando señala que la responsabilidad civil comprende aquella cuantía que la Administración Tributaria no haya podido liquidar por riesgo de incurrir en prescripción o por cualquier otra causa tasada de remisión del tanto de culpa sin liquidación[792]. Parece claro, por tanto, que en aquellos supuestos en los que se gira la liquidación vinculada a delito[793] no surgirá la responsabilidad civil derivada del delito como figura distinta a la liquidación vinculada sino que la deuda tributaria, una vez dictada la sentencia condenatoria por delito, se recabará por la vía de apremio, coincidiendo

[792] La Disposición Adicional Décima de la Ley General Tributaria establece que "*en los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil comprenderá la totalidad de la deuda tributaria no ingresada, incluidos sus intereses de demora, y se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio*".

[793] Cuando ante indicios de la presunta comisión de un delito se continúan las actuaciones de investigación hasta girar la liquidación que será remitida con el tanto de culpa siguiendo lo regulado en el artículo 250 de la Ley General Tributaria.

materialmente el contenido de la responsabilidad civil y de la liquidación vinculada, si bien no formalmente, como veremos a lo largo de este epígrafe.

En este sentido resuelve el Tribunal Económico Administrativo Central, en su resolución de 7 de febrero de 2022 que la responsabilidad civil derivada del delito contra la hacienda pública y la liquidación vinculada a delito son dos cosas distintas. Coincidimos, no obstante, con BAÑERES DE FRUTOS, cuando determina que ambas figuras, responsabilidad civil y liquidación vinculada, no son dos cosas diferentes, sino que, en palabras del autor, son idénticas o "*en todo caso, son figuras procesalmente (o procedimentalmente) distintas, lo que además se infiere del propio razonamiento del Tribunal*"[794]. Y en este razonamiento, debemos partir del supuesto que la reforma operada en la Ley General Tributaria por medio de la Ley 34/2015, introduce esas liquidaciones vinculadas a delito, como figura tendente a que no se produzca la mutación del título, y no deba surgir la responsabilidad civil para ocupar el sitio de la liquidación que se dejó de dictar ante la paralización de actuaciones frente a indicios de delito que se daba en el sistema previo a la Ley 34/2015[795].

Por tanto, y para analizar el contenido propiamente dicho de la responsabilidad civil derivada del delito, debemos comenzar señalando que la pena no es la única consecuencia que puede derivar de un delito; es más, de todo delito va a surgir la obligación de reparar el daño o, lo que es lo mismo, la responsabilidad civil *ex delicto*[796]. De modo que, "*en el fallo de una sentencia judicial*

[794] BAÑERES DE FRUTOS, M., "La naturaleza de la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública a la luz de la reforma operada por la Ley 34/2015", *op. cit.*, pág. 3.

[795] Se trata, como adelanta la Exposición de Motivos de la norma y venimos señalando repetidamente, de evitar la mutación del título en una figura de naturaleza distinta, es decir, eliminar la transformación de la deuda tributaria en responsabilidad civil *ex delicto.*

[796] De este modo, debe quedar clara la distinción entre la pena y la responsabilidad civil, pues "*aunque ambas se imponen en la misma sentencia penal, las diferencias entre pena y responsabilidad civil*

de condena por delito contra la Hacienda Pública, se puede disponer una pena de privación de libertad, una pena pecuniaria o multa y una obligación de pago de la cantidad defraudada. A esta última se la ha venido denominando <<responsabilidad civil nacida del delito>> o <<responsabilidad ex delicto>>, a pesar de que no es, ni mucho menos, pacífico que ostente tal carácter de responsabilidad civil"[797].

De esta forma, para el Tribunal Supremo, cuando existe un delito contra la Hacienda Pública, lo que se exige, además de la pena, no es el tributo que no ha sido ingresado, sino una indemnización por el perjuicio causado por la falta de ingreso, que comprende la responsabilidad civil derivada del delito. Concretamente señala el Alto Tribunal que "*si bien el perjuicio fiscal determina cuantitativamente el daño producido por el delito fiscal, la responsabilidad civil derivada del delito no es el pago del tributo evadido sino la reparación del daño ocasionado a la Hacienda Pública*"[798]. El artículo 116 del Código Penal señala que toda persona

del delito son evidentes: así, mientras que la pena es un mal condicionado al hecho culpable y, por tanto, tiene carácter personalísimo, la responsabilidad civil consiste en la reparación del daño causado y es transmisible a terceros: y mientras que la pena se dirige a la tutela de un interés público, la responsabilidad civil lo hace a un interés privado, frente al que el particular puede ejercer o hacer dejación de sus derechos". En PUEBLA ARGAMUT, N., "*La exigencia de la llamada responsabilidad civil ex delicto fiscal por la Agencia Tributaria*", *op. cit.*, pág. 9. En cuanto a un mejor estudio de la figura de la responsabilidad civil y sus diferencias sustanciales con la deuda tributaria y con la pena, se puede consultar los trabajos de SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., "La ejecución de sentencias penales por defraudación tributaria: La responsabilidad civil ex delicto", *op. cit.*; HORTAL IBARRA, J.C., "*La naturaleza jurídica de la responsabilidad civil ex delicto: o cómo resolver la cuadratura del círculo*", *op. cit.*; BAÑERES DE FRUTOS, M., "La naturaleza de la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública a la luz de la reforma operada por la Ley 34/2015", *op. cit.*

[797] PUEBLA ARGAMUT, N., "*La exigencia de la llamada responsabilidad civil ex delicto fiscal por la Agencia Tributaria*", *op. cit.*, pág. 9.

[798] En sentencia del Tribunal Supremo de 20 de enero de 2006 en su fundamento jurídico 12.

responsable penalmente de un delito lo es también civilmente si del hecho se derivan daños o perjuicios[799].

En los términos manifestados por el Alto Tribunal, si bien parece claro que la responsabilidad civil se concreta en el perjuicio que se ha ocasionado a la Hacienda Pública con motivo del dejar de ingresar, ello más bien parece orbitar entorno a la figura de la cuota que ha sido objeto de la defraudación, no obstante, no podemos olvidar que la deuda tributaria se compone de otros elementos, además de la cuota[800], que habitualmente tienen un carácter accesorio de la obligación tributaria, tal y como establece la Ley General Tributaria en su artículo 25[801]. No obstante, entendemos que los recargos que se imponen sobre la cuota tributaria, en la totalidad de las ocasiones, tienen un claro matiz de reproche de

[799] RANCAÑO MARTÍN, M.A., "El progresivo distanciamiento dogmático entre el ilícito penal y el ilícito tributario", *op. cit.*, pág. 9.

[800] En este sentido, el apartado 1 del artículo 58 de la Ley General Tributaria es claro cuando indica que la deuda tributaria comprende, además de la cuota dejada de ingresar los intereses de demora, los recargos del período ejecutivo, los recargos por declaración extemporánea o los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos.

[801] Y tal y como señala la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de julio del 2022, al determinar que "*En este sentido ya se ha pronunciado este Tribunal Económico Administrativo Central entre otras en la resolución de 5 de noviembre de 2.008 (RG 3759/2007), en cuyo fundamento de derecho tercero indica que "En cuanto a lo aducido por la entidad reclamante debe señalarse, en primer lugar, que de lo expuesto se infiere que los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, no tienen una naturaleza sancionadora, sino de prestación accesoria tal y como establece el precepto transcrito, ya que no se establecen graduaciones ni calificaciones de conducta algunas y que los mismos proceden cuando la presentación de la autoliquidación se efectúe fuera del plazo establecido para la presentación e ingreso.(....)*". También puede citarse la resolución de 9 de julio de 2008 (RG 2471/2007), según la cual "*...los recargos regulados en la Ley General Tributaria no tienen naturaleza jurídica de sanción, por lo que no resultan aplicables a los recargos las disposiciones contenidas en el Título IV de la Ley 58/2003 de la Ley General Tributaria, referente a la Potestad Sancionadora, sino el artículo 26 y siguientes de dicha Ley y en concreto el artículo 27 que califica dichos recargos como prestaciones accesorias.*"

la conducta tendente al dejar de ingresar que se ha manifestado. No parece desprenderse de la sentencia del Tribunal Supremo citada, en la que se define la responsabilidad civil como la exigencia de la indemnización por el perjuicio causado, qué ocurre con los intereses de demora y los recargos tanto del período ejecutivo como los de declaración extemporánea, que ya tienen un marcado carácter de reproche, o, por qué no, de indemnización por el perjuicio causado.

No obstante, con la liquidación vinculada a delito introducida por la reforma efectuada en la Ley General Tributaria en 2015 ya no es preciso que el perjuicio causado en el delito se cuantifique, a efectos de reparar el daño ocasionado, vía responsabilidad civil; y ello dado que ya se ha girado la liquidación vinculada a delito que comprende la cuantía objeto de la defraudación que ha generado el delito, es más, esta liquidación ya va a poder ser objeto de ejecución incluso antes de que se dicte la sentencia que determine la existencia del delito, por lo que, de haberse efectuado el ingreso ya no existirá perjuicio económico que reparar, sino que únicamente cabrá imponer la correspondiente pena y multa.

Cuando existe delito fiscal ya no estamos ante el pago de un tributo con esa naturaleza propia, obligación tributaria *ex lege*, sino que estamos ante la reparación del daño ocasionado a la Hacienda Pública, obligación *ex dammo*. No obstante, resulta dudoso que, con el Título VI, al permitir la recaudación de la liquidación vinculada, que comprenderá la cuantía de la responsabilidad civil y su necesario ajuste, si existe una deuda u obligación tributaria *ex lege*, que se está ejecutando de forma previa a la determinación posterior de la obligación *ex dammo,* nazca esta[802].

[802] Una vez más, parece ser que con la liquidación vinculada queda claro que lo que se procede a ejecutar es una deuda tributaria, con las especialidades que plantea, y no una responsabilidad civil derivada del delito, aunque materialmente el contenido de ambas figuras sea idéntico. Para SÁNCHEZ GERVILLA *"la deuda tributaria se escinde en una hidra de dos cabezas -la liquidación*

Disentimos con RIBA CIURANA y NICOLAU REIG cuando manifiestan querer "*subrayar que el importe que puede estar siendo objeto de cobro por parte de la AEAT en estas condiciones dirigidas a tal fin, se trata de la responsabilidad civil "ex delicto", esto es, derivada del delito cometido, y esa responsabilidad civil nacerá y solo existirá, cuando se dicte una Sentencia condenatoria firme con tal pronunciamiento. El propio artículo 305.7 CP así lo señala de forma expresa.*"[803] Y no podemos coincidir en la medida en que, como hemos analizado, lo que se está procediendo a ejecutar en este caso no es la responsabilidad civil derivada del delito, sino una deuda tributaria, cuantificada y recogida en la liquidación vinculada a delito. Es más, el citado apartado 7 del artículo 305 del Código Penal hace expresa referencia a que será responsabilidad civil derivada del delito, la deuda que no haya podido ser cuantificada por darse uno de los supuestos de remisión del tanto de culpa sin liquidación[804], por ello, en la medida en que existe un acto administrativo de liquidación, lo que se está procediendo a ejecutar es el mismo, sin necesidad de tener que cuantificar el objeto del delito en una figura de otra naturaleza.

administrativa y la responsabilidad penal- que tanto en lo procesal como en lo sustantivo avanzan de forma paralela, entrecruzada y contradictoria, sin que sea sencillo distinguir la una de la otra". En SÁNCHEZ GERVILLA, A., *Fundamentos del Derecho Sancionador Tributario*, *op. cit.*, pág. 25.

[803] *Vid.* RIBA CIURANA, J. y NICOLAU REIG, N., en "El párrafo 5º del artículo 305 CP. La suspensión de la vía ejecutiva en sede administrativa y el derecho a la presunción de inocencia del artículo 24.2 de la CE. Visión práctica", *op. cit.*, pág. 13.

[804] Dispone expresamente este artículo que "*7. 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".* Pronunciándose en idéntico sentido, como ya hemos visto, la Disposición Adicional Décima de la Ley General Tributaria.

Si bien señalábamos que parecen coincidentes ambas figuras, la liquidación vinculada y la responsabilidad civil derivada del delito, lo son materialmente, como hemos destacado, pero no formalmente. En el aspecto material, resultan idénticas en su contenido, pues ambas comprenden los importes que se han dejado de ingresar a la Administración Tributaria y que, por ese motivo, constituyen una defraudación en su aspecto de mayor gravedad, que por revestir los elementos doloso y cuantitativo se tornan en el tipo delictivo del delito contra la Hacienda Pública. No obstante, formalmente no son semejantes, pues la liquidación vinculada a delito es una deuda tributaria[805] mientras que la responsabilidad civil derivada del delito, que surge cuando la liquidación vinculada no ha podido cuantificarse, es un pronunciamiento judicial, dictado en sentencia, que cuantifica el perjuicio causado por el condenado por delito fiscal, y comprende la cuantía con la que se va a reparar el daño causado al Fisco.

Debemos atender a las figuras del interés de demora y de los recargos del período ejecutivo y distinguir varias etapas en cuanto a la imposición de los mismos, pues, si bien parece claro que tras la reforma operada en 2015 a la Ley General Tributaria, a la liquidación vinculada, como deuda tributaria que es, se le deben incluir los intereses de demora y los recargos del período ejecutivo; cabe destacar que, en estos casos, los intereses y recargos se imponen sobre la propia cuota defraudada objeto del delito contra la Hacienda Pública. Mientras que, con anterioridad a la reforma, la deuda tributaria al mutar a responsabilidad civil derivada del delito, supuestamente comprende la deuda objeto de defraudación, pero habrá que tener en cuenta que para ello el Juez penal sería quien cuantificara no solo la cuota, sino los intereses y los recargos, los cuales, siendo de naturaleza eminentemente tributaria, no parecen poder tener cabida en una figura de naturaleza distinta como es la responsabilidad civil derivada del delito. Nos

[805] Deuda tributaria *sui generis* que plantea particularidades tales como su inimpuganibilidad, la falta de conocimiento de la misma por su Juez natural, su ejecutabilidad directa o su vinculación al contenido de la sentencia penal, al que será necesario ajustar.

llama especialmente la atención la forma en que puedan imponerse los recargos del período ejecutivo a una figura distinta a la deuda tributaria como es la responsabilidad civil ex delito.

Ambas figuras, responsabilidad civil y deuda tributaria, presentan diferencias formales en sí mismas. Por un lado, en relación a su ejecución, mientras que la competencia para ejecutar las sentencias y, por ende, la responsabilidad civil, según la Ley de Enjuiciamiento Criminal, corresponde a los jueces y tribunales, para la Ley General Tributaria, no obstante, esta competencia es de la Administración Tributaria y, finalmente, el Código Penal dispone que dicha competencia será compartida entre los jueces, que van a ser quienes dirijan y ordenen la ejecución con el auxilio de la Administración Tributaria[806]. Se trata de una figura que va a partir del dictado de la sentencia penal, que no va a ser deuda tributaria en la medida en que va a mutar la figura en todos aquellos supuestos en los que no se dicte la liquidación vinculada y que, a pesar de ello, se va a recabar para su auxilio de la ayuda de la Administración Tributaria, quien será competente para exigir la responsabilidad civil por la vía de apremio.

Igualmente, la liquidación vinculada a delito, que hará que no sea necesaria la existencia en estos casos de la responsabilidad civil derivada del delito fiscal, será una deuda tributaria con particularidades exclusivas de su figura. Particularidades como, siendo una deuda tributaria, no será ejecutable por la vía ordinaria ni se aplicará el procedimiento de recaudación habitual, sino que se tramitará por el procedimiento diseñado en el Título VI de la Ley General Tributaria, el cual hace inimpugnable la deuda, impide su conocimiento por su

[806] FERNÁNDEZ BERMEJO, D., "Aspectos conflictivos de la liquidación tributaria vinculada al delito fiscal", *op. cit.*, pág. 8.

Juez natural, permite su ejecución sin ser firme y se hace depender del resultado de la sentencia penal, además de establecer un período voluntario particular[807].

Por su parte, si aplicamos las reglas generales de la responsabilidad civil se devengarán intereses únicamente desde la interposición de la denuncia en virtud del artículo 1108 del Código Civil y no el interés de demora que prevé el artículo 26 de la Ley General Tributaria[808]. Esto último parece dejar claro que, aunque el contenido sea el mismo, procedimentalmente son figuras diferentes.

Se trata de figuras que, como venimos señalando, manifiestan claras diferencias, no tanto de contenido -que comprenden prácticamente el mismo objeto-, como de naturaleza. Y decimos que son procedimentalmente diferentes y se ha puesto de manifiesto líneas más arriba en cuanto a la imposibilidad de aplicar a la figura de la responsabilidad civil propiamente dicha, los intereses y recargos que forman parte de la deuda tributaria y que se regulan en la Ley General Tributaria.

Parece claro que, mientras que a la deuda tributaria o, en los supuestos posteriores a la reforma de la Ley General Tributaria, a la liquidación vinculada a delito, se deben adicionar tanto los intereses de demora regulados en el artículo 26 de la Ley General Tributaria como los recargos del período ejecutivo regulados en el artículo 28 del mismo cuerpo legal; estas partes de la deuda no podrán adicionarse en ningún caso a la responsabilidad civil derivada del delito, que tiene una naturaleza reparadora del perjuicio causado. Naturaleza que no coincide exactamente con la naturaleza jurídica de la deuda tributaria, que comprende el importe que se ha dejado de ingresar a la Hacienda Pública, así como los intereses generados desde que finalizó el período voluntario de pago -

[807] En cuanto a las especialidades de la figura de la liquidación vinculada a delito nos remitimos a todo cuanto se ha analizado en el primer capítulo de este trabajo de investigación.

[808] ALONSO GALLO, J., *"El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012"*, *op. cit.*, pág. 35.

y, posteriormente, los intereses generados desde que se dicta la liquidación-, así como los recargos por no ingresar en el período voluntario que se apertura tras la liquidación y que se imponen sobre la deuda en las diferentes fases del período ejecutivo.

Deja aún más clara esta diferenciación procedimental entre ambas figuras el hecho de que, mientras que sobre la cuota se impone el interés de demora regulado en la Ley General Tributaria, la responsabilidad civil genera un interés legal del dinero. Intereses que no son solo son variables en su cuantía[809], sino que, a mayor abundamiento, mientras que los primeros -de demora-, se generan desde el mismo momento en que se deja de ingresar; los segundos -el interés legal del dinero que se adiciona a la responsabilidad civil-, se devengan desde la admisión a trámite de la denuncia o querella. Y es que, parece claro que mientras que la liquidación vinculada es una deuda tributaria más, con sus particularidades, la responsabilidad civil del delito es una obligación *ex damno,* que nace del propio delito a fin de resarcir a la Hacienda Pública el daño causado.

Mientras que la responsabilidad civil no puede existir si no nace el delito, es decir, es una figura inherente al tipo delictivo, la liquidación vinculada -ahora tras la reforma de la Ley General Tributaria-, no deja de ser una deuda tributaria, que, de no existir el delito, seguirá siendo una deuda tributaria, a pesar de perder su carácter y vinculación al delito.

Analizado el contenido de la responsabilidad civil derivada del delito, debemos continuar con el análisis de otros aspectos de esta figura, y vamos a

[809] Así, establece la Ley General Tributaria en el apartado 6 del artículo 26 que *"6. El interés de demora será el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que aquél resulte exigible, incrementado en un 25 por ciento, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente"*. Por tanto, mientras que el tipo del interés legal, para el año 2024, es del 3,25%; el tipo del interés de demora es el 4,0625%.

hacerlo partiendo, entre otros supuestos, de la remisión del tanto de culpa a sede penal sin liquidación, casuística que, como hemos visto, quiebra el intento de evitar la mutación del título en una figura de naturaleza distinta y trae consigo el resurgir de la responsabilidad *ex* delito como elemento cuantificador de la deuda objeto de delito en ausencia de la liquidación vinculada. Veamos, en este sentido, algunas particularidades de la responsabilidad cuando se produce esa remisión del tanto de culpa sin liquidación.

c. Responsabilidad civil ante la remisión del tanto de culpa sin liquidación.

Cuando se dan los supuestos del artículo 251 de la Ley General Tributaria y se lleva a cabo la remisión del tanto de culpa sin liquidación quedan cuestiones pendientes de resolver. Hemos atendido a la mutación de la deuda en una figura de naturaleza distinta, como es la responsabilidad civil derivada del delito[810], que se producía con el anterior sistema de paralización de actuaciones y que se trata de evitar con la creación de la liquidación vinculada que, como también hemos analizado, comparte el mismo contenido que la responsabilidad civil, comprendiendo ambas la cuantía objeto del delito. No obstante, como también se ha señalado, parece claro que, en los supuestos en que se remite el tanto de culpa sin liquidación, aquellos en los que la Administración Tributaria no puede liquidar por posibilidad de incurrir en prescripción o por cualquier otra causa

[810] Concretamente se ha determinado que uno de los principales objetivos de la reforma que introduce el Título VI de la Ley General Tributaria trata de evitar precisamente que se produzca esa mutación de la deuda en responsabilidad civil derivada del delito. Al respecto, se puede atender al Preámbulo de la Ley 34/2015, de reforma de la Ley General Tributaria, en la que especifica este como uno de los principales fines.

legal, lo que se recauda tras la sentencia condenatoria por el delito fiscal, es responsabilidad civil[811].

Es en este supuesto del artículo 251 donde encontramos un nuevo interrogante que se plantea, puesto que tras la sentencia condenatoria se dan dos supuestos que, si bien son muy diferentes, de ambos conoce el mismo Juez, por paradójico que resultar, pues se trata, por un lado, de una deuda tributaria y, por otro, de la responsabilidad civil derivada del delito, figuras que hemos concluido que tienen naturaleza distinta.

Hablamos, concretamente de dos circunstancias[812], la primera de ellas se da cuando se cuantifica el objeto del delito por la vía de la responsabilidad civil, al haberse remitido el tanto de culpa sin liquidación, en estos casos, se recabará el auxilio de la Administración Tributaria, quien procederá a la exacción de la responsabilidad civil a través de la vía de apremio[813]. No obstante, si bien es la Administración Tributaria quien procede a recabar esas deudas cuantificadas en responsabilidad civil *ex delicto,* de las discrepancias que puedan surgir en esa exacción conocerá el Juez de lo penal. Y conocerá el Juez de lo penal por la

[811] Así lo disponen expresamente tanto el apartado 7 del artículo 305 del Código Penal como la Disposición Adicional Décima de la Ley General Tributaria, ambas normas anteriormente comentadas.

[812] Según se pueda remitir el tanto de culpa sin liquidación o se dicte la liquidación vinculada a delito y se remita ésta a sede penal. Circunstancias que harán que surja o no la responsabilidad civil derivada del delito.

[813] Y procederá la Administración Tributaria a la exacción de la figura de la responsabilidad civil que no se haya podido determinar como deuda tributaria en la medida en que de esa forma lo establece la Disposición Adicional Décima de la Ley General Tributaria, que dispone que *"1. En los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, 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 esta Ley, incluidos sus intereses de demora, junto a la pena de multa, se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio".*

prevalencia, nuevamente, del orden jurisdiccional penal. Y es que, para las discrepancias que se planteen en la ejecución de la responsabilidad civil derivada del delito, si bien ejecutada por la Administración Tributaria, parecería lógico que en primera instancia conociera ésta de cualquier cuestión que se suscitara en la ejecución. No obstante, de las cuestiones que se puedan plantear en la ejecución de la responsabilidad civil contenida en la sentencia conocerá el Juez de lo penal a través del incidente de ejecución regulado en el artículo 999 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal[814].

En el mismo sentido, en aquellos supuestos en los que se haya dictado la liquidación vinculada y tras la sentencia se proceda a recaudar por la vía de apremio, conocerá igualmente de las cuestiones de la ejecución el mismo tribunal que ha dictado la sentencia, esto es el Juez de lo penal. Parece ilógico en estos casos en los que se está ejecutando una deuda tributaria, dictada y recaudada por la Administración Tributaria, que de las cuestiones propias del procedimiento de recaudación conozca el Juez de lo penal, que carece de competencias más que las atribuidas en tanto que Juez que ordena la ejecución por vía del artículo 999 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

Una circunstancia que nos llama poderosamente la atención es que, como es conocido, el procedimiento de apremio requiere el pleno incumplimiento en período voluntario de pago de la deuda. Sin embargo, cuando se dicta sentencia condenatoria y la Administración ejecuta, no concede un nuevo período voluntario de pago, sino que directamente inicia la vía de apremio con la notificación de la providencia de apremio correspondiente. Y, nos cuestionamos

[814] Precepto que plantea que cuando se estén ejecutando sentencias condenatorias por delito fiscal, la disconformidad del delincuente fiscal condenado se pondrá de manifiesto ante el Juez que sea competente para la ejecución, y no ante la Administración Tributaria, que es el órgano que realmente ejecuta la deuda. Al respecto de los incidentes de ejecución nos remitimos a lo expuesto en la letra *b)* del apartado primero de este capítulo cuarto de nuestra investigación.

en este punto si no debería iniciarse, con la sentencia condenatoria, un período voluntario de pago de la responsabilidad civil derivada del delito para que, finalizado este, se iniciara el correspondiente período ejecutivo. A esta cuestión da respuesta el Tribunal Económico Administrativo Central que, en su Resolución, de 19 de octubre de 2020, indica que "*no es preciso requerimiento de pago alguno ni providencia de apremio, puesto que el propio título ejecutivo lo constituye la sentencia firme por delito contra la Hacienda Pública*". Lo cual no supone sino una diferencia más entre las figuras de la liquidación tributaria y la responsabilidad civil derivada del delito, puesto que la responsabilidad civil, como se ha señalado, proviene de un título ejecutivo como es la sentencia penal y como tal es directamente ejecutable, sin la necesidad de iniciarse con éste un nuevo período voluntario de pago.

Por otro lado, se vuelve a poner de manifiesto esta diferenciación y resulta aún más clara esta situación si tenemos en cuenta que de la normativa tributaria se desprende que la responsabilidad civil no podrá ser incrementada en los recargos del período ejecutivo[815]. Lo cual parace lógico en la medida en que es una deuda tributaria. No obstante, entendemos que si la responsabilidad civil comprende la deuda que no se ha podido liquidar por la Administración Tributaria[816], cuantificada el importe del delito, junto con sus intereses, se debería dar, con carácter previo al inicio del período ejecutivo, un período voluntario de pago y no iniciarse directamente la vía de apremio, sin embargo, dada la naturaleza de esta figura y sus diferenciaciones con la liquidación, parece claro que "*no resulta necesario la emisión de una providencia de apremio para proceder al cobro de las cantidades exigibles por responsabilidad civil derivada de delito, ni tampoco la comunicación de un requerimiento de pago con carácter previo para proceder al embargo*

[815] Disposición Adicional Décima de la Ley General Tributaria.

[816] Como indica la Disposición Adicional Décima de la Ley General Tributaria.

de los bienes, puesto que el propio título ejecutivo lo constituye la sentencia firme por delito contra la Hacienda Pública"[817].

Por el contrario, de dictar una sentencia absolutoria y anular la liquidación vinculada, retrotrayendo las actuaciones al momento inmediatamente anterior a dictar la liquidación vinculada a delito, deja abierta la posibilidad de dictar una nueva liquidación que va a ser recurrida ante el Juez de lo penal, a pesar de haberse despojado de su carácter de vinculada a delito. Además, la nueva liquidación que se gira incorporará intereses de demora del artículo 26 de la Ley General Tributaria que se devengarán desde la fecha de la liquidación vinculada anulada[818]. Mostrando nuevamente una marcada diferenciación entre la figura de la liquidación -sea vinculada o no al delito- y la de la responsabilidad civil derivada del delito, que, no podemos olvidar, aún se produce la mutación del título, a pesar de los intentos del legislador en evitarlo, en aquellos supuestos en que se remite el tanto de culpa sin liquidación.

La finalidad del legislador, en este caso, pasa por evitar incurrir en la doble verdad, evitando de esa forma que conozca el Juez de lo penal de la deuda tributaria, que no se permite su recurso a su Juez natural y que queda vinculada al resultado del proceso penal, y que pudiera conocer de cualquier cuestión en la ejecución de la misma, pudiendo llegarse a resoluciones contradictorias entre jurisdicciones diferentes. Sin embargo, ya advertíamos, y volvemos a hacerlo, que no cabe la doble verdad si fuese la Administración Tributaria la que

[817] En Editorial CEF- Fiscal Impuestos, "No es necesaria la comunicación de un requerimiento de pago con carácter previo al embargo de bienes para el cobro de la responsabilidad civil: unificación de criterio", que se puede consultar en el siguiente enlace https://www.fiscal-impuestos.com/exaccion-apremio-cantidades-adeudadas-responsabilidad-civil-delito-contra-hacienda-publica-no-preciso-comunicacion-requerimiento-pago-providencia-apremio.html.

[818] De conformidad con lo dispuesto en el antepenúltimo párrafo del artículo 257 de la Ley General Tributaria.

conociese de las cuestiones de la ejecución como órgano administrativo, mientras que sí se da el riesgo de incurrir en doble verdad en aquellos casos en que las cuestiones del procedimiento de recaudación de la liquidación vinculada, antes de dictarse la sentencia, se plantean ante el Juez de lo contencioso-administrativo.

No obstante, se dejan cuestiones no resueltas tras la reforma tales como el incumplimiento del objetivo de evitar la mutación del título en situaciones en las que no es posible girar la liquidación vinculada e, igualmente, se incurre de nuevo en este punto en la situación en que el Juez de lo penal conoce del recurso a las actuaciones de ejecución y recaudación de la liquidación vinculada, de la nueva liquidación que se gira tras anular la liquidación vinculada a delito y de la responsabilidad civil, aún no pareciendo revestir competencia para ello.

Vemos como, ante la remisión del tanto de culpa sin liquidación, el legislador no cumple su objetivo de evitar la mutación del título, de lo que derivan cuestiones que plantean dudas procedimentales como las analizadas. Veamos a continuación la ejecución, por la vía de apremio, de la figura -no esquivada- de la responsabilidad civil.

d. Recaudación de la responsabilidad civil por la vía de apremio

Como hemos advertido, en aquellos supuestos en que no se gira la liquidación vinculada[819] no se logra el objetivo de evitar la mutación del título y vuelve a surgir la responsabilidad civil derivada del delito como figura de naturaleza distinta a la deuda tributaria. Parece lógico que de la ejecución de la liquidación vinculada se ocupe la Administración Tributaria, en tanto deuda tributaria que es; sin embargo, no parece tan lógico que, de la ejecución de la

[819] Hablamos, una vez más, de los supuestos de remisión del tanto de culpa sin liquidación del artículo 251 de la Ley General Tributaria.

responsabilidad civil derivada del delito, como figura distinta a la deuda, también se encargue la Administración Tributaria a través de la vía de apremio[820]. Y ello porque la responsabilidad civil *ex delicto,* como hemos señalado, no deja de ser un título ejecutivo que parte del pronunciamiento expreso del Juez penal que ha cuantificado el objeto del delito al no existir liquidación remitida por la Administración Tributaria, y como título ejecutivo de naturaleza penal que es, debería conocer de su ejecución el Juez de lo penal, al igual que, por otro lado, conoce de los incidentes que pueda plantear dicha ejecución. No se puede habilitar a la Administración Tributaria para que ejecute un título de naturaleza penal, por las ventajas que conlleva, tales como que puede proceder al apremio y al embargo y ejecución de los bienes, como opción que resulta más ventajosa de cara a facilitar la ejecución de la deuda y, sin embargo, de los incidentes que surjan en esa ejecución a la que está procediendo la Administración Tributaria por medio de sus procedimientos, conozca el Juez de lo penal, que no es competente. Esta situación nos pone de manifiesto, como en tantas otras ocasiones que, a pesar de quedar vinculada al resultado de la sentencia penal, la Administración Tributaria sigue manteniendo su autotutela ejecutiva[821], pero, una vez más, sin conocer de sus actuaciones, en este caso de ejecución, su Juez natural.

Con la reforma del Código Penal se atribuye a la Administración Tributaria, concretamente a los órganos de recaudación, la potestad no ya solo de ejecutar la liquidación vinculada a delito, que comprenderá el importe de lo

[820] Además, también hemos atendido que el uso de la vía de apremio no es el más correcto para ejecutar la responsabilidad ya que de la normativa tributaria se desprende que no se pueden imponer recargos de apremio sobre la responsabilidad civil.

[821] Es decir, *"la exacción de la responsabilidad civil por el procedimiento de apremio administrativo pone de manifiesto que la Administración conserva la potestad de autotutela incluso para deudas superiores al límite de punibilidad que hayan sido objeto de un proceso penal"*. En CHOCLÁN MONTALVO, J.A., "Incidencia de la nueva Ley General Tributaria en el delito fiscal. Una necesaria revisión de la jurisprudencia del Tribunal Supremo", en Revista Diario la Ley, núm. 5928, 2004, pág. 2.

que antes se cuantificaba en responsabilidad civil, sino también la pena de multa una vez haya sido esta impuesta en sentencia. A pesar incluso de que dicha pena supone una cuestión de orden público sujeta al procedimiento común de ejecución de las sentencias[822].

El legislador, consciente de las dificultades de exigir por la vía penal la persecución del delito fiscal, en lugar de separar la tutela penal de la autotutela administrativa, propone como solución utilizar la vía de apremio para ejecutar la responsabilidad civil. Posteriormente, con la Reforma de la Ley General Tributaria de 2015 se permitirá la tramitación paralela del procedimiento de recaudación, ejecutando la liquidación vinculada, que en contenido resulta idéntica a la responsabilidad civil antes incluso de que se dictase la sentencia penal que declare la existencia o no del delito[823]. No obstante, debemos dejar claro que, en este supuesto de ejecución paralela al proceso penal, lo que se está recabando es una deuda tributaria por no producirse ya la mutación del título en una figura de naturaleza distinta[824].

Una llamativa diferencia entre la ejecución de una sentencia por la vía civil y la ejecución por el procedimiento de apremio es que, mientras que la ejecución civil es siempre rogada para garantizar la tutela judicial en el orden civil, la ejecución del apremio se inicia de oficio, nueva manifestación de la autotutela de la Administración Tributaria. En estas situaciones, el procedimiento de apremio

[822] CALVO VÉRGEZ, J. "El delito contra la hacienda pública en la reforma de la LGT", *op. cit.*, pág. 15.

[823] En IGLESIAS CAPELLAS, J., "La ejecución administrativa de los delitos contra la Hacienda Pública", *op. cit.*, pág. 102.

[824] En el derecho alemán, al igual que en este nuevo modelo de procedimientos de la Administración Tributaria, en supuestos de presuntos delitos contra la Hacienda Pública, es el Juez de lo penal quien determina la existencia o no del delito y la Administración quien cuantifica el montante de la deuda y procede a su recaudación. IGLESIAS CAPELLAS, J., "La ejecución administrativa de los delitos contra la Hacienda Pública", *op. cit.*, pág. 111.

es exclusivamente administrativo, siendo la Administración Tributaria la única competente para resolver sus incidencias. Sin embargo, cuando el objeto del procedimiento es la sentencia condenatoria por delito fiscal, el mandato de pago cuyo incumplimiento justifica la vía de apremio no proviene de la Administración Tributaria sino del Juez de lo penal por lo que la ejecutoriedad de la deuda no es administrativa sino jurisdiccional[825].

De este modo, el Juez de lo penal ordena el inicio de la vía de apremio e indica a la Administración Tributaria que comience su desarrollo. Habrá por tanto que coordinar ambas actuaciones para ver en qué punto finaliza la del Juez penal y comienza la de la Administración Tributaria. Esto, si bien ocurría cuando era responsabilidad civil, pues era el Juez penal quien ordenaba el inicio del procedimiento de apremio, al ser la liquidación vinculada una deuda tributaria, será la Ley General Tributaria la que marque el inicio del procedimiento de apremio.

Debemos cuestionarnos con PUEBLA AGRAMUT, si la responsabilidad civil puede exigirse por la Administración Tributaria con una diligencia de embargo, directamente iniciando el procedimiento de apremio -como se viene haciendo-, si no se inicia el período voluntario ni se comunica al deudor la deuda, cómo puede dar comienzo el período ejecutivo. Se exige al condenado directamente por diligencia de embargo la responsabilidad civil derivada del delito, que es realmente la liquidación vinculada[826]. Y no podemos sino concluir en que ello puede hacerse en la medida en que se trata, no ya de una deuda de naturaleza tributaria, sino de un título ejecutivo.

[825] IGLESIAS CAPELLAS, J., "La ejecución administrativa de los delitos contra la Hacienda Pública", *op. cit.*, pág. 121.

[826] PUEBLA ARGAMUT, N., "La exigencia de la llamada responsabilidad civil ex delicto fiscal por la Agencia Tributaria", *op. cit.*, pág. 7.

Aunque las deudas procedan de una sentencia penal condenatoria, las diligencias de embargo únicamente se pueden impugnar ante el órgano de la Administración Tributaria que las ha dictado y aquí, sin embargo, notificada la diligencia de embargo y exigida la deuda por la vía de apremio cualquier incidente de ejecución se pone de manifiesto ante el Juez que ha dictado sentencia, que no es otro que el Juez de lo penal. Una vez más se está vulnerando el derecho de defensa impidiendo su recurso al Juez natural a los actos administrativos de la Administración Tributaria.

Se dan, por tanto, tres supuestos para que de comienzo el procedimiento de apremio. En primer lugar, que la sentencia sea firme, supuesto al que habrá que estar para confirmar la liquidación vinculada a delito o bien para que se lleven a cabo sobre esta los ajustes que sean necesarios. En segundo lugar, que se incumpla el aplazamiento o fraccionamiento concedido o cuando se acuerde la ejecución provisional de la sentencia. No obstante, como indica IGLESIAS CAPELLAS, "*si el abogado del Estado lo reclama, el juez sin más trámite debe ordenar el incio del procedimiento administrativo de apremio*"[827]. Con ello vemos como, una vez más, se manifiestan diferencias entre ambas figuras en tanto que, con la responsabilidad civil, no se estaría vulnerando el procedimiento en estos supuestos de delito, al dar inicio al procedimiento de apremio sin haber tan siquiera comunicado el inicio de un período voluntario ni haberse iniciado, a la finalización de éste, el correspondiente período ejecutivo, en la medida en que se está ejecutando un título ejecutivo.

Lo que se produce, en este caso, es la recaudación de una deuda de naturaleza distinta a la tributaria por el procedimiento previsto para ejecutar las deudas giradas por la Administración Tributaria. Esto, va a producir, entre disparidades tales como que si bien es un procedimiento de carácter

[827] IGLESIAS CAPELLAS, J., "La ejecución administrativa de los delitos contra la Hacienda Pública", *op. cit.*, pág. 133.

administrativo de sus controversias va a conocer el Juez de lo penal, impidiéndose el conocimiento por el Juez de lo contencioso de aquellos supuestos para los que es competente; produciéndose además la ejecución de una deuda que tiene naturaleza civil por la vía administrativa. Finalmente, y como analizaremos a continuación, habrá que cuestionarse qué tipo de intereses se imponen a esta figura, si los intereses de mora procesal o los intereses de demora tributarios. Veámoslo.

e. Intereses de demora o de mora procesal

Partimos en este punto del planteamiento del interrogante acerca de qué tipo de interés se va a imponer, en este caso a la responsabilidad civil derivada del delito, pues parece claro que la liquidación vinculada, como deuda tributaria que es, va a devengar los correspondientes intereses de demora del artículo 26 de la Ley General Tributaria. Intereses estos que van a nacer desde que se gira la liquidación vinculada, y no desde que finaliza el período voluntario de pago, pues tenemos que tener en cuenta que se van a girar estos intereses en dos momentos distintos, desde el dictado de la liquidación vinculada y desde el fin del período voluntario. Habrá que tener en cuenta, además, la peculiaridad del inicio del período voluntario de pago, que se lleva al momento de la admisión a trámite de la denuncia o querella, con las dilaciones que conlleva el curso de un proceso judicial penal[828].

Debería ser de aplicación el interés de demora desde que finaliza el período voluntario de pago, no desde que se dicta la liquidación, y hasta el dictado de la sentencia, donde debería seguir aplicándose el interés de demora

[828] Habrá que diferenciar, por tanto, dos períodos de generación de intereses: el primero irá desde el dejar de ingresar original y hasta que se dicta la liquidación vinculada; y, el segundo, desde el fin del período voluntario de pago de la liquidación vinculada.

en la medida en que, a diferencia del anterior sistema de paralización de actuaciones, lo que se va a ejecutar es una deuda tributaria. Según la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990, los intereses de demora no tienen naturaleza sancionadora sino exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio causado, suponen un "*estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias*" o una "*disuasión de su incumplimiento*"[829]. Y ello porque, en estos casos, se da la particularidad de que existe un período en el tiempo, que puede dilatarse demasiado, entre que se dicta la liquidación vinculada y que se abre el período voluntario de pago, que es tras la admisión a trámite de la denuncia o querella, quizás podríamos plantearnos si debe introducirse un período de suspensión en la generación de intereses desde que se dicta la liquidación vinculada hasta que se apertura el período voluntario de pago, con independencia de que realmente nada impida al obligado tributario regularizar la deuda.

Si ante la falta de liquidación vinculada no se evita la mutación del título en una figura de naturaleza distinta y se cuantifica el importe objeto del delito en la responsabilidad civil, que ya no constituye una deuda tributaria, parece lógico que si bien los intereses de demora solo se imponen frente a este tipo de deudas, los intereses que devengue la responsabilidad civil, en tanto que pronunciamiento judicial que contiene el importe para reparar el perjuicio económico causado, debieran ser un interés de mora procesal. El retraso en el pago de la responsabilidad civil no genera intereses de demora sino un interés de mora procesal, el cual es más alto[830], en la medida en que son figuras distintas. No obstante, esto último pudiera carecer de sentido si lo que realmente se trataba era de evitar la mutación del título y mantenemos que se está recaudando una deuda tributaria. No obstante, como venimos señalando, en aquellos supuestos en que no se haya podido girar la liquidación vinculada, sí que habrá mutado la

[829] En Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 76/1990, de 26 de abril de 1990.

[830] IGLESIAS CAPELLAS, J., "La recaudación de la responsabilidad civil derivada del delito de defraudación tributaria", en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 338, 2011, pág. 31.

deuda tributaria en responsabilidad civil, siendo consecuente con ello que no se imponga un interés de demora, en tanto que no es deuda tributaria.

Lo que sí parece claro[831], es que la responsabilidad civil comprenderá el importe de la cuota que se haya dejado de ingresar y los intereses de demora correspondientes. En el caso de ser una responsabilidad civil, distinta a una deuda tributaria, los intereses que cabría imponer sería el interés legal del dinero desde que se admite a trámite la denuncia o querella, en virtud de lo dispuesto en el artículo 1.108 del Código Civil[832]. A pesar de ello, no coincidimos con el Tribunal Supremo cuando parece tener claro que el interés que se incluye a la responsabilidad civil en supuestos de delito contra la Hacienda Pública es el interés de demora y no nos parece acertado si partimos de la base que la responsabilidad civil va a comprender la deuda tributaria objeto del delito que no se ha podido liquidar, lo que lógicamente deberá incorporar la cuota objeto de la falta de ingreso y los intereses de demora que correspondan[833].

[831] Al menos así lo dispone el apartado 7 del artículo 305 del Código Penal.

[832] PUEBLA ARGAMUT, N., "La exigencia de la llamada responsabilidad civil ex delicto fiscal por la Agencia Tributaria", *op. cit*., pág. 13.

[833] Señala el Tribunal Supremo, en su sentencia de 1 de octubre de 2013, número 29/2013, que "*La naturaleza de la responsabilidad civil en los delitos fiscales constituye una cuestión muy controvertida. Pero en el caso actual la cuestión que se plantea se ciñe a resolver, exclusivamente, si dicha responsabilidad debe incluir, o no, el abono de los intereses de demora. Y la respuesta positiva es muy clara*". En el mismo sentido se pronuncia en la sentencia de 12 de diciembre de 2018, número de recurso 2512/2017.

CAPÍTULO V. RESULTADOS. Una propuesta de reforma del delito contra la hacienda pública y sus procedimientos

Propuesta de reforma del tipo impositivo. Análisis del artículo 305 del Código Penal

Acometer una propuesta de reforma de la figura del delito contra la Hacienda Pública conlleva cuestionarse necesariamente, en primer lugar, el tipo delictivo, esto es, fundamentalmente, el artículo 305 del Código Penal. Y bajo este prisma, ya en el primer apartado del precepto, se determina que en el mismo se puede incurrir por acción u omisión, siempre y cuando se defraude a una Administración Tributaria, ya sea estatal, autonómica, foral o local; y, para defraudar a la Hacienda Pública, continúa el precepto, se deben dejar de ingresar cuantías u obtener indebidamente devoluciones por un importe que, en cualquiera de los casos, debe ser superior a 120.000 euros, siempre que, además, no se haya procedido a regularizar la deuda tributaria en los períodos que en otro apartado se identifican[834].

[834] En este sentido, es absolutamente claro el artículo 305 del Código Penal cuando establece el tipo delictivo por medio del cual "*1. 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".

Se ha de partir del supuesto en que una infracción tributaria pasa a ser considerada delito contra la Hacienda Pública en el mismo momento en que se supere la cuantía objeto de la defraudación del umbral cuantitativo de 120.000 euros y, además, se haya llevado a cabo el delito con una intención o ánimo defraudatorio. De modo que, a mayor abundamiento, se entenderá cometido el delito fiscal salvo que se lleve a cabo la regularización de la deuda tributaria en los términos que establece el apartado cuarto del artículo 305 del Código Penal[835].

Es más, además de establecer supuestos por los cuales se exime del delito y pena si se procede a regularizar, con pleno reconocimiento y pago la deuda, existen una serie de supuestos en los que se puede imponer la pena inferior en uno o dos grados al delincuente fiscal si, pasados los plazos de la regularización, se ingresa la deuda y se reconocen los hechos en vía judicial, además de si se colabora con los Jueces y Tribunales aportando pruebas de la comisión del delito por otros autores o responsables.

Por todo ello, todos estos supuestos en los que, en distintos momentos, se permite la regularización de la deuda, insistimos, con la total eliminación del delito, unido a la casuística de una considerable rebaja de la pena por ingreso una vez iniciada la vía judicial, así como colaboraciones para delatar a otros investigados, nos vuelve a poner de manifiesto que la intención del legislador en esta figura no solo es "castigar" la comisión de unos hechos de naturaleza delictiva, antes al contrario, el fin último del legislador no deja de ser la recaudación de la deuda[836]. Y para la recaudación de la deuda, no debemos

[835] Concretamente, para la regularización, pueden atenderse varios momentos en que pueda procederse a efectuarla, y se detallan en el artículo 305.4 del Código Penal, que analizaremos en un momento posterior de este mismo apartado.

[836] Objetivo que, como hemos tratado de probar a lo largo de nuestra investigación, se pone de manifiesto con la introducción del Título VI de la Ley General Tributaria, que trata de argumentar

olvidar, no resulta necesario aplicar el *Ius Puniendi* del Estado, o quizá sí, lo que carece de sentido es que una deuda pase a ser delito o quede en una infracción tributaria dependiendo de si supera o no un umbral económico. Y carece de sentido fijar un umbral por el cual una misma deuda pueda ser considerada objeto de delito o no en la medida en que lo realmente relevante es el ánimo o intención defraudatoria del sujeto que deja de ingresar a la Hacienda Pública, en la medida en que no hace de peor condición al defraudador necesariamente el superar un importe dejado de ingresar, máxime cuando se pone la atención en una cuantía realmente elevada, dejando de perseguir penalmente muchas conductas elusorias merecedoras de un reproche penal. Y no tiene sentido fijar una cuantía en la medida en que, realmente, no se fundamenta en ninguna razón el que una deuda, por superar un determinado importe, ya sea considerada delito, más aún cuando esta cuantía únicamente se determina por impuesto y período. Tampoco se puede justificar esta razón en cuanto a que el Derecho penal sea la última ratio, pues veremos como es conocedora esta jurisdicción de delitos mucho menos relevantes, no solo por cuantía, sino porque no afectan al conjunto de la ciudadanía.

No obstante, al respecto de la regularización y las distintas oportunidades que pasan desde hacer desaparecer el injusto a las distintas rebajas sobre la pena,

que los fines de la reforma operada pasan principalmente por no hacer de mejor condición al delincuente fiscal que al mero defraudador tributario, procediendo, en la medida de lo posible, a adelantar la recaudación de la deuda. No obstante, como venimos señalando no se termina de lograr este objetivo, en tanto que lo que se consigue es garantizar el cobro de la deuda, pero no el ingreso de ésta. Y lo anterior en la medida en que ya se ha atendido a cómo se permite ejecutar la deuda e incluso llegar hasta el embargo de los bienes en el caso de impago de la misma en el período voluntario de pago y tras el apremio; ejecución sin embargo que se detiene con el embargo de los bienes, con la imposibilidad de ejecutar los mismos hasta que no se obtenga una sentencia condenatoria firme en sede penal. Con esta actuación se refleja que el verdadero objetivo alcanzado por el legislador no es otro que la garantía de cobro de la deuda que está siendo objeto de enjuiciamiento por el presunto delito.

nos posicionaremos más adelante en un intento de hacer una aplicación más respetuosa con nuestro ordenamiento jurídico, o al menos más en sintonía con el resto de delitos pues, una vez más, no podemos dejar pasar por alto el hecho de que no existe ningún delito en nuestro Código Penal en el cual, una vez cometido, reparar el daño torne en eliminar el injusto.

Llegados a este extremo, vamos a tratar de plantear una alternativa al tipo penal para, a continuación, intentar diseñar un sistema que entendemos menos perjudicial con los derechos y garantías del contribuyente, en el que se deban desarrollar las actuaciones y procedimientos de inspección y recaudación tras la aparición de indicios de un presunto delito contra la Hacienda Pública.

En cuanto a la aparición de indicios de delito, se debe determinar con la mayor claridad posible cuándo surgen indicios en la denominada fase preprocesal o en el procedimiento inspector en el que se liquida la deuda que posteriormente se va a remitir al proceso penal[837], a fin de diferenciar claramente el momento en que son de aplicación los principios y garantías del *Ius Puniendi*, y cuándo puede el obligado tributario oponer sus derechos de defensa. Se trata, en definitiva, de delimitar un equilibrio entre los deberes de contribuir al sostenimiento del gasto público y el derecho de defensa[838].

[837] En un momento posterior de este mismo capítulo quinto de nuestra investigación se va a tratar de analizar con mayor detalle la importancia de la aparición de indicios del presunto delito contra la Hacienda Pública en el curso del procedimiento inspector y el necesario cambio que deben conllevar en el devenir del procedimiento de inspección tributaria.

[838] Para ello, autores como MORENO CORTE, analizan el concepto de *indicios* y señalan que encontramos varios momentos en el procedimiento en que se pueden apreciar, encuadrándolos en lo que califica de distintas "zonas" por las que los indicios pueden pasar. En este sentido, "*como todo concepto jurídico indeterminado, está compuesto por una zona de certeza negativa (lo que queda extramuros), una zona de certeza positiva (lo que se incluye) y un halo o zona de incertidumbre (o margen de apreciación -que no de discrecionalidad- de la Administración). Pues bien, en la zona de certeza negativa han de incluirse las meras conjeturas o hipótesis subjetivas sin sustento fáctico. En el de certeza positiva,*

Pero no nos adelantemos, comencemos por el primero de los elementos que encontramos en el precepto que regula la figura del delito contra la Hacienda Pública, momento este en el que nos planteamos si realmente existe una causa justificada que determine la necesidad de fijar una cuantía o umbral del delito, ya que, según pensamos y como veremos a continuación, la gravedad de los hechos no la dota la cuantía objeto de defraudación, sino el elemento subjetivo o doloso del delito. Y es que, como hemos analizado y viene ocurriendo en todos los tipos del delito desde su origen, se establece una cuota mínima o umbral económico a partir del cual la infracción tributaria pasa a considerarse delito contra la Hacienda Pública. Cuantía que, en lo que respecta a la figura actual del delito, se establece en 120.000 euros. Y es que, el Tribunal Supremo ya ha manifestado la necesidad de que, además del elemento mendaz o el ánimo elusorio que se precisa para incurrir en la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, el delito en sí mismo no nace si no se supera una cuantía mínima de 120.000 euros, supuesto en que los hechos revestirán el carácter de infracción administrativa, pero en ningún caso delito[839].

caben dos umbrales de indicios: las sospechas iniciales (que son algo más que las meras sospechas o conjeturas porque se apoyan en datos objetivos y verificables que permiten considerar, aunque sea con un amplio margen de duda, que los hechos pueden llegar a ser constitutivos de un delito) y los indicios racionales de delito (que son algo más que las sospechas iniciales pues exigen la racional probabilidad de la comisión de un delito)". En MORENO CORTE, M., "El descubrimiento de <<indicios>> de delito en las actuaciones inspectoras: la experiencia comparada", en *Revista Crónica Tributaria*, número 188, 2023, pág. 120.

[839] En concreto, hablamos de la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2006, sentencia número 737/2006. Esta sentencia manifiesta que nos encontramos ante un "*Elemento fundamental es que la cuota defraudada exceda, en la actualidad, de 120.000 euros. Se discute si estamos ante un elemento del tipo, que debería estar abarcado por el dolo del autor o bien ante una condición objetiva de punibilidad (STS nº 13/2006), calificación esta última por la que se inclina mayoritariamente la jurisprudencia, aunque la distinción pierda relevancia en tanto se admite que el dolo puede ser eventual. En cualquier caso, no existirá delito, o, al menos, no habrá punibilidad, si no se acredita debidamente que la cuota defraudada excede de la mencionada cifra, aspecto que cumple demostrar a la acusación… En el proceso penal la prueba*

Las razones por las que se nos explica que existe un umbral económico en el delito contra la Hacienda Pública van, como hemos adelantado, desde evitar el colapso de los Juzgados de lo penal a que el Derecho penal es la última *ratio*. Por la primera de las razones, evitar el referido colapso judicial, parece poco probable que la solución pase por establecer un umbral económico en el delito contra la Hacienda Pública, más aún en la medida en que cualquier otro delito no se hace depender de una cuantía para acudir a la sede penal, vemos desde hurtos cuya cuantía es considerablemente menor, a delitos de falsedad en documento público, estafas, etc. En cualquiera de los casos, la solución no pasa por determinar un tipo concreto, de especial relevancia cuando el perjudicado en este caso es la Hacienda Pública, por la incidencia que tiene sobre el resto de los ciudadanos, y establecer para este un umbral económico, con la única finalidad de no colapsar los Juzgados. Para evitar dichos colapsos se deben arbitrar otras soluciones, como dotar de más recursos a la jurisdicción, reforzar a su personal, establecer unas unidades especiales de análisis de delitos económicos, entre otras muchas.

En cuanto a la determinación de una cuantía para no llevar a delito cualquier infracción tributaria ante el posible colapso de la jurisdicción penal, debemos exponer, por palmario, el supuesto del delito más leve de hurto, el cual se enjuicia por cuantías superiores a los 400 euros[840]. En una definición de delito

de la culpabilidad del acusado incumbe en todo caso a la acusación, incluyendo en la culpabilidad los elementos objetivos y subjetivos integradores del delito, no siendo admisibles presunciones legales contra reo ni tampoco la inversión de la carga de la prueba. Pero en el marco penal, el delito se comete solo si la cuota defraudada en el periodo que determina la ley penal es superior a 120.000 euros, con independencia del resultado que ofrezca el cálculo de la cuota en relación con operaciones concretas del sujeto pasivo del impuesto".

[840] En dichos términos se manifestó el Comité Permanente de Jueces para la democracia, en su reunión llevada a cabo en marzo de 2016 que, entre otras cuestiones de especial relevancia en el

en un sistema jurídico que pretenda "aligerar" la carga de los jueces y tribunales de la jurisdicción penal, bajo la coartada de poder dar una adecuada respuesta a los hechos delictivos que acontecen en el ordenamiento jurídico, carece de toda lógica que se permita acceder a esta jurisdicción por una cuantía tan irrelevante en un conflicto entre particulares y, sin embargo, se exima de responsabilidad penal a aquellas conductas que atenten de forma grave, por su actuación y especial ánimo defraudatorio, y que afectan a toda la ciudadanía al resultar damnificada la Hacienda Pública. En el mismo sentido, debemos entender que el Derecho penal no puede ser la *última ratio* para los delitos contra la Hacienda Pública -que afectan al conjunto de la ciudadanía-, y no serlo para el resto de delitos, que se enjuician ante cualquier circunstancia y, por supuesto, importe.

Ya en junio de 2014 atendíamos a cómo la Organización de Inspectores de Hacienda proponía elevar el umbral del delito fiscal aumentando la cuantía por la que la defraudación tributaria se considerara delito contra la Hacienda Pública, pasando de los 120.000 euros que se consideran actualmente a los 600.000 euros. Y la razón fundamentalmente que daba dicha organización se centraba en la saturación que, desde la óptica de los inspectores de Hacienda, se provocaba en sede judicial penal con la remisión de unos hechos de naturaleza delictiva[841]. No obstante, la solución de la saturación de los Juzgados de lo penal no puede ni debe resolverse aumentando el umbral económico de un delito que, *per se*, no

momento, ponían de manifiesto la necesidad de revisar, a la baja, la necesidad de determinar una cuantía en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública.

[841] Sin embargo, en la memoria anual que presenta la Agencia Estatal de Administración Tributaria relativa a sus actuaciones, arrojaba el dato relativo a que, en el año 2012, se habían interpuesto 652 denuncias por delito fiscal. En la Memoria de la Fiscalía General del Estado de 2022 se destaca que la Agencia Tributaria remitió en 2022 un total de 165 expedientes por delito contra la Hacienda Pública, de los cuales 134 contenían una liquidación vinculada.

supone ni tan siquiera una mínima parte de los hechos de los que conocen los Jueces y Tribunales de la Jurisdicción de lo penal[842].

El posicionamiento del Tribunal Supremo, sin embargo, es contrario al nuestro pues, si bien pensamos que se debe tratar la posibilidad de no establecer una cuantía o umbral económico para que los hechos revistan el carácter de delito, por su parte, entiende el Alto Tribunal que se precisa un umbral cuantitativo como condición objetiva de punibilidad en el delito contra la Hacienda Pública en la medida que su objeto es tipificar las conductas económicamente más relevantes y no cualquier defraudación tributaria[843].

A continuación, vamos a ver los distintos modelos de delito contra la Hacienda Pública que se ponen de manifiesto en el Derecho comparado. Para ello, se va a exponer, muy brevemente, pues no es objeto de nuestro estudio, la

[842] "Colapso" el de esta jurisdicción que, en palabras más autorizadas que las nuestras, "*debería afrontarse con más y mejores medios en los juzgados y no despenalizando graves conductas defraudatorias, que dejarían fuera del delito*". Al respecto se puede ver la respuesta de CARLOS CRUZADO, Presidente de los Técnicos del Ministerio de Hacienda (GESTHA) en "¿Por qué no se debe aumentar el umbral del delito fiscal?" en *Nueva Tribuna*, que se puede consultar en el enlace https://www.nuevatribuna.es/articulo/economia/no-debe-aumentar-umbral-delito fiscal/20140622125103104518.html.

[843] En este sentido, se pronuncia el Alto Tribunal al respecto en su sentencia de 23 de julio de 2015, número 491/2015, para concretar que "*este sistema de cuantía mínima, aun cuando en nuestro ordenamiento tenga su origen en el sistema establecido en los delitos patrimoniales para diferenciar diversos grados de penalidad o su diferenciación entre los tradicionales delito y falta, cumple diversas finalidades en los delitos económicos, fundamentalmente, restringir el ámbito delictivo a conductas relevantes así como delimitar el límite entre delitos e infracciones administrativas. Así, al igual que en el delito de uso o suministro de información privilegiada del artículo 285.1 CP, encontramos cuantías mínimas con tal funcionalidad, en los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social de los artículos 305 y ss. CP, o en la legislación especial de represión del contrabando (artículo 2º LO 12/1995). La jurisprudencia, cuando ocasionalmente se ha pronunciado, se ha decantado por entender que nos encontramos ante una condición objetiva de punibilidad*".

forma básica sobre la que se establece la figura del delito en modelos similares al nuestro, con sus distinciones.

En primer lugar, por cercanía, vamos a atender al modelo francés. En dicho ordenamiento jurídico se atiende a la gravedad de las infracciones según también un umbral o cuantía en la cual tornan a delito, de modo que las infracciones tributarias solo se denuncian como posible delito cuando se consideran graves por superar la cuantía de 100.000 euros. No obstante, no únicamente la cuantía es el elemento determinante para que una infracción tributaria sea considerada delito fiscal, además de superar la cuantía establecida, un poco menor que la de nuestro ordenamiento jurídico, se debe atender a que se les haya impuesto, por dichos hechos, una sanción tributaria superior al 40% de la deuda. Así, toda infracción que sea menor de ese 40% dependerá de que la Administración Tributaria denuncie los hechos como delictivos, lo que en el sistema francés se denomina Cerrojo de Bercy (Verrou de Bercy)[844]. Por tanto, para todos aquellos supuestos que se sancionen con un mínimo del 40% de graduación sobre la pena, no serán objeto de enjuiciamiento como delito contra la Hacienda Pública si los hechos no son denunciados por la Administración Tributaria, dejando a ésta, en última instancia, la decisión sobre la denuncia de los hechos.

Como podemos comprobar, al igual que en nuestro ordenamiento jurídico, en el modelo adaptado por los franceses se fija una cuantía o umbral a partir del cual la infracción es considerada delito contra la Hacienda Pública. No obstante, se establece la posibilidad de que la Administración Tributaria, en el supuesto en que considere que existe un ánimo defraudatorio específico, tiene la potestad de denunciar los hechos como presuntamente delictivos a fin de que se inicie un proceso penal en el que se va a determinar si los hechos revisten o no el

[844] MORENO CORTE, M., "El descubrimiento de <<indicios>> de delito en las actuaciones inspectoras: la experiencia comparada", *op. cit.,* pág. 128.

carácter de delito. Como veremos en un momento posterior del presente capítulo, entendemos que, más allá de delimitar una cuantía a partir de la cual los hechos se constituyan en delito o no, debería atenderse al dolo específico o ánimo defraudatorio del obligado tributario a la hora de tipificar unos hechos como delictivos.

Por lo que respecta al Derecho alemán, si bien en el ordenamiento jurídico germánico impera el deber de colaborar con la Administración Tributaria bajo pena de sanción, prima frente a éste el derecho a no autoincriminarse cuando los hechos pueden constituir no solo un delito, sino también cualquier infracción que pudiera dar lugar a la imposición de una sanción. Al igual que ocurre en nuestra normativa actual, el derecho a no autoincriminarse no opera únicamente en sede penal, sino también cuando resulta de aplicación el Derecho administrativo sancionador porque los hechos sean constitutivos de una infracción tributaria.

Por tanto, en el procedimiento de inspección del Estado alemán se ponen de manifiesto los indicios de la presunta comisión de un delito contra la Hacienda Pública, y es entonces cuando "*el obligado tributario tiene derecho a negarse a colaborar (Mitwirkungsverweigerungsrechte) no solamente desde que se inicie un proceso penal en su contra, sino desde que exista un riesgo de autoincriminación por una infracción o delito fiscal (art. 393.1 AO) (86), como sucede cuando se descubren las sospechas iniciales de delito*"[845]. En este sentido, y como también veremos, entendemos determinante el momento de aparición de los indicios de delito[846],

[845] MORENO CORTE, M., "El descubrimiento de <<indicios>> de delito en las actuaciones inspectoras: la experiencia comparada", *op. cit.* pág. 133.

[846] Pues, para los alemanes, y siguiendo con el magnífico trabajo de MORENO CORTE, "*En la medida en que la posición jurídica del obligado tributario se transforma "drásticamente" (en sospechoso de un delito) (87), la Administración está obligada a comunicarle la existencia de la sospecha inicial de delito e informarle de sus derechos a negarse a declarar (arts. 136.1 y 163a StPO) y a no colaborar en el procedimiento (art. 393.1 AO) (88), a más tardar, cuando requiera informaciones relacionadas con el posible delito (art. 397 AO). El incumplimiento de estas exigencias impide la utilización de la información obtenida*

puesto que desde ese preciso instante debe cambiar el rumbo de la inspección tributaria y, bajo la advertencia de esa aparición de indicios al obligado tributario, se le debe informar de que a partir de ese preciso momento van a operar sus derechos de defensa[847].

En concreto, debemos señalar que en el Derecho alemán no se delimita una cuantía como umbral determinante de la existencia o no del delito a diferencia de lo que ocurre en el ordenamiento jurídico español[848]. Antes al contrario, lo que se pretende en este sistema es tipificar el delito en atención a la gravedad de la conducta. Por tanto, y como vemos, "*en el sistema germano los injustos, administrativo y penal, no se diferencian por la cuantía de lo defraudado sino*

en el proceso penal tributario puesto que, como han indicado Tipke y Lang (2015: 1402), «la búsqueda de la verdad "a cualquier precio" no tiene cabida en un procedimiento de investigación desarrollado en un Estado de Derecho», de manera que «la obtención ilícita de pruebas debe conducir a la prohibición de su utilización en el proceso penal fiscal» porque «el fin no justifica los medios»". Ibidem.

[847] Derechos que imperan en la aplicación del *Ius Puniendi* del Estado y que podrá oponer el obligado tributario desde el momento en que se aprecien esos indicios de la presunta comisión de un delito contra la Hacienda Pública y que pueden ser los derechos de defensa, a ser oído, a no declarar contra sí mismo, a no confesarse culpable, a no autoincriminarse o, incluso, el derecho a que no se le impongan los deberes de colaboración de la Administración Tributaria y que no le sea de obligado cumplimiento la aportación de cuantos datos la Administración pudiera solicitarle.

[848] En cuanto al tipo delictivo del delito de defraudación tributaria en el ordenamiento jurídico alemán, para un mejor estudio del mismo y una comparativa con nuestro tipo, recomendamos la lectura del trabajo de CORDERO GONZÁLEZ, que a los efectos señala: "*La posibilidad de sancionar estos delitos con pena exclusivamente pecuniaria resulta lógica teniendo en cuenta que la frontera entre el ilícito tributario penal y administrativo no viene determinada por la cuantía de lo defraudado sino por el elemento subjetivo del tipo, la apreciación de dolo en la conducta del autor. Una defraudación de escasa cuantía podrá ser sancionada, así pues, sólo con multa, a pesar de su calificación como ilícito penal*". En CORDERO GONZÁLEZ, E.M., "El delito fiscal en el ordenamiento alemán", en *Revista Crónica Tributaria,* número 123, 2007, pág. 16.

por la entidad de la conexión subjetiva"[849]. Semejante solución a la descrita se encuentra, como a continuación veremos, en el sistema holandés[850].

En cuanto a los Países Bajos, rige otro tipo de procedimiento pues cuando aparecen sospechas de delito, lo que denominan "*sospecha razonable de culpabilidad*", cesa el deber de colaborar con la Administración Tributaria y se activa el derecho a guardar silencio[851]. Como vemos, parece ser factor común el que se puedan oponer los derechos de defensa cuando se produce la aparición de indicios de delito pues necesariamente debe conllevar el cambio de rumbo del procedimiento de inspección tributaria, orientado ya no a recabar todo tipo de pruebas de la comisión del delito que posteriormente sean utilizadas, sin filtro alguno[852], en el posterior proceso penal en el que se enjuicien los hechos; sino que

[849] ALONSO TEJUCA, J.L., "Naturaleza de la cuota defraudada en el delito fiscal". En Jornada de especialistas en delincuencia económica de 3 de marzo de 2017, pág. 7.

[850] *Ibidem*.

[851] MORENO CORTE, M., "El descubrimiento de <<indicios>> de delito en las actuaciones inspectoras: la experiencia comparada", *op. cit.* pág. 135.

[852] Como hemos denunciado en capítulos previos del presente trabajo, uno de los principales problemas que encontramos en el desarrollo de los procedimientos de inspección y recaudación tributaria y en supuestos de un presunto delito contra la Hacienda Pública supone que, ante la aparición de indicios de delito, frente al sistema previo a la introducción del Título VI de la Ley General Tributaria, cuando se paralizaban las actuaciones, en el actual procedimiento, se deben continuar éstas hasta girar la liquidación, supuesto este además en el que se imponen los deberes de colaboración con la Administración Tributaria, hasta el punto de amenazar con sanciones a aquellos sujetos pasivos que no colaboren con la Administración. Lo que se lleva a cabo, como también se ha analizado, es un auténtico subproceso o lo que se ha venido a denominar fase preprocesal en la que se sirven del procedimiento inspector y la imposibilidad actual de aplicación en el mismo de los principios que rigen en las actuaciones en sede judicial penal, para recabar todo tipo de pruebas que, en un momento posterior, en el traslado del tanto de culpa, se trasladan de forma íntegra a sede penal donde, lo que realmente ocurre, es que se ha desarrollado toda la instrucción de forma anticipada y sin oponer los derechos de defensa y con todas las garantías del proceso.

debe ir orientado, a dictar la liquidación que corresponda, con los elementos de que dispongan y en ningún caso oponiendo los deberes de colaboración para obligar al sujeto pasivo, bajo amenaza de sanción, a aportar todo tipo de pruebas.

Por su parte, Italia viene a establecer igualmente una cuantía económica o umbral como límite a partir del cual el ilícito tributario pasa a ser delito fiscal. Hasta este punto operan de forma similar a nuestro sistema tributario y del delito contra la Hacienda Pública. Sin embargo, en el ordenamiento jurídico italiano, además de tener que superar dicho límite cuantitativo, se impone un segundo requisito y es que, si bien se supera ese umbral, ello solo supone delito si implica una cuantía superior al 5% del importe de los activos en su totalidad que figuren en la declaración. De modo que, se puede superar el umbral establecido, concretamente 77.468,53 euros[853], pero que ello no implique el traspaso de ilícito a delito en la medida en que no sea realmente relevante en las cantidades en que se mueve la empresa en concreto[854], porque bien pueda superarse la citada cuantía pero ello no suponga más de un 5% del importe total de los activos que tiene la empresa[855].

En el caso italiano vemos como no hay ningún otro elemento, distinto del cuantitativo o económico, que sea determinante a la hora de considerar la comisión o no del delito -o el nacimiento del mismo-. En dicho sistema jurídico

[853] Lo que implica una cuantía un poco más alta que la mitad de nuestro umbral delictivo, que asciende a los 120.000 euros.

[854] FERRÉ OLIVÉ, J.C., "Naturaleza jurídica y extensión del régimen de cuantías en Derecho penal tributario". En la obra SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., y DEMETRIO CRESPO, E., *El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios,* Ed. Atelier Libros jurídicos, 2019, págs. 83 a 109.

[855] Entendemos que podría ser equivalente en nuestro ordenamiento jurídico a señalar que el importe defraudado no supere en el conjunto de la sociedad un mínimo del 5% del importe neto de la cifra de negocios o del beneficio obtenido por la sociedad. Según pensamos, lo que se gradúa con este 5% es la gravedad del dejar de ingresar en atención a la capacidad económica propia de ese concreto obligado tributario.

no opera el elemento subjetivo del dolo, simplemente, se trata de una cuestión más objetiva por la cual, si se supera una cuantía y esta a su vez supera un mínimo al respecto de la capacidad económica del sujeto pasivo deudor, serán considerados los hechos delictivos y no como una defraudación tributaria[856].

Hemos podido comprobar cómo, de un modo u otro, la cuantía es más o menos determinante de la comisión del delito contra la Hacienda Pública para cada ordenamiento jurídico. En este sentido, nos llama poderosamente la atención el sistema del ordenamiento francés para el cual, como comentamos con anterioridad, si bien existe un umbral económico, no determinado en una cuantía fija, sino en un porcentaje sobre la capacidad económica del sujeto o del hecho cometido, se deja margen a la Agencia Tributaria para que, en caso de no superar esas cuantías o umbrales, pueda denunciar igualmente los hechos como presuntamente constitutivos de delito al considerar que los mismos se han efectuado con un especial ánimo defraudatorio[857].

Y este ejercicio de comparación de nuestro sistema con otros ordenamientos jurídicos de la Unión Europea nos lleva al inicio de nuestro planteamiento, a partir del cual nos cuestionábamos la necesariedad de establecer un umbral económico o una cuantía a partir de la cual los hechos revistan o no carácter de delito. Ya se ha comprobado, igualmente, que el

[856] No siendo objeto de este trabajo llevar a cabo un análisis de Derecho comparado, para un mejor estudio de cuanto aquí únicamente podemos dejar señalado recomendamos, entre otros, el trabajo de MELCHIONDA, A., "La regulación de los delitos fiscales en el sistema jurídico italiano". En la obra *Temas actuales sobre fraude fiscal y cuestiones conexas,* CELORIO VELA, J.A., (dir.).

[857] Para una idea aproximada del término recomendamos la lectura del trabajo de GARCÍA CALVENTE, Y., y RUIZ GARIJO, M., "Actuaciones societarias artificiosas para eludir los deberes fiscales: el loable criterio del Tribunal Supremo sobre los negocios jurídicos simulados y la prescripción del delito fiscal (comentario a la STS de 28 de noviembre de 2003), en *Revista Nueva Fiscalidad,* número 7, 2004.

fundamento principal de este establecimiento de una cuantía no obedece sino a razones de política criminal, además de la búsqueda incansable del objetivo recaudatorio por parte del legislador[858]. En el mismo sentido, hemos comprobado que existen numerosos delitos en los cuales no hay una cuantía mínima para que los hechos revistan el carácter de típicos, tampoco son más relevantes, en la medida en que parece claro que un conflicto entre particulares no puede suponer, en una relativa ponderación de intereses en conflicto, mayor gravedad que una defraudación al Fisco, que repercute a todos los ciudadanos en general. Pues, no podemos olvidar, en palabras del Tribunal Constitucional, que *"lo que unos no paguen debiendo pagar lo harán otros con más espíritu cívico o menos posibilidades de defraudar"*[859].

De modo que debemos plantearnos qué ocurriría si no existiese una cuantía a partir de la cual cualquier actuación administrativa tendente a dejar de ingresar o a obtener indebidamente devoluciones fuera considerada delito, sin que ello necesariamente implique que cualquier cuantía que no sea objeto de ingreso a la Hacienda Pública -o que se obtenga indebidamente- deba ser considerada delito. Es decir, no caigamos en el error de considerar que la cuantía es el único elemento determinativo del hecho típico, puesto que también encontramos un elemento subjetivo, el dolo o el ánimo de defraudar, que es lo que -tras superar una cuantía- hace que la infracción sea considerada delito.

Pues bien, lejos de establecer cuantías mínimas, propongamos un dolo específico, esto es, un elemento subjetivo que, de incurrirse en el mismo, por su especial perjudicialidad a la Hacienda Pública por su carácter intencionado y

[858] Objetivo que, debemos destacar una vez más, no se logra con el Título VI de la Ley General Tributaria, por medio del cual lo único que se consigue es garantizar el futuro cobro de la deuda y no adelantar la recaudación de la misma, por más que sea el objetivo confeso del legislador.

[859] Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de noviembre de 1984, sentencia número 110/1984.

elusorio, revista al hecho de naturaleza punible. Y en ese hipotético dolo específico se debe entender un ánimo defraudatorio suficiente para hacer aplicable el *Ius Puniendi* del Estado[860].

Y en el establecimiento de un dolo específico se podría autorizar al órgano de inspección tributaria que esté desarrollando el procedimiento inspector en el que aparezcan los indicios para que denuncie los hechos que entienda constitutivos del presunto delito contra la Hacienda Pública. Aparición ésta que vuelve a ser relevante en un supuesto en que el que de estos ya no solo va a depender que cambie o no el rumbo del procedimiento, sino que, en nuestro tipo delictivo, en el que no se establece un umbral delictivo, esos indicios van a llevar a la inspección a remitir el tanto de culpa al Ministerio Fiscal denunciando los hechos. Indicios que, de aparecer, van a cambiar además de la orientación del procedimiento la posición del obligado tributario en el mismo, que ya no va a ser un sujeto pasivo más al que se puedan oponer los deberes de colaboración, sino

[860] Ya en varias sentencias se ha pronunciado el Tribunal Supremo en relación a ese ánimo defraudatorio para manifestar "*que lo que penalmente se sanciona no es la omisión de la declaración por sí misma, formalmente considerada, aislada de cualquier valoración. Ni tampoco el impago, entendido como omisión del ingreso material del dinero, si ha mediado una declaración veraz. Pues el tipo exige una conducta defraudatoria y no el mero incumplimiento de deberes tributarios. De esta forma, la omisión de la declaración solo será típica si supone una ocultación de la realidad tributariamente relevante.*" En sentencia del Tribunal Supremo de 25 de noviembre de 2005, sentencia número 1505/2005. O, también en la sentencia de 20 de junio de 2006, sentencia del Tribunal Supremo número 737/2006, para señalar que "*no basta el mero impago de las cuotas, en cuanto el delito de defraudación tributaria (STS 28/6/1991 , 20/11/1991 , 31 de mayo 1993) requiere, además, un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito. La responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de bases tributarias o la ficción de beneficios fiscales o gastos deducibles inexistentes.*" Más recientemente, en 2016, en la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de julio de 2016, sentencia número 665/2016, se ha pronunciado en similares términos el Alto Tribunal para determinar que no es necesario que el acusado tenga intención inquebrantable de perjudicar al Fisco desde un primer momento, sino que incluso se engloba en ese ánimo elusorio el uso de maniobras fraudulentas tendentes a declarar un menor ingreso a la Hacienda Pública.

que va a pasar a ser un potencial investigado a los que serán de aplicación los derechos y garantías que operan en sede penal[861].

Y en esa nueva imagen del tipo impositivo en el que no se establezca una cuantía habrá que diseñar un supuesto típico en el cual, lejos de tipificar cualquier actuación tendente a dejar de ingresar, habría que enjuiciar en sede penal todos aquellos hechos que, por su especial transcendencia, por incurrir en los mismos en un dolo específico o en un especial ánimo defraudatorio, revistan ese carácter delictivo, al margen de que sea necesario superar una determinada cuantía.

Y este tipo delictivo novedoso, en el que se suprimiera la cuantía, podría establecerse en los siguientes términos: *1. 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 dicha actuación sea llevada a cabo con un especial ánimo defraudatorio o que medien actuaciones especialmente artificiosas tendentes a la defraudación, será castigado con la*

[861] Y es que, como señala MORENO CORTE, estos indicios "*En suma, en línea con la jurisprudencia europea y con la mayor parte de los ordenamientos jurídicos estudiados, el legislador español no debería obviar el cambio de posición jurídica del obligado tributario en la "fase preprocesal". Habría que reconocer a este último las garantías constitucionales asociadas al derecho de defensa (art. 24.2 de la Constitución Española) desde que deja ser un mero inspeccionado para convertirse en sospechoso de un delito con el fin de situarle en la misma posición que cualquier otro "investigado", puesto que, señala también la referida autora, "«cualquier actuación que vaya encaminada a la constatación de tales circunstancias, seguida de la investigación del elemento subjetivo requerido» (el dolo), ya «no podrá considerarse una actuación de exclusivo carácter tributario, sino, más bien, de naturaleza penal». Y cualquier información proporcionada coactivamente por el obligado tributario «no irá ya destinada a la verificación del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, sino a sustentar la sospecha inicial para poder convertirla en indicios racionales de delito»*". En MORENO CORTE, M., "El descubrimiento de <<indicios>> de delito en las actuaciones inspectoras: la experiencia comparada", op. cit., pág. 137.

pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía [862]. Propuesta de regulación de un artículo 305.1 del Código Penal en el que se suprima el establecimiento de una cuantía a partir del cual los hechos son considerados delito en favor de un dolo específico necesario para incurrir en ese delito[863].

En cuanto al *especial ánimo defraudatorio* que debe revestir la conducta típica en este caso entendemos que, si bien somos conscientes de que no se puede dar una definición específica de este elemento subjetivo del tipo que pretendemos incluir, deberá atenderse, para determinar el mismo, a las circunstancias de cada supuesto en concreto, así como resultaría interesante observar la línea jurisprudencial que pudiera crearse en torno a este nuevo elemento que debe revestir la actuación y que, inevitablemente, nos lleva a pensar en el dolo específico, por las semejanzas con que parece tener con dicha figura.

Por tanto, y a los efectos de considerar si los hechos revisten o no la naturaleza de un presunto delito contra la Hacienda Pública, habrá que estar a la

[862] La redacción original del precepto, que hemos alterado con objeto de hacer más visual nuestra propuesta, es la que sigue: artículo 305.1 párrafo primero del Código Penal "*1. 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*".

[863] Como se puede observar, de forma intencionada, se ha eliminado del precepto el elemento del tipo por el cual dicha actuación se considera delito "*salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo*", y es que, como veremos posteriormente, y ya se ha estudiado al analizar la figura de la regularización en el Capítulo dos de esta investigación, no consideramos que el delito una vez consumado, desaparezca si se regulariza la situación tributaria por el contribuyente.

aparición de indicios tras los cuales se considere que dichos hechos podrían ser objeto de delito, de forma que, el órgano de la inspección tributaria que se encuentre instruyendo, pueda remitir el tanto de culpa a sede penal. De modo que, se establecería, en nuestro hipotético supuesto de hecho de delito fiscal en el cual no se establece una cuantía que *2. A los efectos de determinar si los hechos que están siendo objeto de investigación en el procedimiento de inspección tributaria revisten el carácter de delito, se deberá remitir el tanto de culpa al Ministerio Fiscal a fin de que instruya el procedimiento siempre que se aprecien indicios de la presunta comisión de un delito contra la Hacienda Pública*[864].

[864] A la hora de establecer esos supuestos que pueden revestir el carácter de delito, a modo de elaborar un ejemplo de listado de hechos o indicios indicativos de delito, nos remitimos a los establecidos por MORENO CORTE en su propuesta de actuaciones de la Administración Tributaria ante indicios de delito, los cuales, al parecernos un listado bastante acertado, se van a reproducir a continuación. No obstante, si bien muchos de ellos los podemos considerar indicios de delito, algunos otros no los compartimos, además de echar en falta supuestos como realizar las actuaciones en el seno de una organización o grupo criminal. Veamos a continuación el listado de indicios que establece la citada autora:

"a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

c) Que se realicen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva.

d) Que se realicen por medio de entidades con o sin personalidad jurídica creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta.

e) Que se realicen por medio de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos.

f) Que reflejen una diferencia significativa entre el nivel de vida del obligado tributario y los ingresos declarados, respecto de la cual no exista ninguna justificación.

g) Que se realicen para ocultar, alterar o destruir la información con relevancia tributaria.

h) Que se empleen facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados.

De este modo, una vez más en nuestra hipótesis de delito contra la Hacienda Pública en el que no se fundamenta el delito en la necesidad de superar una cuantía, se alterará la determinación de esta, a los efectos de considerarse los hechos como delictivos, por la gravedad de la actuación que ponga de manifiesto indicios que alerten de la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública[865].

i) Que se lleven incorrectamente los libros de contabilidad o los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, mediante la falsedad de asientos, registros o importes, la omisión de operaciones realizadas o la contabilización en cuentas incorrectas de forma que se altere su consideración fiscal.

j) Que se lleven contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa.

k) Que se incumpla absolutamente la obligación de llevanza de la contabilidad, de los libros o registros o de las obligaciones de documentación establecidas por la normativa tributaria.

l) Que no se presenten o se presenten de forma incompleta o inexacta declaraciones o declaraciones-liquidaciones omitiendo total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, o incluyendo hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos.

m) Que se soliciten u obtengan indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales, derivados de la normativa del tributo, omitiendo datos relevantes o falseando los incluidos.

n) Que se determinen o acrediten improcedentemente las partidas positivas o negativas o de créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota.

o) Que se utilicen sistemas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión, que no cumplan las especificaciones exigidas por la normativa aplicable, o que se dirijan a la manipulación u ocultación de datos relevantes.

p) Cualquiera otra debidamente justificada". En MORENO CORTE, M., La posición jurídica de la Administración y del obligado tributario ante el descubrimiento de hechos fiscales con relevancia penal, *op. cit., págs. 230 y 231.*

[865] De forma que variará el modo de determinar una cuantía a los efectos de la determinación del ilícito, por la apreciación de indicios, se podría o no establecer un listado de lo que se pueden considerar indicios de delito, siendo realmente el apartado 2 del artículo 305 original el que sigue: *"2. 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

De igual forma que, para el apartado tercero, referido a los delitos contra la Hacienda de la Unión Europea, podremos valernos de los mismos indicios, sin necesidad de que se defraude una determinada cantidad para considerar los hechos como constitutivos de delito contra la Hacienda Pública europea. De forma que, *3. 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 con un especial ánimo defraudatorio o valiéndose de actuaciones especialmente artificiosas que conlleven una clara intención elusoria. 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*[866].

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".

[866] Siendo, la redacción real de este apartado 3 del artículo 305 del Código Penal el que sigue: *"3. 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."

Lo que pretendemos evitar suprimiendo el umbral económico es diferenciar aquellos supuestos que, por su especial gravedad en la comisión de los mismos al revestir su actuación de una auténtica actividad defraudatoria, no son enjuiciados ni castigados en sede penal porque no superan una determinada cuantía, que es realmente elevada si por ejemplo pensamos en personas físicas. Si somos coherentes con nuestro ordenamiento jurídico, toda actividad defraudatoria que presente un marcado ánimo elusorio revestirá la especial gravedad determinante para que conozca de los hechos la sede jurisdiccional penal, reprendiendo realmente y penando los hechos que deben ser considerados delictivos por atentar contra la totalidad de la ciudadanía. Continuando con esta coherencia con el resto del sistema penal, no se va a colapsar, como erróneamente se nos advierte, la vía judicial penal al conocer de cuantos hechos sean delictivos y, de colapsarse la misma, no será a consecuencia de suprimir una cuantía desorbitada que torna una infracción administrativa en delito. No podemos olvidar, además, que al ser los hechos enjuiciados como delito el contribuyente tendrá todos los derechos y garantías del *Ius Puniendi,* pudiendo ejercer, entre otros, sus derechos de defensa y a un proceso con todas las garantías.

Continúa el artículo 305 del Código Penal en su apartado 4 haciendo alusión a la regularización, figura ésta que, desde nuestra perspectiva, nunca podrá conllevar que se exima del delito, no impidiéndose con la regularización, en ningún caso, que se remita el traslado del tanto de culpa ni de que se inicie el correspondiente proceso penal para enjuiciar los hechos constitutivos de delito. Puesto que, como ya se comentó, el delito existe y se ha cometido, con independencia de que posteriormente se haya reparado el daño, pudiendo ser de aplicación las atenuantes que correspondan por confesión o reparación del daño, pero, en ningún caso, se hará desaparecer el injusto[867].

[867] La figura de la regularización en el Código Penal viene establecida en el apartado 4 del artículo 305 del texto legal referido que señala *que "4. Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes*

Antes de la remisión de la liquidación como venimos señalando, es posible, de conformidad con la regulación actual de nuestro Código Penal y Ley General Tributaria, que se proceda a regularizar la situación tributaria del contribuyente, por la cual, haciendo desaparecer el injusto, se exime al sujeto del delito tras el completo reconocimiento y pago de la deuda, planteando esta casuística no solo la problemática, ya analizada, relativa a su naturaleza jurídica[868], sino la consecuencia inevitable que un delito consumado queda exento de cualquier pena, a pesar de haberse cometido.

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 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.

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."

[868] Como se ha puesto de manifiesto en el apartado 2 del capítulo segundo de este mismo estudio, al que nos remitimos in extenso, consideramos que la naturaleza jurídica de la figura de la regularización tributaria es el elemento del tipo. No obstante, para algunos autores, como también se ha visto, se puede considerar desde una cláusula de exclusión de la antijuridicidad, véase ALONSO GALLO, J., "El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012", *op. cit*., pág. 17.; para otros pueda constituir una atenuante, como para BLÁZQUEZ LIDOY, A., "Regularización del delito fiscal: ¿Es necesario el pago?", *op. cit*., pág. 92; y, para otros, constituye un levantamiento de la pena, vid., en este sentido, BERTRÁN GIRÓN, F. "Actuaciones Post-Ejecutivas En Los Delitos Contra La Hacienda Pública y Contra La Seguridad Social: La Regularización", *op. cit*., pág. 385.

Y es que, en cuanto a la regularización, debemos contemplar el supuesto en el que el obligado tributario regularice su situación tributaria por medio del completo reconocimiento y pago de la deuda antes de que se traslade el tanto de culpa. En esos supuestos, dado que el delito se ha cometido en el mismo momento en que se ha dejado de ingresar o se han obtenido indebidamente devoluciones, no compartimos el sistema actual de regularización por medio del cual se exime de todo el delito y pena tras la regularización.

Por el contrario, pensamos que, ingresada la cuantía objeto del delito en un momento anterior a la interposición de la denuncia o querella debe conllevar igualmente dicha remisión, sin perjuicio de que en el proceso penal, en el que tan solo se va a dirimir la existencia o no del delito y se va a imponer la correspondiente pena, sean de aplicación las correspondientes atenuantes de confesión y de reparación del daño, puesto que el perjuicio a la Hacienda Pública ha sido reparado mediante el ingreso o la devolución de lo obtenido indebidamente. El delito, insistimos, existe con independencia de que posteriormente se repare el daño, y en la medida en que el delito se ha cometido se debe penar.

Habrá que estar, por supuesto, al momento en que se confiesa la comisión del delito y se ingresa la cuantía objeto de la defraudación a fin de poder aplicar las rebajas de la pena en los grados que corresponda; pues parece obvio que no es igual regularizar con anterioridad a la remisión del tanto de culpa que una vez iniciada la maquinaria judicial e interpuesta la denuncia. Debemos entender, por otra parte, que la regularización se produce con el completo reconocimiento y pago de la deuda, no obstante, de reconocer la comisión del delito e ingresar parte o nada de la deuda, podría ser de aplicación la atenuante de confesión, pero no la de reparación del daño.

De modo que, mientras que a las regularizaciones practicadas antes de la remisión del tanto de culpa se le podrán aplicar las atenuantes de confesión y

reparación del daño, a la regularización practicada una vez admitida a trámite la denuncia o querella podrá aplicarse la pena inferior en grado[869].

Según pensamos, si bien cuando se ingresa una deuda tributaria que no tiene carácter delictivo, aún con el ingreso extemporáneo, no tiene sentido iniciar la vía contencioso-administrativa; no ocurre lo mismo con las deudas vinculadas a un delito, puesto que, aún ingresada la deuda objeto del mismo, procede desarrollar el proceso penal a fin de determinar si los hechos realmente son constitutivos de delito o no. Y es que, la regularización, como venimos señalando, no exime de la comisión del delito que ya ha sido consumado, sin perjuicio de que esta actuación posterior comprenda reducciones de la pena.

De modo que, tal y como se desprende de lo dispuesto en el Código Penal, dos son las atenuantes que actualmente tendrían cabida a fin de rebajar la pena en aquellos supuestos en los que se produjera la regularización de la deuda antes de darse inicio al proceso penal, sin que ello suponga eximir al autor de toda pena y no enjuiciar el delito. Hablamos de las atenuantes contempladas en las circunstancias cuarta y quinta del artículo 21 del Código Penal, que recogen los supuestos de confesión del delito antes de iniciarse el proceso penal y de reparación del daño a la víctima o perjudicado por la comisión del delito[870].

---

[869] Al igual que ocurre con los delitos en grado de tentativa, con la diferencia de que en este caso el delito se ha logrado y consumado, que se impone la pena con aplicación de lo dispuesto en el artículo 62 del Código penal, que establece que *"A los autores de tentativa de delito se les impondrá la pena inferior en uno o dos grados a la señalada por la Ley para el delito consumado, en la extensión que se estime adecuada, atendiendo al peligro inherente al intento y al grado de ejecución alcanzado"*.

[870] Artículo 21 del Código Penal que establece una serie de supuestos que suponen circunstancias atenuantes de la pena. Concretamente, nos referimos a dos de ellos: *"4.ª La de haber procedido el culpable, antes de conocer que el procedimiento judicial se dirige contra él, a confesar la infracción a las autoridades.*

5.ª La de haber procedido el culpable a reparar el daño ocasionado a la víctima, o disminuir sus efectos, en cualquier momento del procedimiento y con anterioridad a la celebración del acto del juicio oral".

Concretamente, nuestra propuesta de regularización admite el pleno reconocimiento y pago de la deuda tributaria y que ello conlleve la aplicación de las atenuantes que correspondan. Sin embargo, no puede permitirse que la regularización haga desaparecer el injusto ni conlleve que el delito no sea perseguido ni enjuiciado. Y la regularización no puede hacer desaparecer el injusto sencillamente porque el delito ya ha nacido en el mismo momento en que se ha dejado de ingresar la deuda a la finalización del período voluntario de pago, y el ingreso de ésta no va a hacer desaparecer la comisión del delito. No obstante, siendo conscientes de que se puede revertir con la regularización el perjuicio económico causado, entendemos que puedan ser de aplicación las atenuantes que correspondan a fin de favorecer el ingreso "voluntario" de la deuda.

Por tanto, añadiríamos al apartado 4 del artículo 305 del Código Penal dicho extremo, determinando que: *4. 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 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.*

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.

En ningún caso, la regularización de la deuda tributaria conllevará la inexistencia del delito, tampoco la no judicialización de los hechos, sin perjuicio de que sobre la pena

que se imponga sean de aplicación las atenuantes previstas en el artículo 21 de este Código[871].

Por todo ello, en nuestra propuesta se pueden analizar las ventajas de aplicar las atenuantes previstas en el Código Penal, puesto que estamos ante un delito que ya ha sido cometido, y si se reconoce su comisión en la firma del Acta correspondiente al fin del procedimiento inspector o bien si se decide regularizar voluntariamente por el obligado tributario, podrán ser de aplicación las atenuantes y las consiguientes rebajas de la pena que procedan, pero nunca debe tornar esa regularización en la desaparición del injusto ni la falta de enjuiciamiento del delito y su correspondiente pena.

[871] Como se puede comprobar si comparamos nuestra propuesta con el artículo original transcrito unas páginas más atrás, se añade expresamente la aplicación de la atenuante y la imposibilidad de hacer desaparecer el injusto, así como se suprime el último párrafo de este apartado cuarto que determinaba la imposibilidad de perseguir por otros delitos distintos en el caso de proceder a la regularización tributaria. En el mismo sentido, se puede configurar dicho precepto determinando varios momentos en los que es posible la regularización, por ejemplo antes o después de la remisión del tanto de culpa, determinando en ese caso beneficios diferentes sobre la pena. Puede ser una opción plantear la redacción de este otro modo. "*En aquellos supuestos en los que se regularice de forma voluntaria la situación tributaria, mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de la remisión del tanto de culpa, la Administración Tributaria deberá remitir éste a la Jurisdicción penal, quien deberá pronunciarse acerca de la comisión del delito contra la Hacienda Pública.*

En este supuesto de remisión del tanto de culpa una vez regularizada la situación tributaria, de determinarse en el proceso penal que se ha cometido el delito contra la Hacienda Pública podrán ser de aplicación las atenuantes que correspondan.

Igualmente, se podrá rebajar la pena en los grados que corresponda en aquellos supuestos en que se regularice la situación, mediante el completo reconocimiento y pago, en un momento posterior al traslado del tanto de culpa y anterior a la admisión a trámite de la denuncia o querella."

En definitiva, si bien entendemos que se pueda rebajar la pena como medida persuasiva a efectos de que el obligado tributario regularice[872], no compartimos que se deba eximir, en ningún caso, de la imposición de pena tras la comisión de un delito contra la Hacienda Pública. Ni esto ocurre en ningún otro delito, que tras cometerse se exima de toda pena, ni debe darse, por razones obvias, en el delito fiscal. Razones estas que, como venimos señalando, pasan fundamentalmente por la gravedad que reviste un delito fiscal en la medida en que atenta contra toda la ciudadanía.

Por tanto, se mantiene la opción de la regularización, pero sin que ello conlleve, el *reverso del delito*[873], pues este ha sido cometido y no puede quedar exento de pena, ofreciendo una alternativa que llame al defraudador a ingresar la deuda objeto del delito rebajando de forma considerable su pena.

Continuando con el análisis del tipo penal del delito contra la Hacienda Pública en el orden de los apartados del propio precepto, llegamos al momento de analizar[874] qué ocurre en el supuesto en que la Administración Tributaria aprecie indicios de la presunta comisión de un delito contra la Hacienda Pública.

---

872 Siendo conscientes del objetivo, no compartido, de fomentar la recaudación y constituyéndonos en cómplices del legislador en cuanto a la aplicación de rebajas de la pena si se regulariza en distintos momentos. También lo somos, no obstante, de que las figuras de las circunstancias que atenúan la pena también quedan reguladas en el Código penal y son una forma, entendemos más garantista, o cuanto menos más respetuosa con la norma, de incentivar la regularización.

873 Que, en palabras del legislador, "*que neutraliza el desvalor de la conducta y el desvalor del resultado*" Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social.

874 En el tipo y sin perjuicio de que a continuación comentemos particularmente los procedimientos de inspección y recaudación en supuestos de delito contra la Hacienda Pública en el Título VI de la Ley General Tributaria en concreto.

Pues bien, en nuestra hipótesis, suprimiríamos la opción que ofrece el legislador en cuanto a dictar dos liquidaciones, la vinculada y la no vinculada a delito, puesto que entendemos que no se puede proceder por la Administración Tributaria a segregar las cuotas, por cuanto ya se ha expuesto, además de por la gran problemática que conlleva esta cuestión; y, dado que el grueso de nuestra propuesta se va a centrar en que la jurisdicción contencioso-administrativa deberá conocer de la deuda mientras que el Juez penal únicamente conocerá de los hechos que revisten el carácter de delito.

Por tanto, *5. Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, pondrá en conocimiento del obligado de forma inmediata estos hechos a la vez que, conferido el oportuno trámite de alegaciones para alegar cuanto a su derecho convenga, le informará de que a partir de ahora no serán oponibles sus deberes de colaboración con la Administración Tributaria frente a la que podrá oponer los derechos de defensa que considere oportunos.*

La liquidación resultante del procedimiento inspector será incluida en un Acta y se remitirá al Juez de lo penal a modo de tanto de culpa quien, a su vez, de admitir a trámite la denuncia o querella remitirá la correspondiente cuestión prejudicial a efectos de que el Juez de lo contencioso-administrativo se pronuncie acerca de la liquidación.

Una vez devuelta la cuestión prejudicial, determinada la adecuación a Derecho de la liquidación, la Administración Tributaria podrá iniciar las actuaciones de recaudación dirigidas al cobro de la deuda sin perjuicio de que de forma paralela se esté tramitando el proceso penal a fin de que se determine la existencia o no del delito[875].

[875] El texto original del apartado 5º del artículo 305 del Código Penal está redactado como sigue: *"5. Cuando la Administración Tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.*

Con esta nueva redacción resolvemos no solo la peculiaridad, a la que no hemos encontrado justificación, de que la liquidación vinculada no sea incluida en un acta. A su vez, establecemos la obligación de la Administración Tributaria de advertir al obligado tributario que está siendo inspeccionado de la aparición de indicios de delito, que van a cambiar el rumbo del procedimiento, que ya no irá orientado a exigir, bajo amenaza de sanción, que el contribuyente aporte tanta información como se le requiera. Además, logramos con ello evitar actuaciones del obligado tributario que puedan ser tendentes a la autoincriminación, viciando el posterior proceso penal, proceso en el que, como venimos señalando desde el inicio de este trabajo, se da la problemática del contenido del traslado del tanto de culpa, precisamente al no limitar ésta y al desarrollarse, en sede administrativa un auténtico *subproceso.*

A mayor abundamiento, con la remisión al Juez de lo contencioso-administrativo de la cuestión prejudicial lograremos que su Juez natural se pronuncie acerca de la validez del acto administrativo de liquidación y que no sea el Juez penal quien deba pronunciarse al respecto de éste. De modo que, una vez devuelta la cuestión prejudicial y validada la liquidación, podrá el Juez penal continuar con el curso del proceso penal pronunciándose solo acerca de aquello

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."

sobre lo que es competente, como es la existencia o no del delito, sin incurrir, en ningún caso, en la doble verdad que tanto teme el legislador. Y ello en la medida en que cada jurisdicción conocerá de aquella materia para la que es competente.

Alteraremos de esta forma el *iter procedimental* establecido en el Título VI actual, en la medida en que nuestro objetivo se centra en que cada Juez sea conocedor de su competencia, de modo que, como veremos a continuación cuando comentemos el Título VI de la Ley General Tributaria, destinado a los procedimientos de inspección y recaudación en supuestos de un delito contra la Hacienda Pública, el Juez penal debe conocer únicamente de la existencia o no del delito mientras que será competencia del Juez de lo contencioso-administrativo determinar la adecuación a Derecho de la liquidación dictada.

De este modo, no únicamente estaríamos salvando la inimpugnabilidad de la liquidación, estaríamos haciendo que de la misma conozca su Juez natural, garantizado además que se puede proceder al cobro de la deuda, esta vez ya enjuiciada, de forma paralela al desarrollo del proceso penal y sin necesidad de ajustarla posteriormente al resultado de este, pues el Juez penal no debe determinar en ningún caso la cuantía de una deuda que es de naturaleza tributaria.

Finalmente, con todo ello, resulta necesario alterar la redacción del último de los apartados de este precepto, pues, en primer lugar, no existiría responsabilidad civil, en la medida en que el Juez penal no va a cuantificar el objeto del delito, sino que únicamente puede determinarse el mismo cuando se establezca y se valide su adecuación a Derecho por el Juez de lo contencioso-administrativo de la deuda tributaria pudiendo, de ser necesario, recabar el auxilio de la Administración Tributaria para ingresar la pena de multa.

Por tanto, mientras que el apartado 6 relativo a la aplicación de la pena inferior en uno o dos grados se mantendría intacto[876], alteraríamos parcialmente la redacción del apartado 7 en nuestra propuesta de modo que *7. En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa, 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*[877].

En la medida en que se ha analizado el tipo del delito contra la Hacienda Pública, proponiendo algunas modificaciones sustanciales a efectuar sobre la figura del delito, siendo conscientes de la envergadura que supone el cambio que planteamos, dado que no se considera actualmente ni tan siquiera una reducción de la cuantía a modo de umbral del delito, menos aún su supresión, entendiendo asimismo que el delito se comete por incurrir en la infracción tributaria en un dolo específico o en un especial ánimo defraudatorio que lleve a considerar que los hechos no suponen solo una infracción de naturaleza tributaria, sino la

[876] En la medida en que establece que "*6. 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.*" Artículo 305.6 del Código Penal.

[877] Siendo la redacción original del apartado 7 del artículo 305 del Código Penal *que* "*7. 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*".

comisión de un delito contra la Hacienda Pública, por la especial gravedad que llevaría aparejada esa defraudación.

Planteada, por tanto, una considerable alteración de la figura del tipo, se va a proceder a abordar lo que pretende ser una propuesta de reforma de los procedimientos de inspección y recaudación en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública, concretamente, se va a proceder al análisis del Título VI y, al igual que se ha procedido con los distintos apartados del artículo 305 del Código Penal, se va a tratar de proponer presuntas mejoras, de ser posible, en el articulado de dicho Título. Y ello en la medida en que, como sabemos, el delito fiscal constituye una norma penal en blanco, lo que quiere decir que su regulación en el Código Penal precisa de un desarrollo en la normativa tributaria, desarrollo sobre el que vamos a pretender analizar cuantas posibilidades de reforma consideremos.

No obstante, antes de proceder al desarrollo de la propuesta legislativa que se plantea en relación al Título VI de la Ley General Tributaria debemos advertir que, si bien a lo largo de esta primera parte del presente Capítulo se ha abordado una modificación sustancial de la figura del tipo delictivo del delito contra la Hacienda Pública, la reforma que planteamos a continuación resulta totalmente independiente y no queda ligada a que se desarrolle la misma de forma simultánea a la reforma del tipo que proponemos. Por tanto, resulta preciso destacar que, si bien estas reformas pueden complementarse, resultan, además, completamente independientes y alternativas. Por ello, en la medida en que se ha procedido a analizar el artículo 305 del Código Penal, a continuación se va a atender a una propuesta de desarrollo de los artículos 250 y siguientes de la Ley General Tributaria.

Una propuesta de reforma del Título VI de la Ley General Tributaria

A lo largo del primer apartado de este capítulo se ha procedido a elaborar una propuesta de reforma del tipo delictivo, a continuación se va a tratar de ofrecer una propuesta de reforma del actual Título VI de la Ley General Tributaria sin necesidad de alterar la redacción del tipo, en la medida en que, como se ha señalado, se presentan dos propuestas alternativas y complementarias que pretenden hacer ver que es posible ofrecer mejoras tanto en el tipo del delito como en el desarrollo de la normativa tributaria de los procedimientos interconectados con el mismo.

Para ello, en un primer momento vamos a atender a la regulación contenida en el artículo 250 de la Ley General Tributaria que da inicio a este Título VI de la Ley General Tributaria. Pues ya en este precepto se debe dar un primer paso en firme hacia el cambio de rumbo del procedimiento inspector. Pues, si bien se continuarán las actuaciones de inspección tras la aparición de indicios de delito, se debe informar en ese mismo instante al obligado tributario de dicha manifestación y otorgarle el trámite de audiencia previo para que alegue cuanto considere oportuno. Advirtiéndole además que desde ese momento no serán oponibles los deberes de colaboración con la Administración Tributaria y que podrá alegar sus derechos de defensa en aras a evitar la aportación de cuanto solicite la Administración, que ya no podrá requerir cuanto estime bajo amenaza de la imposición de sanción por no colaborar con los órganos de la inspección.

Uno de los principales problemas que veníamos denunciando y que ocurrían en el curso del procedimiento inspector se fundamentaba en la diferencia de fines y principios entre el procedimiento en sí y el proceso penal

por delito contra la Hacienda Pública[878]. Mientras que el fin último del procedimiento es girar la liquidación, para ello el órgano de inspección tributaria puede hacer uso de los deberes de colaboración que, bajo amenaza de sanción, instan a que el obligado tributario aporte cuanta documentación le requieran y dicha documentación se traslada íntegramente al proceso penal, viniéndose a desarrollar en vía administrativa toda la instrucción del proceso judicial.

El problema del contenido del traslado del tanto de culpa, desde nuestra perspectiva, se puede resolver de dos formas fácilmente diferenciables, la primera de ellas, como hemos señalado, pasa por no establecer u oponer los deberes de colaboración tras la aparición de indicios de delito y, la segunda forma, supone limitar el contenido del traslado del tanto de culpa. Si bien ambas formas son coherentes con el objetivo propuesto, nos decantamos por la primera de ellas en la medida en que, según pensamos, aún limitando el contenido del traslado del tanto de culpa, se estaría condicionando la liquidación girada con la información aportada bajo coacción por el obligado tributario y, en consecuencia, desde nuestra perspectiva, se estaría viciando *ab initio* el posterior proceso penal.

En este caso, como proponemos, se debe impedir dicha aplicación de los deberes de colaboración con la Administración Tributaria cuando se aprecien indicios de delito, precisamente para evitar la problemática que lleva intrínseca el volcado masivo de datos que se efectúa en el traslado del tanto de culpa. Mientras que, por su parte, en el curso del proceso penal son oponibles los derechos de defensa, quiere ello decir que puede hacer uso el obligado tributario de su derecho a no autoincriminarse ni a aportar aquello que pueda ir en su contra y que, en este caso, tras la puesta de manifiesto al obligado tributario de

[878] Como comentábamos en el primer capítulo de nuestro trabajo, mientras que la finalidad del procedimiento inspector es disipar dudas acerca de la remisión del tanto de culpa. LÓPEZ MARTÍNEZ, J., "Procedimiento inspector y proceso penal. Problemas no resueltos en la doble instrucción de delitos contra la Hacienda Pública en el reino de España", *op. cit.*, pág. 21.

esos indicios delictivos, podrá oponer en el proceso inspector que se desarrolle hasta finalizar con una liquidación[879]. Liquidación que será trasladada, ahora sí sin el contenido de material autoincriminatorio, a sede penal.

Nuestra propuesta, como venimos señalando, se centra en que a partir de la aparición de indicios de delito cambie totalmente el rumbo del procedimiento inspector[880], que ya no va a orientarse a recabar todo tipo de datos con la colaboración del obligado tributario para posteriormente girar liquidación y volcarlos a sede penal, sino que, una vez apreciados esos indicios el obligado tributario no va a tener esa obligación de cooperar con la Administración Tributaria ni va a verse obligado a aportarle todo aquello que le sea requerido y que pueda perjudicarle o ser autoincriminatorio. Podrá oponer, en este caso, sus derechos de defensa y negarse a cooperar ante el nuevo rumbo que ha tomado el procedimiento, que va a ir orientado a girar liquidación conociendo previamente el obligado tributario que ésta será remitida al proceso penal.

De esta forma, cuando en el curso del procedimiento inspector se ponga de manifiesto la aparición de indicios de la presunta comisión de un delito contra la Hacienda Pública, la Administración Tributaria deberá abstenerse de paralizar

[879] Resulta necesario incidir en que se trata de una única liquidación, esto es, desde nuestra perspectiva, el órgano de inspección no debe llevar a cabo una segregación de cuotas en una cuota vinculada al presunto delito contra la Hacienda Pública y la cuota no vinculada, que se dice que contiene los elementos no dolosos. Y ello en tanto que entendemos que la liquidación debe ser única y que aúne todos los elementos objeto de comprobación.

[880] Coincidimos en este sentido con MORENO CORTE, cuando indica que "*Por consiguiente, la transmutación de las actuaciones (y, en consecuencia, el cambio de posición jurídica tanto de la Administración como del obligado tributario) debería entenderse producida con el descubrimiento de las sospechas iniciales de delito y no, como viene sucediendo en la actualidad, con la incoación formal del proceso penal por la concurrencia de los indicios racionales de delito*". En MORENO CORTE, M., "El descubrimiento de <<indicios>> de delito en las actuaciones inspectoras: la experiencia comparada", op. cit., pág. 121.

las actuaciones de investigación y continuará éstas hasta la finalización del procedimiento inspector con la oportuna liquidación. Actuaciones del procedimiento inspector que, desde este momento, se van a tramitar con ciertas particularidades, como van a ser, principalmente, la advertencia de la aparición de indicios de delito al obligado tributario, con el consecuente trámite de audiencia al mismo y, por otra parte, la prohibición desde ese instante de oponer los deberes de colaboración para requerir al obligado tributario la aportación de datos e información.

En este caso, el primero de los preceptos de este Título podría quedar redactado de la siguiente forma *1. Cuando durante el curso del procedimiento de inspección tributaria se aprecien indicios de la presunta comisión de un delito contra la Hacienda Pública se dará trámite de audiencia al obligado tributario, al que se le deberá informar de la aparición de dichos indicios*[881].

Será tras esa advertencia al obligado tributario cuando, como decimos, se revierta la finalidad del procedimiento inspector, que ya no irá orientado a recabar información del obligado que sirva a modo de carga probatoria en el posterior proceso penal, sino que se debe centrar en liquidar la cuota que constituirá el objeto del delito. De modo que, continuando con el precepto, *El procedimiento finalizará con una liquidación que será remitida a modo de traspaso del*

[881] La redacción original del artículo 250 de la Ley General Tributaria es la que sigue: "*Artículo 250. Práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delitos contra la Hacienda Pública.*

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."

tanto de culpa a la jurisdicción competente a fin de instruir el correspondiente proceso penal que determine la existencia o no del delito, sin perjuicio de que el Juez penal, una vez admitida a trámite la denuncia o querella, remita como cuestión prejudicial devolutiva la liquidación a la jurisdicción de lo contencioso administrativo a fin de que determine su adecuación a Derecho.

En este caso, y *2. Desde el instante en que se aprecien dichos indicios de delito, comunicada esta circunstancia al obligado tributario, se le informará de que, a partir de ese momento, no se halle sujeto a los deberes de colaboración con la Administración Tributaria y que resultan oponibles en el procedimiento sus derechos de defensa.*

No podrá exigirse al obligado tributario ningún tipo de información que pueda suponer su autoincriminación en la presunta comisión del delito contra la Hacienda Pública.

Aparición de indicios de delito que, por otro lado, no deben suponer un criterio subjetivo de aquella persona que se encuentre instruyendo el procedimiento, pues ello dejaría a su arbitrio la advertencia al obligado de dichos indicios y el cambio de finalidad del procedimiento con la consecuente inaplicación de los derechos de defensa. Antes al contrario, como analizaremos a continuación, debemos tratar de objetivar al máximo posible el momento en que esa aparición de indicios debe cambiar el curso del procedimiento[882]. Lo que

[882] En otros ordenamientos jurídicos, como el alemán, se distinguen entre sospechas que pueden ser iniciales, como rango más débil de los indicios, que tratan una probabilidad de que los hechos revistan carácter de delito; la "sospecha suficiente" que es aquella en la que es más factible una condena que una absolución; y la "sospecha vehemente" que se fundamenta en una alta probabilidad de que el delito exista y sea atribuible al sujeto pasivo. En los Países Bajos, por su parte, de darse una serie de "sospechas razonables de culpabilidad", se debe cambiar el rumbo del procedimiento, ya no orientado a recabar pruebas para determinar la culpabilidad del obligado tributario. Se pasa en dicho ordenamiento de unas actuaciones de control de los deberes de contribuir a una verdadera instrucción de hechos presuntamente delictivos. En Portugal, por

parece claro, no obstante, es que no resulta sencillo delimitar efectivamente el momento preciso en que la aparición de indicios resulta suficiente para redirigir el procedimiento tributario no como un control del deber de contribuir en el que se aplican los deberes de colaboración con la Administración Tributaria, sino que se debe mutar en un procedimiento en el que resulten de aplicación los derechos de defensa y principios del *Ius Puniendi* del Estado[883].

De modo que, lo que se logra, por un lado, es no llevar a cabo la instrucción que se debe realizar en sede judicial penal, en vía administrativa, donde no resultan oponibles los Derechos de defensa, evitando así que no se produzca un acopio de material probatorio que posteriormente va a ser trasladado al proceso penal.

---

su parte, tras la aparición de "indicios de delito de fraude fiscal" se iniciará una investigación por el Ministerio Público que determinará si los hechos revisten el carácter de delito o de infracción tributaria transformación de las actuaciones que se llevará a cabo tras una "sospecha fundada de delito" (al igual que en el ordenamiento jurídico alemán, también se reconocen tres umbrales de indicios de delito). En Francia, solo se dan traslado a la sede judicial penal aquellos delitos que han sido sancionados previamente en vía administrativa. Mientras que en Italia, cuando aparecen esos indicios en sede de la Administración Tributaria, es de aplicación automática la normativa penal. Para un mejor análisis de lo que son considerados *indicios* de la presunta comisión de un delito contra la Hacienda Pública, recomendamos el excelente trabajo de MORENO CORTE, M., "El descubrimiento de <<indicios>> de delito en las actuaciones inspectoras: la experiencia comparada", *op. cit*., pág. 123.

[883] Por ello, en el momento en que aparezcan dichos indicios de delito se deberá dar conocimiento de éstos al obligado tributario, a quien se dará el correspondiente trámite de audiencia para informarle de que se han apreciado indicios de un supuesto delito, que desde ese mismo instante ha cambiado el sentido del procedimiento, que a partir de ese momento no serán oponibles los deberes de colaboración ni se le podrá exigir ningún documento que lo autoincrimine y que, finalizado el procedimiento inspector con la correspondiente liquidación, ésta será remitida como tanto de culpa al Ministerio Fiscal ante quien, tras la autorización del órgano administrativo competente, se interpondrá la correspondiente denuncia o querella que de inicio al proceso penal por la presunta comisión de un delito contra la Hacienda Pública.

No obstante, somos conscientes de la problemática que plantea que la aparición de indicios de delito nunca va a suponer un hecho objetivo, quedando por tanto al arbitrio del inspector que dirija el procedimiento determinar el momento en que advierte estos indicios al obligado tributario. Podemos, a pesar de ello, establecer una serie de supuestos, *numerus apertus,* por medio de los cuales, se considere, de incurrir en dos o más de ellos de forma simultánea, que sea objetivamente manifiesto que se han apreciado dichos indicios[884].

La aparición de indicios, en el sentido del término que indica el Tribunal Supremo[885], no puede quedar al arbitrio del actuario que esté dirigiendo la inspección, por ello proponíamos establecer un listado de supuestos en el que, de incurrirse en uno o varios de ellos se pudiera determinar, de un modo más objetivo dicha aparición de indicios, a los efectos de revestir de la importancia que debemos darle a este momento. No obstante, el riesgo que conlleva este listado puede ser que se limiten los indicios a los contenidos en el mismo o, por el contrario, si se establece una cláusula abierta, no se delimite efectivamente el término.

Será ante los indicios que proponíamos establecer como supuestos *números apertus* en el epígrafe anterior de este mismo capítulo, encontrábamos algunas circunstancias que son relativamente objetivas y que, de darse,

[884] Como se ha señalado en el apartado anterior, bien es posible desarrollar una lista de supuestos en los que se considere que se manifiestan indicios de delito, no obstante, de establecer este listado pensamos que, o bien se pueden limitar los indicios a lo establecido o bien, de establecer una cláusula más abierta, o una suerte de cajón de sastre, podemos caer en el problema que pretendemos evitar con el listado, que es dejar abierta la posibilidad de determinar unos hechos como indicios de delito. Por tanto, deberá dejarse, desde nuestra perspectiva, al desarrollo jurisprudencial la delimitación acerca de qué se debe apreciar como indicios de delito.

[885] Como también se ha señalado, el Tribunal Supremo en su sentencia de 22 de junio de 2010 manifestaba que los indicios no debían ser meras sospechas sino que el "*indicio es un vestigio racional que precisa para entenderse fundado hallarse apoyado en datos objetivos*".

estaríamos ante la presencia de indicios de delito. Hablamos de situaciones en las que se den documentos falsos, facturas que se demuestren que son falsas, en aquellos supuestos en que se sirva el obligado tributario de personas interpuestas para llevar a cabo sus acciones, resultados que arrojen unas cuantías muy dispares en atención al nivel de vida que lleva el obligado tributario, la utilización de distintas contabilidades en una misma actividad, en aquellas declaraciones o autoliquidaciones que se esté demostrando que se ocultan bienes o rentas de forma intencionada, la utilización de sistemas de gestión, facturación o programas de contabilidad que puedan ser fraudulentos, que se lleven a cabo distintas operaciones con terceros situados en jurisdicciones no cooperativas[886].

Las anteriores actuaciones en que pudiera incurrir el obligado tributario presentan todas como factor común la artificiosidad, el valerse de documentación falsa o la tendencia a incurrir en conductas que fijan el objetivo en alcanzar unas ventajas fiscales que no quedan amparadas por la norma fiscal o que su propia operativa se muestra tendente a la defraudación; pero, en cualquier caso, el indudable elemento compartido no es otro que el ánimo defraudador, el dolo que determinábamos como específico y tendente al dejar de ingresar o a la obtención indebida de devoluciones.

Por el contrario, no es posible garantizar que, incluso apreciándose dichos indicios, el inspector que dirija el procedimiento cambiará el sentido de éste ni advertirá al obligado que puede oponer sus derechos de defensa. Quizás la solución esté en el establecimiento de una cláusula a partir de la cual en la

[886] Para un mejor estudio de este tipo de regulaciones internacionales recomendamos el excelente trabajo de GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M. J., "Aproximación a la interpretación de los convenios de doble imposición suscritos por España", en *Revista Forum Fiscal,* número 219, págs. 17 a 38, 2016. De igual modo, también se debe atender al trabajo de BARREIRO CARRIL, M.C., "Los operadores de plataformas digitales y la DAC 7", en la obra PITA GRANDA,L A.M.; MALVÁREZ PASCUAL, L.A.; y RUIZ HIDALGO, C., (directores) *La digitalización en los procedimientos tributarios y el intercambio automático de información,* Ed. Aranzadi, 2023.

instrucción del proceso penal, cuando se de trámite de audiencia al obligado tributario para determinar la admisión a trámite o no de la denuncia o querella, pueda oponerse a dicha admisión alegando que, apreciándose indicios suficientes en el curso del procedimiento el inspector, no lo puso de manifiesto y continuó recabando material probatorio que posteriormente volcó al proceso penal. Con ello lo que podría llevar aparejado sería no solo la inadmisión de la denuncia o querella junto con la retroacción de actuaciones al momento anterior a la aparición de esos indicios, de modo que se anulara la liquidación y se prohibiera la utilización del material recabado bajo coacción oponiendo el deber de colaborar con la Administración Tributaria. Con la circunstancia añadida de que las actuaciones desde el momento de la aparición objetiva de indicios de delito no habrían tenido lugar, como tampoco se habría interrumpido el cómputo de la prescripción a estos efectos, pudiéndose dar el caso de entenderse prescrita la deuda y, en consecuencia, el posible delito.

Por un lado, se está salvando de la remisión del tanto de culpa sin dar trámite de audiencia al obligado tributario y, por otro, se le está advirtiendo de que se han apreciado indicios de delito y de los cambios en el procedimiento. En ese caso, una vez evacuado el trámite de audiencia y advertido al obligado tributario de que no se le van a oponer los deberes de colaboración, de modo que puede negarse a aportar todo aquello que le sea requerido y que considere que le está incriminando, continuarán las actuaciones de inspección hasta que se gire la correspondiente liquidación. Liquidación que se incluirá previamente en una propuesta de la que será notificado el obligado tributario, quien en el plazo de 15 días podrá alegar lo que a su derecho convenga.

En cuanto al planteamiento de la cuestión prejudicial devolutiva, ésta deberá hacerse por medio de la formulación de la correspondiente demanda por el obligado tributario, que será investigado en el proceso penal.

De esta forma, el precepto podría continuar de forma que *3. Las actuaciones de la inspección tributaria continuarán hasta girar una única liquidación, que será incluida en su correspondiente Acta*[887].

Tras el período de alegaciones que se debe conferir al obligado tributario tras la aparición de indicios de delito, la propuesta de liquidación se incluirá en un acta[888], pues en la medida en que se trata de un acto resolutorio de un procedimiento inspector debe contenerse en un acta. De modo que, para el supuesto en que se dictasen actas en conformidad, podría establecerse que se puedan contemplar rebajas en la pena si posteriormente se considera que se ha cometido el delito, por ejemplo, podrán ser de aplicación las atenuantes de confesión y, si se efectúa el ingreso, de reparación del daño. Para el supuesto en que se firme el acta en disconformidad, se dará traslado de la liquidación derivada de la misma al Ministerio Fiscal interponiendo la correspondiente denuncia o querella. Al igual que cuando tratamos la regularización, entendemos que el delito está cometido desde el mismo momento en que finaliza el período voluntario de pago sin ingreso, por tanto, al margen de las actas con acuerdo o en conformidad que se pudieran llegar a firmar, y al margen igualmente de que se proceda al reconocimiento de los hechos, se pueden aplicar atenuantes sobre la posterior pena, pero nunca eximir del delito. Por tanto, en cualquier caso, se realizará el traslado del tanto de culpa de entenderse cometido el delito.

[887] En su redacción original, el artículo 250.3 de la Ley General Tributaria dispone que "*3. La liquidación que se dicte en relación con conceptos tributarios que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública se ajustará en su tramitación al procedimiento ordinario que corresponda según lo dispuesto en el Capítulo IV del Título III de esta Ley y se sujetará al régimen de revisión establecido en su Título V*".

[888] En cuanto a la no inclusión en un acta de la liquidación vinculada a delito que se desprende de la tramitación que diseña *ex novo* el Título VI, no hemos llegado a entender el motivo por el cual un acto administrativo de liquidación con el que finaliza el procedimiento inspector no se incluye en un acta. Según pensamos, pudiera ello obedecer a razones de índole autoincriminatoria, pues, pudiera temerse que de firmar actas con acuerdo se pudiera posteriormente denunciar la autoincriminación del obligado tributario.

La alteración de la redacción original es necesaria en este caso en el que, ni consideramos que se deban segregar las liquidaciones en una liquidación vinculada y una liquidación no vinculada y en el supuesto en que entendemos de especial trascendencia determinar exactamente el momento de la aparición de indicios de delito e informar de los mismos al obligado tributario, con las consecuencias que venimos exponiendo.

Se puede incluso llegar al planteamiento de considerar el acta, en el caso en que se firmara en conformidad, como una suerte de regularización, en el sentido del pleno reconocimiento y pago de la deuda. No obstante, en ningún caso debe dar lugar a la eliminación del delito puesto que el injusto no ha desaparecido, como comentaremos más adelante, simplemente, el perjuicio causado con el mismo se ha reparado, y para ello existen atenuantes, como la confesión o la reparación del daño, y no la desaparición del injusto, como si el delito nunca se hubiera cometido, cuando debemos partir del supuesto de la comisión del delito desde el momento mismo en que se ha dejado de ingresar la deuda tributaria objeto del hecho delictivo o se han obtenido indebidamente devoluciones.

En relación con este precepto, que regula fundamentalmente la no paralización de las actuaciones de inspección y recaudación ante indicios de delito fiscal, otra de las problemáticas que para el legislador se pone de manifiesto es la relativa al retraso en el inicio del procedimiento sancionador, en la medida en que, al no poderse imponer una sanción por los mismos hechos que se ha establecido una pena, necesariamente debe quedar relegado el inicio del procedimiento sancionador a la finalización del proceso penal, y solo en aquellos supuestos en que la sentencia sea absolutoria o se dicte el sobreseimiento pueda iniciarse dicho procedimiento.

Por lo tanto, a los efectos de articular cuanto venimos exponiendo, se puede plantear la redacción de este precepto por medio del cual *En este supuesto, la Administración Tributaria se abstendrá de iniciar el correspondiente expediente sancionador o, de haberlo iniciado, paralizará la tramitación del mismo, que solo podrá iniciarse en los supuestos en que el posterior proceso penal finalice con un auto de sobreseimiento libre o con una sentencia absolutoria.*

En aquellos supuestos en los que del proceso penal se obtenga una sentencia condenatoria, no se podrá imponer sanción tributaria por los mismos hechos.

Únicamente en el supuesto en que no se apreciaren indicios de la comisión de delito y se archive el proceso, o finalice el mismo por una sentencia absolutoria o por un auto de sobreseimiento libre, podrá imponerse sanción tributaria en atención a los hechos que resulten probados por el proceso penal[889].

La redacción del precepto resulta necesariamente similar a la original, y ello en cuanto a que, en virtud del principio *ne bis in idem*, no se pueden imponer

[889] Originalmente el precepto está redactado de la forma que sigue: apartado 2 del artículo 250 de la Ley General Tributaria "2. *La liquidación que en su caso se dicte, referida a aquellos elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública se ajustará a lo establecido en este Título.*

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

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

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

una sanción tributaria y una pena por los mismos hechos, debiendo por tanto quedar relegado el inicio del proceso sancionador únicamente a supuestos en que no se haya impuesto una condena tras la finalización del proceso penal porque los hechos no sean considerados delictivos. De modo que, de haberse iniciado, el procedimiento sancionador no podría continuar tras la aparición de indicios de delito[890].

Otro de los inconvenientes que se plantea el legislador -en su obsesión por garantizar la recaudación-, se centra en el retraso que se da en el procedimiento sancionador, que se ve paralizado o no se inicia hasta el resultado del proceso penal. No obstante[891], no parece ser consciente el legislador de que, una vez ejecutada e ingresada la deuda tributaria principal, no resulta transcendental el momento en que se produzca el cobro de la sanción administrativa[892], puesto que la deuda ya habrá sido objeto de ingreso y con ello se habrá reparado tanto la lesión del derecho de crédito con el abono de la cuota como la lesión del Derecho subjetivo con el abono del interés como los gastos de ejecución con los pertinentes recargos ejecutivos.

Como veremos a continuación, la liquidación va a adquirir la firmeza necesaria -en el sentido que de la misma habrá conocido su Juez competente- para que se pueda ejecutar de forma paralela al proceso penal, sin necesidad de

[890] Al respecto, para una mayor profundización en la jurisprudencia europea sobre el principio *ne bis in idem,* recomendamos el excelente trabajo de GARCÍA CARACUEL, M., "Procedimientos, derechos y garantías. El derecho a no autoincriminarse y las obligaciones de información: STEDH de 4 de octubre de 2022". En *Revista Nueva Fiscalidad,* número 3, 2022.

[891] Y de ahí la razón por la que no entendemos necesaria una modificación sustancial del procedimiento en torno a evitar el retraso en el inicio del procedimiento sancionador hasta que finalice el proceso penal.

[892] En aquellos casos en los que llegue a imponerse porque ha finalizado el proceso penal considerando que los hechos no revisten el carácter de delito contra la Hacienda Pública y, en consecuencia, no se ha impuesto ninguna pena.

esperar a la sentencia ni debe ser ajustada posteriormente a la misma. El perjuicio para la Hacienda Pública se verá de este modo reparado y no hay ninguna prisa en imponer y recabar la sanción en la medida en que ésta solo podrá imponerse de no existir delito y sí la deuda tributaria.

Debemos partir de la base y tomar en consideración que las cuestiones prejudiciales se resuelven en sentencia, por tanto, afrontada la inimpugnabilidad de la liquidación vinculada en sede administrativa, no supondría una problemática como la que se plantea en la actualidad en el Título VI en la medida en que se va a obtener una sentencia de lo contencioso administrativo, es decir, va a conocer su Juez natural, que como toda sentencia podrá ser objeto de recurso y que revestirá de la validez que precisa la deuda tributaria para ser ejecutada, esta vez sí, como una deuda firme.

Concretamente, la Ley Orgánica del Poder Judicial en su artículo 10 establece que cada orden judicial podrá conocer de los asuntos que no le estén expresamente atribuidos a efectos de que sean determinantes para procedimientos de otras jurisdicciones, que no tienen la suficiente competencia a los efectos de la continuación del procedimiento sin resolver primero la cuestión prejudicial. Concretamente, estas cuestiones prejudiciales son aquellas que se plantean en directa conexión con el objeto principal del proceso y que, no obstante, son competencia de otro orden jurisdiccional distinto al que está conociendo y al que se le remite la cuestión a fin de que resuelva la misma, en la medida en que el interrogante planteado no tendrá naturaleza penal y será preciso determinar el mismo para continuar el desarrollo del proceso. En el ámbito penal se tratará de cuestiones que deberán estar sentadas para pronunciarse sobre el proceso pero que se circunscribirán a una materia distinta a la penal que será preciso conocer por su jurisdicción competente. Debemos señalar que las cuestiones prejudiciales pueden ser devolutivas cuando deben ser

resueltas por un órgano judicial distinto del que está conociendo del asunto por tratarse de una materia externa y ajena a la que conoce y tiene competencia[893].

Y en este sentido, hemos de acudir a lo dispuesto en los artículos 3 y 4 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, para señalar que se debe suspender el procedimiento penal si la cuestión prejudicial va a ser determinante de la inocencia o culpabilidad del presunto autor del delito, lo que entendemos determinante en este caso en la medida en que, de no existir liquidación o no ser esta acorde a Derecho, no existiría delito[894].

A mayor abundamiento, se debe tener en consideración que para que se pueda entrar a conocer de la cuestión prejudicial, una vez remitida por el Juzgado de lo penal, es necesario que el obligado tributario interponga la correspondiente demanda, puesto que, de lo contrario, no procedería el Juez de lo contencioso-administrativo a resolver y devolver la cuestión prejudicial planteada.

En el procedimiento que venimos diseñando, la resolución de la cuestión prejudicial va a ser a través de la oportuna sentencia del Juez de lo contencioso-administrativo que resuelva la cuestión prejudicial, con lo cual, podrá revestir de la validez suficiente el acto administrativo de liquidación, acerca del cual

[893] Para un estudio más detallado de las cuestiones prejudiciales recomendamos la lectura de algunos trabajos como VALBUENA GONZÁLEZ, F. y JIMENO BULNES, M., "Las cuestiones prejudiciales en el proceso penal", en *Revista Lex Nova,* 2004; CERES MONTÉS, J. F., "Las cuestiones prejudiciales en la LECiv", en *Revista Actualidad Jurídica Aranzadi,* número 572, 2003; MORCILLO MORENO, J., *Teoría y práctica de las cuestiones prejudiciales en el ámbito del Derecho administrativo: las posibles contradicciones entre resoluciones de distintos órganos jurisdiccionales,* Ed. La Ley, Madrid, 2007.

[894] No debemos olvidar que para que surja el delito contra la Hacienda Pública la deuda debe superar una cuantía de 120.000 euros y concurrir en los hechos el elemento subjetivo del dolo en la realización de los hechos.

confirmará su adecuación a Derecho. Sentencia que, por otro lado, podrá ser objeto de recurso.

En este punto, en el Título VI de la Ley General Tributaria se incluye un precepto dedicado a la remisión del tanto de culpa sin liquidación, el artículo 251. Dichos supuestos, como ya comentamos en el capítulo primero de nuestro trabajo, no entendemos que deban darse, en la medida en que es el órgano de inspección tributaria quien resulta competente para dictar la liquidación. Liquidación que puede, como proponemos, ser analizada por el Juez de lo contencioso-administrativo, que es su Juez natural; o bien puede, como establece el actual sistema de procedimientos, remitirse al Juez penal para que se pronuncie sobre la misma. Lo que no se debe, de ningún modo, es remitir el tanto de culpa sin liquidación, motivo por el cual suprimiríamos estos supuestos de remisión del tanto de culpa sin haber procedido a liquidar[895].

[895] En definitiva, vendríamos a suprimir lo preceptuado en el artículo 251 de la Ley General Tributaria, que señala "*Artículo 251. Excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública.*

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 atribuirla 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 querella 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.

Recordemos[896] que el legislador establece tres supuestos en los que se puede remitir el tanto de culpa sin liquidación, bien sea porque de continuar las actuaciones se pueda incurrir en la prescripción del delito, porque no se pudiese determinar el importe de la deuda o porque, de continuar con las actuaciones de inspección se pudiese de algún modo perjudicar la investigación. Situaciones

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.

No obstante, en caso de que se hubiera iniciado un procedimiento sancionador, éste se entenderá concluido, 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. Todo ello, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador si finalmente no se apreciara delito y de acuerdo con los hechos que, en su caso, los tribunales hubieran considerado probados.

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.

3. En los supuestos anteriores, de no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración Tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los órganos jurisdiccionales hubieran considerado probados en el periodo que reste hasta la conclusión del plazo a que se refiere el artículo 150.1 de esta Ley o en el plazo de 6 meses si éste último fuese superior, a computar desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento.

El cómputo de los plazos de prescripción se iniciará de nuevo desde la entrada de la resolución judicial en el registro de la Administración Tributaria competente."

[896] Nos remitimos a cuanto expusimos en el subapartado 3.b.i Remisión del tanto de culpa sin liquidación, del capítulo uno del presente trabajo de investigación.

todas ellas en las que partíamos del supuesto por el cual, si el órgano competente para liquidar no puede hacerlo, menos aún podrá el Juez de lo penal[897].

Una casuística que nos hace volver, inevitablemente, a aquella situación que presuntamente trata de evitar el legislador del anterior sistema, por medio del cual se paralizaban las actuaciones de regularización ante indicios de delito con la inevitable consecuencia de que, en ese caso en el que se puede remitir el tanto de culpa sin liquidación, estaríamos retornando al anterior sistema por medio del cual, al no existir liquidación sobre la que determinar el delito contra la Hacienda Pública, debía ser el Juez de lo penal quien cuantificara el objeto del delito, con la inevitable consecuencia de la reaparición de la mutación del título en una figura de naturaleza distinta. Mutación que, de nuevo presuntamente, tanto trata de evitar el legislador a la hora de desarrollar el Título VI de la Ley General Tributaria.

A mayor abundamiento, en nuestra propuesta de desarrollo de los procedimientos de inspección y recaudación en procesos de presunto delito fiscal, tampoco tendría cabida esta remisión del tanto de culpa sin liquidación puesto que, aún en el supuesto en que por el Juez penal se remitiera cuestión prejudicial al Juez de lo contencioso para que determinase la cuantía del delito, éste tiene potestad para determinar la legalidad de la deuda cuantificada, pero no es el órgano encargado de liquidarla. Por tanto, entendemos que no deben tener cabida estos supuestos de remisión del tanto de culpa sin liquidación, debiendo por tanto suprimir la redacción del artículo 251 de la Ley General Tributaria en su actual tenor.

[897] Quien con el actual sistema será quien deba liquidar, llamando poderosamente la atención que éste pueda girar liquidación cuando ni tan siquiera pudo el órgano de inspección tributaria. En RIBES RIBES, A., "El Título VI de la Ley General Tributaria: posible (doble) lesión del derecho a la tutela judicial efectiva" en la obra colectiva BOSH CHOLBI, J.L., (Director), *Los derechos fundamentales del contribuyente, op. cit.*, pág. 493.

En el desarrollo que nos establece el Título VI de la Ley General Tributaria, debemos retomar la figura de la regularización, y en este punto consideramos que este artículo bien pudiera comprender el supuesto de regularización tributaria en aquellas situaciones en las que se pusiera de manifiesto la presunta comisión de un delito contra la Hacienda Pública en el curso de un procedimiento inspector. Regularización que, como ya adelantábamos cuando hemos procedido a analizar la actual redacción del artículo 305 del Código Penal[898], así como cuando se ha estudiado de forma más detenida en páginas anteriores de este trabajo[899], no compartimos la configuración de esta figura en el sentido de hacer desaparecer el injusto. Y no lo compartimos porque, como venimos señalando, el delito se ha cometido desde el mismo momento en que se ha dejado de ingresar o se han obtenido indebidamente devoluciones.

Por tanto, la idea principal que deberá remarcar nuestra propuesta pasa porque, en ningún caso cuando se proceda a la regularización[900], ello va a conllevar la desaparición del injusto, ni por tanto la imposibilidad de enjuiciar el mismo. De modo que, regularizada la deuda, habrá que atender al momento de la regularización a los efectos de aplicar las atenuantes o rebajas de la pena que establece el Código Penal.

Por tanto, entendiendo que la regularización en ningún caso hace desaparecer el injusto, se propone la alternativa por medio de la cual, el primer

[898] En unas páginas más atrás, en el primer apartado de este capítulo quinto de nuestro proyecto, podemos ver la alternativa de regularización que planteamos a la actual redacción de esta figura regulada en el apartado quinto del artículo 305 del Código Penal.

[899] En el capítulo segundo apartado dos, dedicado a la figura de la regularización tributaria.

[900] Por medio del "*completo reconocimiento y pago*", como señala la Exposición de Motivos de la Ley 34/2015, de reforma de la Ley General Tributaria.

apartado del artículo 252[901] del Título VI pudiera quedar redactado del siguiente modo. *Artículo 252. Regularización voluntaria. 1. En aquellos supuestos en los que se regularice de forma voluntaria la situación tributaria, mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria antes de la remisión del tanto de culpa, la Administración Tributaria deberá remitir éste a la Jurisdicción penal, quien deberá pronunciarse acerca de la comisión del delito contra la Hacienda Pública.*

En este supuesto de remisión del tanto de culpa una vez regularizada la situación tributaria, de determinarse en el proceso penal que se ha cometido el delito contra la Hacienda Pública podrán ser de aplicación las atenuantes que correspondan establecidas en la norma penal.

Igualmente, se podrá rebajar la pena en los grados que corresponda y que determine el Código Penal en aquellos supuestos en que se regularice la situación, mediante el completo reconocimiento y pago, en un momento posterior al traslado del tanto de culpa y anterior a la admisión a trámite de la denuncia o querella.

Proponemos, como se puede comprobar, que a pesar de la regularización se desarrolle y finalice el proceso penal con la imposición, en su caso, de la pena que corresponda, en la medida en que, como no dejamos de señalar, el delito ya se ha cometido[902]. Por su parte, el resto del precepto se mantendría inalterado, a

[901] En nuestra propuesta sería el artículo 251 en la medida en que éste se ha suprimido, al no establecer supuestos de remisión del tanto de culpa sin liquidación.

[902] La redacción original de este primer párrafo del artículo 252 de la Ley General Tributaria quedaría suprimida. Esta, venía a señalar que *"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*

los efectos de considerar que para proceder a la regularización se puede hacer a través de la oportuna autoliquidación o declaración, para los casos en los que la deuda se determine a través de una liquidación de la Administración. Así como también se mantendría la posibilidad de que dicha deuda regularizada pueda ser comprobada por la Administración Tributaria. Igualmente, se mantendrá la aplicación de la regularización aún en los supuestos en que haya prescrito el derecho de la Administración a comprobar la deuda tributaria[903].

En estos términos, consideramos que debe mantenerse la figura de la regularización tributaria, a fin de atraer al obligado al ingreso de la deuda, aún extemporáneo, con la salvedad manifestada de que ello no pueda traer consigo la desaparición del injusto pues, lo único que tendrá aquí cabida, como hemos analizado, será la confesión y la reparación del daño y las consecuentes atenuantes que sobre la pena puedan ejercer.

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".

[903] Mantenemos, por tanto, la redacción original de este precepto, que señala *"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. No obstante, cuando los tributos regularizados voluntariamente no se exijan por el procedimiento de autoliquidación, el obligado tributario deberá presentar la declaración correspondiente, procediendo al ingreso de la totalidad de la deuda tributaria liquidada por la Administración en el plazo para el pago establecido en la normativa tributaria.*

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 a que se refiere el primer párrafo de éste artículo, 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 regulada en el artículo 66.a) de esta Ley". Artículo 252 de la Ley General Tributaria, redacción original.

Pues bien, entendemos acertada esa modificación por medio de la cual no se debe proceder a la paralización de las actuaciones de inspección ante la aparición de indicios delictivos, debiendo continuar hasta lograr la liquidación, que, desde nuestra óptica, debe ser un único acto de liquidación que en ningún caso debe segregarse en cuotas vinculada y no vinculada a delito. Pues, como hemos visto, son distintos los fines de procedimiento y proceso, amén de las dificultades que plantea la novedosa situación que pretende segregar las cuotas dividiendo sus elementos.

Por todo ello, una vez dictada la liquidación, tras el oportuno trámite de audiencia al obligado tributario esta liquidación se incluirá en un acta, con los efectos que hemos visto anteriormente. Acta que, por su parte, contendrá la propuesta de liquidación que será remitida a sede penal a modo de tanto de culpa, de forma que, interpuesta la denuncia o querella[904], el Juez penal deberá admitirla o no a trámite.

Debemos anticipar que, como novedad presentada en el marco del Título VI, en nuestra reforma se iniciará el período voluntario tras notificar al obligado tributario la liquidación puesto que, en la medida en que en ese mismo instante no puede ser objeto de recurso en vía administrativa dicha liquidación, no puede dejarse el inicio del período voluntario a un momento posterior a que la liquidación adquiera firmeza tras conocer de ella el Juez de lo contencioso-administrativo a quien el Juez de lo penal debe remitir la oportuna cuestión prejudicial a los efectos de que se manifieste acerca de la adecuación a Derecho de la liquidación. Y no puede hacerse ya que, para evitar la ejecución de la deuda antes de que se pronuncie el Juez natural acerca de la validez de la liquidación, como en todo procedimiento, existirá la posibilidad de suspender la deuda. Interrumpiéndose con la remisión del tanto de culpa, como no podría ser de otro

[904] Ya sin el volcado de datos que venimos denunciando en la medida en que la Administración no pudo seguir exigiendo la aportación de todo cuanto requiera.

modo, los plazos de prescripción del derecho de la administración a liquidar y a imponer sanción.

Por tanto, el primero de los apartados de este artículo 253 de la Ley General Tributaria podría quedar planteado del siguiente modo. *1. Cuando en el curso del procedimiento inspector se hayan apreciado indicios de delito, tras la advertencia al obligado tributario de dicha aparición, se dictará la correspondiente liquidación en los términos de lo dispuesto en el artículo 250 de esta misma Ley.*

Tras el trámite de audiencia conferido al obligado tributario, el órgano de inspección tributaria dictará una propuesta de liquidación, que será contenida en un Acta y 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.

Se advertirá al obligado tributario que el inicio del período voluntario de pago tendrá lugar desde que se le notifica la liquidación, con independencia de que posteriormente se pronuncie el Juez de lo contencioso-administrativo a quien, tras la admisión a trámite de la denuncia o querella, el Juez penal remitirá cuestión prejudicial.

El traslado 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[905].

[905] Como podemos observar, algunos párrafos contenidos en el precepto se han mantenido íntegramente, no se trata de modificar todos y cada uno de los extremos del Título VI, sino únicamente aquellos con los que no nos encontramos de acuerdo en torno a su configuración. La actual redacción del apartado 1 de este artículo 253 de la Ley General Tributaria, introducido tras la reforma de 2015, tiene la siguiente redacción. *"1. Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública y no concurran las circunstancias que impiden dictar*

Para continuar señalando que, de inadmitirse a trámite la denuncia o querella, deberán retrotraerse las actuaciones al momento anterior a dictar la liquidación, sin perjuicio de que se gire una nueva liquidación que ya sí seguirá los trámites ordinarios de recurso y ejecución.

En cualquiera de los casos, la redacción de este apartado segundo del artículo 253 de la Ley General Tributaria podría mantenerse, en el sentido en que

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 en relación con las actuaciones desarrolladas por la Administración Tributaria tendentes a la liquidación de la deuda tributaria, sin perjuicio de los que de aquellos pudiesen derivarse en caso de devolución del expediente por el Ministerio Fiscal o en caso de resolución judicial firme que obligue a practicar el ajuste previsto por el artículo 257.2 c) de esta Ley por no apreciar la existencia de delito contra la Hacienda Pública.

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."

estamos de acuerdo en que se pueda girar una nueva liquidación en los términos que dispone el artículo 150 de la Ley General Tributaria[906].

A continuación, de haberse admitido a trámite la denuncia o querella se desarrollaría el proceso penal como planteamos, de forma que, el Juez de lo penal, antes de pronunciarse acerca de la existencia o no del delito, debiendo conocer únicamente de aquello de lo que es competente, deberá remitir una cuestión prejudicial devolutiva al Juez de lo contencioso-administrativo a efectos de que éste se pronuncie acerca de la adecuación a Derecho de la liquidación, que de este modo adquirirá firmeza y podrá ser plenamente ejecutada, como veremos posteriormente.

De igual forma, si el Juez de lo contencioso-administrativo entiende que la liquidación no se encuentra ajustada a Derecho, resolverá en este sentido la

[906] Por tanto, mantendríamos la redacción de este artículo, que se encuentra redactado como sigue: "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, que se tramitará de acuerdo con lo establecido en esta Ley y su normativa de desarrollo.*

La terminación de las actuaciones inspectoras seguirá lo dispuesto en la Subsección 3.ª de la Sección 2.ª del Capítulo IV del Título III.

El procedimiento deberá finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones 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. El citado plazo se computará desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento.

Se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 26, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación.

En estos casos se iniciará el cómputo de los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda y a imponer la sanción de acuerdo con lo indicado en el artículo 68.7 de esta Ley".

cuestión prejudicial y el Juez de lo penal no podrá continuar con las actuaciones judiciales puesto que, en la medida en que la liquidación no ha sido validada, el Juez penal no debe entrar a valorar la existencia de delito, entre otras razones porque no podría tener una cuantía defraudada sobre la que graduar la pena, en la medida en que el Juez de lo contencioso-administrativo proceda a anular la liquidación girada. Por el contrario, de entender la liquidación ajustada a Derecho, el Juez penal podrá continuar el desarrollo del proceso penal, en el que deberá atender únicamente a si los hechos revisten o no carácter de delito[907], de modo que cada juez conocerá de aquello para lo que es competente.

Por otro lado, la liquidación será enjuiciada por su Juez natural quien la analizará al serle remitida la cuestión prejudicial, y esta liquidación adquirirá la firmeza de la que denunciábamos que no disponía a la hora de ser ejecutada[908] sin posibilidad de impugnarse en vía administrativa por disposición del artículo 254 de la Ley General Tributaria[909]. Y dicha inimpugnabilidad se trata de justificar con el posterior ajuste que sobre la liquidación se debe realizar tras la obtención de la sentencia.

Ajuste que ya no será necesario, pues otro de los problemas que veníamos denunciando, inimpugnabilidad aparte, se centraba precisamente en el ajuste que sobre la liquidación había que efectuar en atención al resultado de la

[907] En ningún caso el Juez de lo penal podrá pronunciarse acerca de la liquidación ni de ninguno de los elementos que la componen.

[908] En la actual tramitación del Título VI de la Ley General Tributaria.

[909] El artículo 254, en su apartado 1 dispone esta inimpugnabilidad, por medio de la cual, "*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*".

sentencia penal, de forma que se determinaban una serie de efectos de la resolución judicial sobre la liquidación vinculada[910]. Con la peculiaridad ya no solo de no poder recurrir un acto administrativo de liquidación antes de ejecutarse, sino que, tras la ejecución de una liquidación que entendemos que no ha adquirido firmeza, en la medida en que depende del resultado del proceso penal precisándose un ajuste al resultado de una sentencia de un juez penal.

Por tanto, la redacción de este precepto, en nuestra propuesta de reforma, plantearía varias modificaciones. La primera de ellas, respecto a la inimpugnabilidad, se va a delimitar la imposibilidad de recurrir la liquidación en sede administrativa en aquellos supuestos en que sea remitido el tanto de culpa, de forma que se paralizará cualquier actuación de revisión hasta que el Juez de lo contencioso-administrativo se pronuncie acerca de la liquidación al resolver la cuestión prejudicial, conociendo así su Juez natural de la liquidación.

De esta forma, la redacción del precepto pudiera ser planteada de modo que *1. Frente a la liquidación resultante del procedimiento de inspección en el que se hayan apreciado indicios de un presunto delito contra la Hacienda Pública no podrá interponerse recurso alguno en vía administrativa en aquellos supuestos en que la liquidación sea objeto de remisión a sede jurisdiccional penal.*

Como venimos señalando, será el Juez de lo contencioso administrativo, al resolver la cuestión prejudicial, cuando determine si la liquidación remitida a sede penal está correctamente cuantificada y es adecuada a Derecho, salvando así la inimpuganibilidad de la deuda que, en *última ratio,* lo que realmente planteaba era la problemática de la imposibilidad de revisión del acto administrativo por su Juez natural.

[910] Artículo 257 de la Ley General Tributaria.

De forma que, 2. *Tras la remisión del tanto de culpa, el Juez penal determinará la admisión a trámite de la denuncia o querella, pudiendo oponer en ese momento el obligado tributario que no se le ha advertido de la aparición de indicios de delito, lo que traerá causa de la inadmisión de la denuncia o querella y la consecuente retroacción de actuaciones al momento inmediatamente anterior a dictar la liquidación.*

Como ya adelantábamos, resulta fundamental el momento de la aparición de indicios de delito, y más aún la advertencia de estos al obligado tributario, en la medida en que desde ese preciso instante se alterará el rumbo del procedimiento inspector, en el que ya la Administración Tributaria no podrá oponer los deberes de colaboración y exigir cuanto precise al obligado tributario, a quien se le habrá prevenido de que no tiene obligación de cooperar en un intento de no autoincriminarse.

Aparición de indicios que hemos tratado de hacer lo más objetiva posible[911] en aras a evitar que tras esa manifestación el actuario continúe con sus actuaciones de investigación y no advierta de sus nuevos derechos y del cambio de orientación del ordenamiento al obligado tributario. De esta forma, si se manifiesta alguno de los indicios señalados y no se advierte por la inspección tributaria, el momento procesal oportuno para indicar dicha irregularidad en el procedimiento podría ser el momento en que se analiza la admisión a trámite de la denuncia o querella[912].

[911] Para ello, nos remitimos al listado de posibles supuestos indicativos de la comisión del delito contra la Hacienda Pública que poníamos de manifiesto anteriormente y que se pueden consultar en el trabajo de MORENO CORTE, M., *La posición jurídica de la Administración y del obligado tributario ante el descubrimiento de hechos fiscales con relevancia penal, op. cit.*, págs. 230 y 231.

[912] Planteándonos además que, los efectos de la no advertencia de la aparición de indicios al obligado tributario pudieran conllevar no solo la inadmisión de la denuncia, sino la retroacción de actuaciones a un momento inmediatamente anterior a girar la liquidación, con los consecuentes perjuicios que puede traer consigo que hubiera prescrito el derecho de la Administración a liquidar.

Por tanto, será únicamente tras la admisión a trámite de la denuncia o querella cuando, como hemos visto, se remitirá por el Juez penal cuestión prejudicial devolutiva al órgano jurisdiccional contencioso-administrativo, paralizándose en ese instante el cómputo de la prescripción del delito y el proceso penal, que solo podrá reanudarse una vez devuelta la cuestión prejudicial, con la consecuente validación de la liquidación[913].

En ese mismo sentido, y tras ello, *3. Remitida la liquidación a sede penal, no se iniciará el período ejecutivo hasta tanto el Juez de lo contencioso administrativo no resuelva la cuestión prejudicial remitida por el Juez de lo penal y confirme la adecuación a Derecho de la liquidación*[914].

Y no se iniciará el período ejecutivo precisamente porque solo adquirirá firmeza la liquidación una vez que sea resuelta la cuestión prejudicial devolutiva,

[913] De conformidad con lo dispuesto en los artículos 3 y 4 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal comentados anteriormente.

[914] El artículo 254 actual de la Ley General Tributaria dispone lo que sigue: "*Artículo 254. 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.*

En ningún caso los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa, producirán los efectos de extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada a delito ni los previstos en las letras a) y b) del artículo 150.6 de esta Ley en relación con las actuaciones desarrolladas por la Administración Tributaria tendentes a la liquidación de la deuda tributaria.

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."

en la medida en que, dada la inimpugnabilidad de la liquidación resultante del procedimiento inspector en sede administrativa, precisa la liquidación de adquirir firmeza antes de ser ejecutada. Firmeza que adquiere, por el contrario de lo que tiene lugar en el Título VI actual, tras la revisión del acto administrativo por su Juez natural[915].

En la medida en que va a ser su Juez natural el que determine la adecuación a Derecho de la liquidación, sin perjuicio de que pueda impugnarse directamente por el obligado tributario, no es necesario el pronunciamiento del Juez penal acerca de la cuantía de la cuota defraudada, que planteaba la problemática ya denunciada de la falta de competencia del Juez penal para pronunciarse acerca del contenido de la liquidación. En la medida en que, como venimos señalando, el Juez penal solo tiene competencia para conocer de la existencia o no del delito, mientras que el Juez de lo contencioso-administrativo se debe pronunciar acerca de la adecuación a Derecho del acto administrativo de liquidación. En nuestra propuesta de reforma será el Juez de lo contencioso quien determine la validez de la liquidación, adquiriendo esta firmeza y no precisando por tanto de los ajustar la liquidación en atención a los efectos que la resolución judicial produce sobre estas[916].

[915] Juez natural, que no competente, en la medida en que la competencia en el desarrollo del modelo de tramitación de los procedimiento y proceso en supuestos de delito objeto de nuestro estudio se la otorga al Juez penal la propia Ley General Tributaria, tras ser adaptada a la reforma operada en la figura del delito fiscal en 2012.

[916] Efectos de la resolución judicial sobre la liquidación tributaria que se regulan en el artículo 257 de la Ley General Tributaria y que, en su redacción original dispone que "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, practicada por la Administración Tributaria al amparo de lo dispuesto en el párrafo anterior, 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 establecidas al efecto en la normativa tributaria 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.

La terminación de las actuaciones inspectoras seguirá lo dispuesto en la Subsección 3.ª de la Sección 2.ª del Capítulo IV del Título III de esta Ley.

El procedimiento deberá finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones 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. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para la reanudación de las actuaciones.

Se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del

Antes al contrario, los efectos que la resolución de la cuestión prejudicial puedan producir sobre la liquidación resultante podrían conllevar los siguientes efectos. *1. La liquidación dictada por la Administración Tributaria tras la aparición de indicios de la presunta comisión de un delito, una vez remitida a la Jurisdicción penal, será cuestionada en cuanto a su adecuación a Derecho ante el Juez de lo contencioso administrativo, quien resolverá la cuestión prejudicial remitida por el Juez penal.*

2. Resuelta la cuestión prejudicial tendrá los siguientes efectos sobre la liquidación:

a) Si la cuestión prejudicial es resuelta admitiendo la adecuación a Derecho de la liquidación, ésta adquirirá firmeza, siendo notificado al obligado tributario el inicio del período ejecutivo y, devuelta la resolución de la cuestión prejudicial al Juez penal, continuará el proceso a los meros efectos de determinar la existencia o no de delito y su correspondiente pena.

b) En aquellos supuestos en los que el Juez de lo contencioso administrativo ponga de manifiesto errores en todo o en parte de la liquidación, el acto administrativo será anulado y, devuelta la cuestión prejudicial, el Juez penal retrotraerá las actuaciones al momento inmediatamente anterior a dictar la liquidación, sin perjuicio de que la misma pueda volver a dictarse de no haberse incurrido en prescripción.

La terminación de las actuaciones inspectoras seguirá lo dispuesto en la Subsección 3.ª de la Sección 2.ª del Capítulo IV del Título III de esta Ley.

---

artículo 26, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación.

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.

En estos casos se iniciará el cómputo del plazo de prescripción del derecho a determinar la deuda y a imponer la sanción de acuerdo con lo indicado en el artículo 68.7 de esta Ley".

El procedimiento deberá finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones 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. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para la reanudación de las actuaciones.

Se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 26, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación.

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.

En estos casos se iniciará el cómputo del plazo de prescripción del derecho a determinar la deuda y a imponer la sanción de acuerdo con lo indicado en el artículo 68.7 de esta Ley.

c) El pronunciamiento del Juez penal sobre la existencia o no del delito contra la Hacienda Pública no afectará, en ningún caso, a la liquidación ya ejecutada por la Administración Tributaria.

Como podemos observar, en este caso, se han alterado los efectos que preestablecía el legislador que la sentencia resultando del proceso penal podían causar sobre la liquidación vinculada. A cambio, se establecen aquellos efectos que la resolución de la cuestión prejudicial remitida por el Juez penal al de lo contencioso administrativo van a conllevar sobre la liquidación. Con la principal novedad de revestir a dicho acto de la firmeza que precisa.

De forma que, en el supuesto en que el Juez de lo contencioso-administrativo admitiera la validez del acto de liquidación, adquirida por tanto la firmeza[917], la liquidación sería plenamente ejecutable, a todos los efectos y sin necesidad de paralizar el procedimiento en la traba de los bienes ni ser ajustada a posteriores pronunciamientos.

Cabría, en este supuesto, de obtener una sentencia contradictoria en sede penal y en sede contencioso-administrativa, llevar a cabo una reforma de la Ley de Jurisdicción de lo Contencioso-Administrativo, y establecer, en ella, un supuesto de revisión para la sentencia resultante de la cuestión prejudicial que pudiera entrar en contradicción con la sentencia obtenida del proceso penal. Proponemos introducir un precepto similar al supuesto de revisión de la letra e) del apartado 1 del artículo 954 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal[918].

Llegados a este punto, debemos atender al procedimiento de recaudación de la deuda liquidada en supuestos de aparición de indicios de un presunto delito contra la Hacienda Pública. Este procedimiento, actualmente, se encuentra regulado en el artículo 255 de la Ley General Tributaria, pues, además de la particularidad de no iniciarse el período voluntario sino en un momento posterior a dictar la liquidación, dispone este precepto que las liquidaciones

[917] En la medida en que ya no se puede identificar la imposibilidad de adquirir firmeza ante la prohibición de cualquier recurso a la liquidación vinculada para evitar incurrir en pronunciamientos distintos, como manifestaba MARÍA BELÉN LINARES "Liquidación tributaria ante indicios de delito fiscal (artículo 305.5 del código penal)", *op. cit.,* pág. 17.

[918] Que concretamente dispone un supuesto de revisión en sentencias contradictorias, para aquellos casos que la sentencia que resuelve la cuestión prejudicial entre en contradicción con la sentencia que se pronuncia sobre el procedimiento principal, en este caso, que la sentencia de contencioso-administrativo pudiera entrar en contradicción con la sentencia penal, supuesto este poco probable. Estableciendo el precepto reseñado que *"e) Cuando, resuelta una cuestión prejudicial por un tribunal penal, se dicte con posterioridad sentencia firme por el tribunal no penal competente para la resolución de la cuestión que resulte contradictoria con la sentencia penal".*

vinculadas a delito serán ejecutadas de forma paralela al desarrollo del proceso penal[919]. Es entre ambos procedimientos donde se da el paralelismo realmente con el curso del proceso penal.

Sin embargo, a pesar de que se disponga que el desarrollo del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública no paraliza la acción de cobro por parte de la Administración Tributaria, sin embargo, hemos atendido en primer lugar a la posibilidad de adopción de medidas cautelares por el Juez penal que suspendan la ejecución de la liquidación, por un lado. Mientras que, por otro, se ha denunciado que las actuaciones de recaudación en estos casos de paralelismo procedimental no llegan realmente a término en la medida en que se paraliza el procedimiento tras la traba de los bienes, que parece ser más bien el objetivo del legislador, no tanto el cobro de la deuda como garantizar éste.

Además, se ha denunciado reiteradamente a lo largo de nuestro trabajo de investigación, la problemática, no resuelta, que conlleva el que se permita la ejecución de una deuda que no ha adquirido firmeza, debido precisamente a la imposibilidad de plantear los recursos correspondientes frente a la misma, con la

[919] Este sería el supuesto que en la Ley actual queda regulado en el artículo 255 de la Ley General Tributaria, que preceptúa que "*Artículo 255. Recaudación de la deuda liquidada en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública.*

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.

Las actuaciones administrativas dirigidas al cobro a las que se refiere el párrafo anterior se regirán por las normas generales establecidas en el Capítulo V del Título III de esta Ley, salvo las especialidades establecidas en el presente Título.

Una vez que conste admitida la denuncia o querella por delito contra la Hacienda Pública, 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."

presunción de validez de la que se la ha dotado. Concretamente, en aras de salvar ese supuesto de ejecución sin la oportuna revisión de la liquidación previamente, esto es, adquiriendo la firmeza que se precisa en toda ejecución de actos administrativos; unido a la determinación de la cuantía a ejecutar sin necesidad de sobre ésta hacer modificaciones posteriormente en atención a los efectos del resultado del proceso penal, debemos plantear una alternativa al desarrollo del procedimiento de recaudación y el proceso penal.

Como venimos adelantando, será el Juez de lo contencioso-administrativo quien, en la resolución de la cuestión prejudicial, determinará la adecuación a Derecho de la liquidación y, por ende, su firmeza. Siendo desde ese preciso momento plenamente ejecutable la liquidación que se había remitido a sede penal, sin necesidad de ajustar ésta al resultado del proceso penal, que retomará su curso en un desarrollo que transcurrirá paralelamente a la ejecución de la liquidación.

Proceso penal que, como también se ha expuesto, resolverá únicamente la cuestión de la existencia o no de delito, así como de las penas que corresponda imponer a los hechos en caso de revestir dicho carácter. Mientras tanto, la liquidación será ejecutada; ejecución que, ya sí, se verá completada, pues no se ha de esperar al resultado del proceso penal, que en ningún caso alterará el contenido de la deuda que se va ejecutar.

Por otro lado, no por ello de menor importancia, encontramos la cuestión de la figura de la responsabilidad civil, con la problemática, ya del todo resuelta en nuestra propuesta, que toda aquella deuda que no haya sido liquidada[920] mutará en responsabilidad civil derivada del delito. Por tanto, el contenido de lo dispuesto en la Disposición Adicional Décima de la Ley General Tributaria

[920] No debemos perder de vista que en nuestro planteamiento no van a tener cabida los supuestos de remisión del tanto de culpa sin liquidación.

deberá ser suprimido, en la medida en que la deuda que no haya podido liquidarse no podrá, en ningún caso, ser remitida a sede penal y, por tanto, no mutará a una figura de naturaleza distinta, como es la responsabilidad civil derivada del delito[921].

Nos encontramos pues ante una regulación que permite completar el procedimiento de recaudación de la liquidación, ya firme, y que no precisa de ser adaptada tras la obtención de la sentencia condenatoria por el delito contra la Hacienda Pública, que, insistimos, tan solo se va a manifestar en cuanto concierne a la existencia o no del delito.

[921] Disposición adicional décima de la Ley General Tributaria que quedaría totalmente suprimida y la cual dispone, en su redacción actual, el supuesto en que la deuda tributaria no liquidada por prescripción o que, en última instancia, se haya producido uno de los supuestos de remisión del tanto de culpa sin liquidación mutará a la figura de responsabilidad civil derivada del delito. Estableciendo que "*Disposición adicional décima. Exacción de la responsabilidad civil y multa por delito contra la Hacienda Pública.*

1. En los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, 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 esta Ley, incluidos sus intereses de demora, junto a la pena de multa, se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio.

2. Una vez que sea firme la sentencia, el juez o tribunal al que competa la ejecución remitirá testimonio a los órganos de la Administración Tributaria, ordenando que se proceda a su exacción. En la misma forma se procederá cuando el juez o tribunal hubieran acordado la ejecución provisional de una sentencia recurrida.

3. Cuando se hubiera acordado el fraccionamiento de pago de la responsabilidad civil o de la multa conforme al artículo 125 del Código Penal, el juez o tribunal lo comunicará a la Administración Tributaria. En este caso, el procedimiento de apremio se iniciará si se incumplieran los términos del fraccionamiento.

4. La Administración Tributaria informará al juez o tribunal sentenciador, a los efectos del artículo 117.3 de la Constitución Española, de la tramitación y, en su caso, de los incidentes relativos a la ejecución encomendada".

En aras a adaptar la norma al procedimiento que venimos diseñando, también resultan necesarias sendas modificaciones de lo dispuesto en el artículo 255 de la Ley General Tributaria en su redacción transcrita anteriormente. Planteando, por ello, una redacción alternativa, que determinaría "*En los supuestos en que, tras la aparición de indicios de delito contra la Hacienda Pública se haya dictado liquidación, remitida esta a sede penal y resuelta la cuestión prejudicial por el Juez de lo Contencioso Administrativo, se continuará el procedimiento de recaudación de la deuda y la continuación de las actuaciones en sede penal.*

Dictada la liquidación tras la continuación de actuaciones tras la advertencia de la aparición de indicios de delito, se notificará 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.

Las actuaciones dirigidas al cobro de la deuda se regirán por las normas generales establecidas en el Capítulo V del Título III de esta Ley."

De igual modo, quedarán suprimidos en nuestro supuesto los motivos de oposición a la liquidación vinculada que establece el artículo 256 de la Ley General Tributaria, en la medida en que, como ya analizamos, entendemos que no todos ellos son oponibles por las particularidades de la liquidación diseñada *ex novo*, y en la medida en que en nuestro supuesto se podrán oponer cuantas causas de oposición al procedimiento de recaudación ordinario tengan cabida[922].

[922] Por tanto, la redacción del actual artículo 256 de la Ley General Tributaria quedaría suprimida. Estableciendo esta que "*Artículo 256. 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".

A mayor abundamiento, estaremos dando pleno cumplimiento a lo dispuesto en la disposición adicional décima de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa[923], en el sentido en que solo estará conociendo el Juez de lo contencioso administrativo de aquellas cuestiones que le sean directamente remitidas por el Juez de lo penal.

[923] "*Disposición adicional décima. Delitos contra la Hacienda pública.*

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 3.a) de esta Ley, no corresponde al orden jurisdiccional contencioso-administrativo conocer de las pretensiones que se deduzcan respecto de las actuaciones tributarias vinculadas a delitos contra la Hacienda Pública que se dicten al amparo del Título VI de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, salvo lo previsto en los artículos 256 y 258.3 de la misma.

Una vez iniciado el correspondiente proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, tampoco corresponderá al orden jurisdiccional contencioso-administrativo conocer de las pretensiones que se deduzcan respecto de las medidas cautelares adoptadas al amparo del artículo 81 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria."

CONCLUSIONES

1º.- Las marcadas diferencias entre los principios y fines de los procedimientos tributarios y el proceso penal en supuestos de delito contra la Hacienda Pública se vienen poniendo de manifiesto desde los orígenes del tipo delictivo; al igual que diferentes son las finalidades de los procedimientos contencioso-administrativos, en los que se deben enjuiciar las deudas tributarias y los procesos penales.

De este modo, mientras que en el proceso penal se va a conocer de la existencia o no del presunto delito fiscal, debe ser en la jurisdicción de lo Contencioso-Administrativo donde se conozca de la adecuación a Derecho de la deuda tributaria, siendo el Juez de lo contencioso el competente para pronunciarse al respecto del acto administrativo de liquidación. Con la regulación actual se mantiene la problemática que se viene denunciado en todas las versiones del delito desde su origen, en la cual la única jurisdicción que va a conocer del delito va a ser la Jurisdicción penal, quedando la de lo contencioso relegada a un segundo plano. En la medida en que con las novedades introducidas en el Título VI se va a producir el traspaso del tanto de culpa con una liquidación, en la propuesta de reforma que llevamos a cabo será su Juez competente quien conozca de la misma, debiendo conocer el Juez penal tan solo de la existencia o no del delito una vez que el primero haya validado la adecuación a Derecho de la deuda.

2º.- Dadas las distinciones entre procedimiento y proceso, resulta fundamental la determinación del momento en que se ponen de manifiesto los indicios de delito, con el objetivo de evitar, con el posterior traslado del tanto de culpa, que se remita información que ha sido obtenida del contribuyente bajo amenaza de sanción y que pueda resultar autoincriminatoria. De forma que, una vez que se han puesto de manifiesto estos indicios de la presunta comisión de un delito contra la Hacienda Pública, se debería advertir de ello al obligado

tributario cambiando, consecuentemente, el rumbo del procedimiento, que ya no va a ir orientado a la obtención de datos, sino a girar la oportuna liquidación. En la propuesta que hemos planteado se plantea la advertencia al contribuyente del momento claro en que surgen los indicios de delito, con la consecuente posibilidad de que éste pueda oponer sus derechos de defensa desde ese mismo instante.

En ningún caso, el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público, regulado en el artículo 31 de la Constitución Española, puede superponerse a los derechos fundamentales del contribuyente, como los derechos de defensa, derecho a un proceso con todas las garantías, derecho a no autoincriminarse o, en definitiva, los derechos que se desprenden de la tutela judicial efectiva. A mayor abundamiento, como también proponemos, se plantea incluso la posibilidad de anular el procedimiento inspector cuando, apreciada la aparición de indicios, no se advierta de ella al obligado tributario, imposibilitando con ello su actuación con la Administración Tributaria sin autoincriminación. Es más, según pensamos, debería ser en el momento en que se da audiencia al obligado tributario en la admisión a trámite de la denuncia o querella cuando pueda oponer que no se le ha advertido del cambio de rumbo del procedimiento ante la aparición de indicios de delito.

3º.- El procedimiento de inspección tributaria no debe, en ningún caso, quedar relegado a la llevanza de una auténtica instrucción del delito, que debe efectuarse en sede penal. Debe, por tanto, limitarse a desarrollar un verdadero procedimiento de regularización de la deuda tributaria y no efectuar una "fase preprocesal". No se puede exigir al contribuyente que aporte datos bajo amenaza de sanción, es decir, no se debe incurrir en el desarrollo de lo que se ha venido a conocer como "subproceso", iniciado tras la aparición de indicios de delito. Se debe advertir al contribuyente de la aparición de dichos indicios y, será a partir de ese instante, cuando van a ser de aplicación los derechos y garantías del *Ius Puniendi* del Estado. En definitiva, se debe continuar la inspección hasta la

liquidación, siendo de aplicación a partir de ese momento en el procedimiento de regularización tributaria los derechos de defensa típicos del proceso penal. De esta forma, desde nuestra perspectiva, se garantiza aún más el desarrollo del procedimiento, así como se logra resolver la problemática que se viene poniendo de manifiesto en torno al traspaso del tanto de culpa, que ya no va a venir condicionado por la incorporación de todo el material probatorio, recabado en muchos casos bajo amenazas de sanción por no colaborar con la Administración Tributaria.

La relevancia del momento de la aparición de indicios de delito ya no gira entorno a la paralización de actuaciones, sino al necesario cambio de rumbo en el procedimiento. Debería ser en este momento cuando se informe al obligado tributario de sus derechos de defensa a fin de evitar incurrir en autoincriminación, riesgo que aumenta exponencialmente ante la no paralización de actuaciones.

4º.- La no paralización de las actuaciones de inspección ante indicios de delito introducida con el Título VI de la Ley General Tributaria, conlleva la continuación de éstas hasta la liquidación de la deuda, que como novedad se verá segregada en dos cuotas -una vinculada a delito y otra no vinculada-, que comprenderán los elementos dolos y no dolosos. No obstante, en la mayoría de los supuestos será realmente difícil distinguir entre estos elementos, lo que conlleva que, en todos los supuestos que se han puesto de manifiesto desde la reforma, en lo que hemos podido conocer, no se haya procedido en la práctica a segregar las cuotas.

La libertad de elección de los elementos de la deuda que se pueden imputar a la liquidación vinculada o a la no vinculada crea una suerte de "liquidación a la carta" que parece poco respetuosa con el carácter *ex lege* de la deuda tributaria. Por su parte, la liquidación no vinculada sí se incluye en un acta, debiendo indicar en esta elementos que se han incorporado como dolosos

en la liquidación vinculada y aquellos que el contribuyente decida que se pueden imputar a esta liquidación. Según pensamos, la liquidación debe ser, como viene sucendiendo, un único acto administrativo, que contenga la totalidad de los elementos de la deuda y que no segregue los mismos en dos liquidaciones distintas, careciendo de sentido, además, que se permita al contribuyente decidir a qué liquidación quiere imputar una serie de elementos. Y no parece claro que sea adecuada la segregación de cuotas porque no se prevé, al girar una liquidación, que se determine la naturaleza o no de unos elementos que pudieran llegar a ser dolosos. Antes al contrario, desde nuestra óptica, entendemos que dolosos o no serán el conjunto de las actuaciones que han llevado a la comisión del delito.

5º.- La calificación como provisional de la deuda tributaria parece obedecer más a los ajustes que posteriormente se deben realizar sobre la deuda -por el necesario ajuste al contenido de la sentencia penal- que al hecho de que, en puridad, la liquidación vinculada responda solo de parte de los elementos de la deuda -los dolosos-. De lo contrario, en aquellos casos en que no se segregara la deuda, que como hemos denunciado son la mayoría, no cabría hablar de liquidación provisional -en los términos planteados-. Entendemos, por tanto, que esta calificación de provisional a la liquidación vinculada es errónea, en la medida en que, de no segregarse las cuotas, tan solo sería provisional la liquidación vinculada en aquellos supuestos en que no comprendiera la totalidad de los elementos de la deuda.

Se ejecuta, con la liquidación vinculada, una liquidación que es provisional, siendo esta calificación llamativa no porque comprenda una parte de la deuda -los elementos dolosos-, sino porque se permite la ejecución de una deuda que no ha adquirido firmeza, dada su irrecurribilidad- y de la que puede ser necesario un posterior ajuste al resultado de la sentencia penal. Problemática esta que igualmente no surgiría con nuestra propuesta, en la medida en que únicamente se procedería a ejecutar la liquidación una vez que el Juez de lo

contencioso-administrativo se pronunciara sobre su adecuación a Derecho en su resolución de la cuestión prejudicial remitida. Continuando de ese modo el proceso penal de forma paralela a la ejecución de la liquidación analizada por su Juez natural.

6º.- Se ponen de manifiesto diversas peculiaridades en el período voluntario de pago de la liquidación vinculada a delito, pues dicho período solo se va a iniciar tras la admisión a trámite de la denuncia o querella. Parece olvidar el legislador que nos encontramos ante un acto administrativo de liquidación y no ante una figura de naturaleza penal -ni mucho menos ante la exacción de la responsabilidad civil derivada del delito-.

Si bien el período voluntario de pago -con sus peculiaridades- tras su finalización da paso al período ejecutivo, también nos encontramos en este ante la particularidad de que su tramitación se va a continuar hasta el embargo, el cual se verá paralizado hasta que la sentencia penal no adquiera firmeza. Se pone así de manifiesto la verdadera intención del legislador, que no es otra que garantizar el cobro de la deuda, en la medida en que se impide la ejecución del embargo de los bienes hasta el resultado del proceso penal, no dando cumplimiento a la confesa intención del legislador de adelantar la recaudación.

Si seguimos con el planteamiento propuesto en la reforma que concluye nuestro trabajo, podemos analizar cómo el período voluntario de pago dará inicio una vez que se notifique al obligado tributario la deuda, con la particularidad de que no se iniciará, como medida cautelar, el período ejecutivo sino hasta que el Juez de lo contencioso-administrativo no resuelva la cuestión prejudicial relativa a la liquidación y su adecuación a Derecho. Se salvará además la paralización del período ejecutivo en el momento del embargo de los bienes que, como hemos analizado, no se podrán ejecutar hasta que no finalice el proceso penal; en nuestra propuesta, iniciado el procedimiento de recaudación, podrá concluir el mismo, no teniendo que paralizarse al no deber ajustarse al

resultado del proceso penal -que solo se pronunciará sobre la existencia o no del delito, no afectando a la deuda liquidada- y cumpliendo, ahora sí, con el objetivo del legislador de adelantar la recaudación.

7º.- La inimpugnabilidad de la liquidación vinculada es otra de las problemáticas que se han incorporado con el desarrollo del Título VI y que vemos resuelta con nuestra propuesta de reforma al hacer conocedor a su Juez natural del contenido de la liquidación, acerca del cual se debe pronunciar. Se imposibilita con el Título VI y sin justificación alguna, el recurso de un acto administrativo y el conocimiento del mismo por su Juez natural. Se impide así a la Jurisdicción Contencioso-Administrativa el control de la legalidad de sus actos en aras, pretendidamente, a evitar una supuesta "doble verdad".

Esta hipotética "doble verdad", que trata a toda costa de evitar el legislador, no se va a dar en ninguno de los casos en la medida en que, mientras que el Juez de lo Contencioso-Administrativo va a conocer de la deuda tributaria, el Juez de lo penal únicamente tiene competencia para conocer de la existencia o no de la comisión del delito fiscal. Por paradójico que pueda parecer, no se impide el recurso frente a las actuaciones de recaudación, contradiciendo el legislador su propio e infundado temor a la doble verdad. Objetivo este que vemos superado en la medida en que el Juez de lo Contencioso resuelva la cuestión prejudicial con un pronunciamiento expreso que valide el contenido de la liquidación para dar paso a que el Juez penal se pronuncie, sin necesidad de posteriores ajustes a la liquidación ya sí ejecutada con todas las garantías, sobre la existencia o no del delito.

8º.- En la medida en que la Administración Tributaria es parte acusadora en el proceso penal, los inspectores de Hacienda que han llevado a cabo la instrucción del procedimiento inspector no pueden ser peritos en el curso del posterior proceso penal, debiendo ser llamados al proceso para prestar declaración como testigos. Como se ha denunciado a lo largo del presente trabajo,

en el procedimiento de regularización tributaria se lleva a cabo una auténtica pre-instrucción, o fase preprocesal, recabando además todo tipo de datos -sin posibilidad de que el contribuyente pueda oponer sus derechos de defensa-, siendo posteriormente perito del proceso penal aquel inspector que ha instruido el propio procedimiento. No debemos olvidar que las declaraciones periciales, a diferencia de las testificales, tienen el carácter de ser prestadas por un experto independiente, con la importancia que ello conlleva, frente a las declaraciones testificales, que son normalmente de partes que han sido testigos de los hechos, sin necesidad de que sean expuestas por expertos en la materia. La relevancia de estas declaraciones, así como la vinculación con las partes que manifiestan claramente los inspectores de la Administración Tributaria -instructores del procedimiento- deben llevarlos a que sus declaraciones sean incorporadas al proceso penal como testifical-pericial, es decir, que sean una suerte de testigos-peritos, por su innegable especialidad y por su parcialidad.

9º.- La calificada como "tramitación paralela" no se da en sede de regularización, pues el proceso solo podrá comenzar tras la remisión de la liquidación o del tanto de culpa a la finalización del procedimiento. Por el contrario, el paralelismo procedimental se va a llevar a cabo entre el procedimiento de recaudación y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. Será en ambos procedimientos -de inspección y de recaudación- donde se ponga de manifiesto la autotutela declarativa y ejecutiva de la Administración Tributaria, con el dictado y ejecución de la liquidación vinculada sin posibilidad de interponer recurso frente a la misma.

El retraso que se pone de manifiesto en los procesos penales se traslada a la extremada dilación en procesos por delito fiscal al cobro de la deuda, haciendo recaer las consecuencias de dichos retrasos judiciales sobre el obligado tributario. En aras de evitar estos retrasos se impide el recurso a la liquidación vinculada y se hace de ésta un acto administrativo directamente ejecutable admitiendo la

validez de la liquidación vinculada sin posibilidad de recurso en vía administrativa.

10º.- Por su parte, la figura de la regularización, que exime del delito ante "el completo reconocimiento y pago" de la deuda, tan solo obedece a razones de política criminal. Se incurre en un expansionismo del Derecho penal, que pasa a ser colocado al servicio del interés recaudatorio. No existe ningún otro delito en el que, tras su comisión, se revierta el mismo ante la voluntaria reparación del perjuicio causado. Con la regularización se emite al defraudador el mensaje de que, si paga, queda exento de cualquier delito. Se tratará, en definitiva, de enmascarar la utilización del tipo penal a efectos recaudatorios.

A pesar de la posibilidad de incurrir en la imprescriptibilidad de la deuda, debemos atender a la naturaleza jurídica de la regularización tributaria como un elemento negativo del tipo, en la medida en que se va a incurrir en el delito al dejar de ingresar u obtener indebidamente devoluciones y no regularizar. De modo que, la prescripción y la consumación del delito no se pueden hacer depender de la regularización sino que hay que establecer el *dies a quo* del dejar de ingresar.

En cuanto a la figura de la regularización, desde nuestra perspectiva y según planteamos, de darse ésta se podrán aplicar las correspondientes atenuantes de confesión y reparación del daño sobre la pena, pero, en ningún caso, entendemos que la reparación del perjuicio económico causado deba conllevar la exención por completo del injusto, no debiendo, como planteamos, eliminar en ningún caso sus consecuencias. Y ello en la medida en que debemos coincidir en que el injusto se ha cometido.

11º.- Con la introducción en el Título VI de la Ley General Tributaria de la figura del responsable del delito -que permite, tras su inclusión en el proceso, ejecutar la liquidación vinculada a todos los denunciados como presuntos

responsables-, se deja pasar la posibilidad de tipificar esta participación en el ilícito con el objetivo, por el contrario, de favorecer la ejecución de la deuda. La responsabilidad, también en supuestos de delito, se vuelve a configurar como una garantía del crédito tributario en lugar de como una infracción tributaria o como un supuesto de participación necesaria en la comisión de un ilícito. A pesar de ello, la verdadera problemática surge cuando se emplea esta figura desde una faceta sancionadora.

Con la nueva figura de los responsables por su presunta participación en la comisión del delito contra la Hacienda Pública se logra ampliar considerablemente el abanico de garantes de la pretendida ejecución de la deuda tributaria.

12º.- No se da cumplimiento a la normativa penal en la medida en que los responsables por su participación en el delito no van a responder proporcionalmente a su participación activa en el mismo sino que se establece una solidaridad de la deuda por la cual a cada sujeto responsable, puede ejecutarse la totalidad de la deuda. Lejos de servirse de la figura del responsable como otro medio de garantía del cobro de la deuda se debería tipificar la participación en el ilícito del presunto responsable, estableciendo de este modo una sanción correspondiente a su participación activa en el ilícito.

13º.- La necesidad de que para la ejecución de la liquidación vinculada se deba admitir a trámite la denuncia o querella remitida a modo de tanto de culpa no comporta una doble garantía (la inclusión de la liquidación como vinculada ante indicios y la admisión de la denuncia) en la medida en que, realmente, la verdadera instrucción del proceso se ha llevado a cabo en sede de la inspección tributaria.

Del mismo modo que, continuando en términos de seguridad jurídica, la condición de ejecutoriedad vinculada a la admisión a trámite de la denuncia o

querella no hace de la liquidación vinculada un acto administrativo más respetuoso con el principio de presunción de inocencia. Parece más adecuado un sistema en el que cada Juez se pronuncie sobre aquello para lo que sea competente, o al menos más garantista con los derechos del contribuyente.

14º.- Uno de los objetivos confesos del legislador en la reforma operada en el 2015 en la Ley General Tributaria que introduce el Título VI es evitar la mutación del título. La mutación de la deuda en una figura de naturaleza distinta, como es la responsabilidad civil derivada del delito se daba por la paralización de actuaciones en el anterior sistema. Dicha mutación del título se trata de evitar con la reforma en la mediad en que, habiendo acto administrativo de liquidación -la liquidación vinculada- ya no tiene que cuantificar el perjuicio económico causado a la Hacienda Pública el Juez de lo penal. Objetivo este que, si bien parece logrado con la determinación de la liquidación vinculada, sin embargo, se ha detectado el incumplimiento de este fin en la medida en que entendemos que no se evita la mutación de la deuda en responsabilidad civil derivada del delito en cuanto a los supuestos de remisión del tanto de culpa sin liquidación regulados en el artículo 251 de la Ley General Tributaria; en esos casos vuelve a ser el Juez de lo penal quien deberá cuantificar la deuda, no pudiendo hacerlo como una liquidación en la medida en que no dispone de facultades para ello, sino que deberá cuantificar el perjuicio económico causado a través de la responsabilidad civil *ex delito.*

Con la propuesta *de lege ferenda* planteada, se cumple en todo momento el objetivo de evitar la mutación del título en la medida en que el Juez penal se va a pronunciar únicamente acerca de la existencia o no del delito y nunca en lo relativo a la deuda y su cuantificación.

15º.- Una vez que la liquidación vinculada sea confirmada mediante sentencia, se procederá por el Juez penal a recabar la ayuda de la Administración Tributaria para su exacción. Por tanto, nos encontramos ante un acto

administrativo, del que conoce un Juez penal y que ejecuta un órgano de la Administración Tributaria, que además es el denunciante y perjudicado, con la particularidad, sin embargo, que de los incidentes de ejecución que se puedan plantear va a conocer el Juez de lo penal, en la medida en que de las cuestiones que surjan en la exacción de la deuda conocerá este órgano judicial, planteando los ya habituales problemas de imposibilidad de acudir a su Juez natural. Problemas estos que no se darían de conocer cada órgano jurisdiccional de aquello para lo que es competente.

16º.- Los únicos motivos que cabe oponer a la liquidación vinculada son los motivos de oposición a la providencia de apremio y a la diligencia de embargo. Sin embargo, del estudio de cada uno de estos motivos de oposición hemos atendido a que realmente no todos esos supuestos tasados son motivos que puedan oponerse frente a la liquidación vinculada en la medida en que para muchos de ellos ni tan siquiera puede darse la situación oponible en ella.

Por otra parte, de ajustar la liquidación vinculada al resultado del proceso penal, debe ejecutarse como una liquidación normal, no obstante, se establecen los incidentes de ejecución previstos en el artículo 999 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal que harán del Juez penal conocedor de éstos, impidiendo de nuevo el recurso de un acto administrativo de liquidación a su Juez natural.

17º.- Por lo que respecta a las medidas cautelares que pueden imponerse frente a la ejecución de la deuda, encontramos la particularidad de que será el Juez de lo penal quien va a adoptar las medidas cautelares a imponer sobre el acto administrativo de liquidación. Continúa revistiéndose el Juez de lo penal de facultades que no le son propias. No obstante, por otro lado, se podrán imponer por la Administración Tributaria, medidas cautelares, dándose la peculiaridad de que las adopta el perjudicado y denunciante en el delito.

18º.- En aquellos supuestos en que la sentencia penal confirme el contenido de la liquidación vinculada, no existirá responsabilidad civil derivada del delito en la medida en que no se producirá la mutación del título al haber sido cuantificado el perjuicio económico causado por medio de la liquidación vinculada.

Materialmente resultarían coincidentes la liquidación vinculada y la responsabilidad civil derivada del delito; sin embargo, procedimental y formalmente son figuras totalmente distintas. Lo que se ejecuta, parece claro, es una deuda tributaria, y no la responsabilidad civil que deriva de la comisión del delito.

19º.- La liquidación vinculada tornará en una liquidación al uso en los supuestos en los que se inadmita la denuncia o querella por no entenderse los hechos delictivos, procediéndose a su ejecución por la vía ordinaria. Debiéndose, por el contrario girar una nueva liquidación en los casos en que se inadmita la denuncia o querella por inexactitudes de la obligación tributaria, lo que retrotraerá las actuaciones girándose una nueva liquidación.

20º.- Resultan numerosos los inconvenientes que, desde la entrada en vigor del Título VI de la Ley General Tributaria se han venido poniendo de manifiesto en la tramitación de los procedimientos de inspección y recaudación tributaria y del proceso penal en supuestos de delito contra la Hacienda Pública. Realmente, muchos de ellos no sorprenden por novedosos, pues la reforma, lejos de solucionar los problemas pendientes que se vienen observando desde los inicios de la figura del delito fiscal, pone de manifiesto nuevos. El estudio que se ha realizado en cuanto a los obstáculos planteados, ya no solo en sede de regularización en numerosas ocasionas denunciados, sino también aquellos que hemos detectado en la tramitación paralela del procedimiento de recaudación y el proceso penal, nos ha llevado a abordar el planteamiento de una propuesta, de *lege ferenda,* que si bien no soluciona todos los asuntos pendientes de resolver en

la tramitación de los procedimientos de regularización y recaudación y el proceso penal, sí encuentra resolución a buena parte de los mismos o, al menos, trata de ser más respetuosa con los principios que rigen nuestro ordenamiento jurídico, la distribución de competencias entre distintos órdenes jurisdiccionales y los derechos del contribuyente. En definitiva, lejos de lograr dar solución a todos los problemas que se plantean en el enjuiciamiento y ejecución de deudas vinculadas a delitos contra la Hacienda Pública, se ha tratado de salvaguardar las problemáticas relaciones entre Administración y administrado, no pudiendo olvidarse que no pueden anteponerse los deberes de todo ciudadano de contribuir al sostenimiento del Gasto Público a la garantía de los derechos del contribuyente.

Si bien durante el desarrollo de las presentes conclusiones que dan fin a este trabajo de investigación se han puesto de manifiesto los principales problemas que se han venido denunciando, se han tratado de identificar y de ofrecer las posibles soluciones que se plantean a los mismos, las cuales, si bien encuentran su desarrollo y una mejor explicación a lo largo de la propuesta de reforma que se recoge en el Capítulo V^{o}, no se han traído *in extenso* a esta parte del trabajo a fin de evitar reiteraciones innecesarias. Únicamente frente a las principales conclusiones que se extraen se han tratado de aportar algunas soluciones de las propuestas en nuestro proyecto de *lege ferenda*.

Por último, este trabajo de investigación nos ha llevado a desembocar en la innegable evidencia de que es posible continuar el desarrollo de la figura del delito contra la Hacienda Pública, efectuando cuantas modificaciones sean necesarias en el tipo en un intento de garantizar los derechos y garantías del contribuyente en el marco de este tipo de procesos, pues han sido múltiples las reformas que sobre el tipo se han realizado, debiendo acometerse cuantas sean necesarias para lograr evitar anteponer el objetivo de la recaudación quebrantando con este los principios y derechos fundamentales del ordenamiento jurídico. Y es que, debemos concluir señalando que, como ya se ha

denunciado en otras ocasiones, la mejor forma de atentar contra la recaudación es colocarla como objetivo principal de toda reforma, no pudiendo olvidarse que la recaudación no debe ser siempre la coartada porque tampoco es siempre la solución.

BIBLIOGRAFÍA CITADA

ABELLEIRA RODRÍGUEZ, M., "Sobre la responsabilidad tributaria subsidiaria de los administradores del art. 43.1.a) LGT, la necesaria individualización y expresión de las conductas del administrador. Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sala de lo Contencioso-administrativo, de 13 y 23 de enero de 2023 (recursos 1888/2021, 1729/2021, 1786/2021, 1887/2021 y 1723/2021)", en *Revista Carta Tributaria. Revista de opinión,* número 100, 2023.

ALONSO GALLO, J., "El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012", en *Revista Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, núm. 34, 2013.

ALONSO MURILLO, F., "El derecho a una doble revisión jurisdiccional de las sanciones administrativas impuestas por la comisión de una infracción administrativa tributaria penal y grave: Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 30 de junio de 2020, Saquetti Iglesias c. España" En *Revista Técnica Tributaria*, núm. 133, 2021.

ALONSO TEJUCA, J.L., "Naturaleza de la cuota defraudada en el delito fiscal". En Jornada de especialistas en delincuencia económica de 3 de marzo de 2017.

ÁLVAREZ ECHAGÜE, J.M., "El derecho a la no autoincriminación y su aplicación en el ámbito del Derecho Sancionador Tributario (La posibilidad de utilizar pruebas obtenidas en un proceso de verificación como fundamento de sanciones penales)", en *Revista Crónica Tributaria,* núm. 118, 2006.

ANEIROS PEREIRA, J.,

- *"El derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable a la luz de la Jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos"* en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 17, 2002.
- "Principales implicaciones de la reforma del CP para el ámbito tributario", en *Revista Técnica Tributaria* número 93, 2011.

AYATS VERGÉS, M., y DE JUAN CASADEVALL, J., *Informe sobre las novedades introducidas en la nueva regulación del delito fiscal: algunas propuestas de mejora*, Ed. Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2013.

BAÑERES DE FRUTOS, M., "La naturaleza de la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública a la luz de la reforma operada por la Ley 34/2015", en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 11, junio 2022.

BLÁZQUEZ LIDOY, A.,
- "Regularización del delito fiscal: ¿Es necesario el pago?", en *Revista Contabilidad y Tributación,* núm. 343, 2011.
- "Procedimiento de inspección cuando la Administración aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública", en AAVV, *Estudios sobre la Reforma de la Ley General Tributaria*, Coord. Merino Jara, I., Ed. Huygens, Barcelona, 2016.

BÉJAR SÁNCHEZ, A.,
- "El afán recaudatorio de la Administración Tributaria llega a los delitos fiscales", en *Revista del Ilustre Colegio de Abogados de Granada*, 2019.
- "El supuesto de responsabilidad tributaria en los delitos contra la Hacienda Pública" en *Revista Quincena Fiscal,* número 11, 2023.

BERNING-PRIETO, A. D., "Validez e invalidez de los actos administrativos en soporte electrónico" en *Revista de administración pública*, número 14, 2021.

BERTRÁN GIRÓN, F.
- "El proyecto de ley de reforma del art. 305 del Código Penal: principales novedades", en *Revista Carta Tributaria Monografías,* 2012.
- "Actuaciones Post-Ejecutivas En Los Delitos Contra La Hacienda Pública y Contra La Seguridad Social: La Regularización" Tesis doctoral, Universidad de Almería, 2019.

BERTRÁN GIRÓN, M., *La liquidación tributaria,* Ed. Instituto Andaluz de Administración Pública, 2009.

BONMATÍ MARTÍNEZ, J., CAMPANON GALIANA, L., "Antes de dictar la providencia de apremio, se debe resolver el recurso de reposición", en *Revista Con4bl3,* número 75, 2022.

BUSTOS RÍO, M., "El desistimiento de la tentativa como forma de comportamiento post-delictivo: Naturaleza y fundamento", en *Revista de Ciencia Penal y Criminología*, 2017.

CAAMAÑO ANIDO, M. A. y otros *Derecho y práctica tributaria*, Ed. Tirant Tributario, 2016.

CAAMAÑO ANIDO, M. A.; ALONSO GONZÁLEZ, L.; GARCÍA NOVOA, C.; MAGRANER MORENO, F.; MERINO JARA, I. y SÁNCHEZ PEDROCHE, A., *Derecho y práctica tributaria*, Ed. Tirant Tributario, 2016.

CABEZUELA SANCHO, D., "Delito fiscal, blanqueo e imprescriptibilidad de deudas tributarias", en El Notario del Siglo XXI, núm. 47, 2013.

CALAMENDRI, P., *Introducción al estudio sistemático de las providencias cautelares,* Buenos Aires, Argentina, 1945.

CALVO VERGEZ, J.

- "Notas esquemáticas de las principales novedades introducidas por la ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal", en *Revista Nueva Fiscalidad*, 2007.
- "La aplicación del régimen de estimación indirecta con motivo de la existencia de anomalías contables", en *Revista Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad,* número 2, 2010.
- "El nuevo delito fiscal tras la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre", en *Revista Quincena Fiscal*, número 3, 2013.
- "El delito contra la hacienda pública en la reforma de la LGT", en *Revista Quincena Fiscal,* núm. 11, 2016.
- "Acerca de la posibilidad de girar liquidación tributaria habiéndose dictado sentencia penal absolutoria", en *Revista Contabilidad y Tributación,* número 420, 2018.

CAMPANON GALIANA, L., "Sobre la imposibilidad de dictar providencia de apremio estando pendiente de resolución el recurso o reclamación: Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 2020, número 586/2020, (rec. 5751/2017)", en *Revista Carta tributaria*. Revista de opinión, número 67, 2020.

CANO CAMPOS, T., "La presunción de validez de los actos administrativos" en *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica: Nueva Época,* número 14, 2020.

CARCELLER GARRIDO, J.C., "La continuidad delictiva en el delito fiscal (II)", en *Revista Tribuna Fiscal* núm. 261, 2012.

CARRERAS MANERO, O., "La cláusula de regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal en el delito contra la Hacienda Pública", en *Revista Española de Derecho Financiero y Tributario*, núm. 155, 2012.

CARRETERO SÁNCHEZ, A., "La nueva reforma de los delitos contra la Hacienda Pública: un paso firme contra el fraude fiscal", en diario la Ley núm. 8027, 2013.

CASANA MERINO, F., "Los supuestos especiales de responsabilidad tributaria en los casos de delito contra la Hacienda Pública", en *Revista Quincena Fiscal*, núm 7, 2020.

CASAS AGUDO, D.
- "Acerca del derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario" en *Estudios sobre el control del fraude fiscal y prevención del blanqueo de capitales*, ALMAGRO MARTÍN (Dir.), Ed. Aranzadi, 2016.
- "A vueltas con el derecho a no autoinculparse y su dialéctica con los deberes de colaboración tributaria", en *Revista Quincena Fiscal* núm. 10, 2017.

CAYÓN GALIARDO, A.,
- "La ejecutividad de las sanciones tributarias", en *Revista Técnica Tributaria*, número 94, 2011.
- "La lucha contra el fraude en la Ley 7/2012. El reforzamiento de las facultades en la recaudación", en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 99, 2012.
- "La vertiente procesal del principio ne bis in idem: la posibilidad de dictar un segundo acuerdo sancionador cuando el primero ha sido anulado", en *Revista Crónica Tributaria,* número 112, 2016, pág. 5.

CERES MONTÉS, J. F., "Las cuestiones prejudiciales en la LECiv", en *Revista Actualidad Jurídica Aranzadi,* número 572, 2003.

CISNEROS GONZÁLEZ, J.M.
- "¿Requiere el delito fiscal un ánimo especial?: estudio acerca de los posibles elementos subjetivos del artículo 305 del Código Penal y de su deducción en el proceso penal", en *La ley penal: Revista de Derecho penal, procesal y penitenciario,* núm. 127, 2017.
- "El delito fiscal, análisis del tipo" Tesis doctoral, Universidad de Granada, 2021.

CHICO DE LA CÁMARA, P., *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código Penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas de lege ferenda*, Ed. Aranzadi, 2012..

CHOCLÁN MONTALVO, J.A.,

- "Incidencia de la nueva Ley General Tributaria en el delito fiscal. Una necesaria revisión de la jurisprudencia del Tribunal Supremo", en *Revista Diario la Ley*, núm. 5928, 2004.
- *"Procedimiento penal por delito fiscal",* en *Revista La Ley*, núm. 7747, 2016.
- *La aplicación práctica del delito fiscal: Cuestiones y Soluciones,* 2ª Edición, Bosh, 2016.

CORCUERA TORRES, A., *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria,* Ed. Marcial Pons, 1998.

CORDERO GONZÁLEZ, E.M.,

- "Las medidas cautelares tributarias", en MERINO JARA, I., MANZANO SILVA, M.E., y AGUAS ALCALDE, E., *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos. Cuestiones comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios,* Ed. Bosh, 2014.
- "El delito fiscal en el ordenamiento alemán", en *Revista Crónica Tributaria,* número 123, 2007.

DE JUAN CASADEVALL, J., "Actuaciones y procedimientos tributarios en supuestos de delito contra la Hacienda Pública: crónica de una reforma anunciada", en *Revista Carta Tributaria,* núm. 5, 2015.

DELGADO SANCHO, C.D.

- "La fase preprocesal en el delito fiscal", en *Revista Carta Tributaria* núm. 44, 2018.
- "La participación del extraneus en el delito fiscal", en *Revista Crónica Tributaria*, núm. 169, 2018.
- "La nueva configuración del delito fiscal tras la aprobación de la Ley 34/2015: la autoincriminación del sujeto inspeccionado", en *Revista Nueva Fiscalidad*, núm. 1, 2019.

DÍEZ LIRIO, L.C., "La naturaleza jurídica de la regularización tributaria tras la entrada en vigor de la LO 7/2012", en *Revista De Jurisprudencia*, núm. 2, 2013.

DOLZ LAGO, J.M., "Caso Fabra. Delito Fiscal: imparcialidad de los peritos auxiliares del Ministerio Fiscal en la investigación procesal", en *Revista Diario la Ley* 1 de octubre de 2014.

EGOCHEAGA CABELLO, J.E., *Nueva doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo y del TC en materia de prueba en el proceso penal,* Ed. Centro de estudios jurídicos, 2009.

ESPEJO POYATO, I., "Procedimiento tributario y delito fiscal en la prevista reforma de la LGT", en *Revista Contabilidad y Tributación*, núm. 388, 2015.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E., "La actuación de la Agencia Tributaria en el delito fiscal", en *Estudios penales y criminológicos en Homenaje al Prof. Dr. Lorenzo Morillas Cueva*, Ed. Dykinson, 2018.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E., LÓPEZ MARTÍNEZ, J., DAMAS SERRANO, A. y PÉREZ LARA, J.M., *Manual Práctico de Derecho Tributario. Parte General*, Ed. Tirant Tributario, 6ª Edición 2020.

FALCÓN Y TELLA, R., "*La regularización del quinto año",* en *Revista Quincena Fiscal,* número 4, 2012.

FERNÁNDEZ BERMEJO, D., "Aspectos conflictivos de la liquidación tributaria vinculada al delito fiscal", en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 1, 2019.

FERRÉ OLIVÉ, J.C.,

- "Una nueva trilogía en derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales", en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 372, 2014.
- *Tratado de delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social,* Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2018.
- "Naturaleza jurídica y extensión del régimen de cuantías en Derecho penal tributario". En la obra SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., y DEMETRIO CRESPO, E., *El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios,* Ed. Atelier Libros jurídicos, 2019.

GARCÍA CALVENTE, Y., y RUIZ GARIJO, M., "Actuaciones societarias artificiosas para eludir los deberes fiscales: el loable criterio del Tribunal Supremo sobre los negocios jurídicos simulados y la prescripción del delito fiscal (comentario a la STS de 28 de noviembre de 2003), en *Revista Nueva Fiscalidad,* número 7, 2004.

GARCÍA DÍEZ, C., "Algunas dudas sobre la constitucionalidad del vigente modelo del «tanto de culpa» en los supuestos de delitos contra la Hacienda Pública", en *Revista Quincena Fiscal,* número 21, 2022.

GARCÍA MARTÍNEZ, A., "Los motivos de oposición a la providencia de apremio" en *Revista de Contabilidad y Tributación*, número 421, 2018.

GARCÍA MORENO, V., "Reseña de las modificaciones normativas en los Reglamentos de los procedimientos tributarios", en *Revista Carta Tributaria. Revista de opinión*, núm. 35, 2018.

GARCÍA NOVOA, C.,

- "El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos, algunos aspectos destacables", en *Revista Técnica Tributaria*, número 124, 2019.
- Simulación y delito contra la Hacienda Pública (a propósito de la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid en el caso Xabi Alonso)", en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 444, 2020.

GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M. J.,

- "Aproximación a la interpretación de los convenios de doble imposición suscritos por España", en *Revista Forum Fiscal,* número 219, 2016.
- "El recurso de casación en materia tributaria" en *Revista Nueva Fiscalidad,* número 2, 2018.
- "Contribuyente VS Administración Tributaria ¿Nos rendimos ante el algoritmo?" en la obra colectiva NAVARRO FAURE, A., y GIL GARCÍA, E., *Retos del Derecho Financiero y Tributario ante los desafíos de la economía digital y la inteligencia artificial*, Ed. Tirant lo Blanch, 2021.

GÓMEZ REQUENA, J.A., "Responsabilidad tributaria y liquidación vinculada a indicios de delito fiscal", en *Revista Forum Fiscal*, núm. 279, 2021.

GÓMEZ TABOADA, J., "Las providencias de apremio, contra las cuerdas", en *Revista el Notario del Siglo XXI: revista del Colegio Notarial de Madrid,* número 93, 2020.

GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.L.

- "Los efectos de la apreciación de indicios de delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios", en *Revista Crónica Tributaria,* núm. 168, 2018.
- "La competencia para la liquidación de la cuota tributaria en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública ¿Jurisdicción Penal o Administración Tributaria?", en *Revista Crónica Tributaria,* número 167, 2018.

HERNÁNDEZ VERGARA, A., y HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M., "Iniciación del procedimiento de apremio", en la obra *Grandes Tratados. Comentarios a la Ley General Tributaria,* Ed. Aranzadi, 2008, BIB 943, 2008.

HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS J.M "Prejudicialidad penal y Delito fiscal", en *Revista Diario La Ley*, núm. 7741, 2011.

HORTAL IBARRA, J.C., "La naturaleza jurídica de la responsabilidad civil ex delicto: o cómo resolver la cuadratura del círculo", en *Indret: Revista para el análisis del Derecho*, número 4, 2014.

IGLESIAS CAPELLAS, J.

- "La deuda tributaria y la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública en el Derecho proyectado", en *Revista La Ley*, núm. 13774, 2009.
- "La ejecución administrativa de los delitos contra la Hacienda Pública", en *Revista Contabilidad y Tributación,* núm. 326, 2010.
- "La recaudación de la responsabilidad civil derivada del delito de defraudación tributaria", en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 338, 2011.
- "La regularización de la defraudación tributaria constitutiva de delito contra la Hacienda Pública", en *Revista Contabilidad y Tributación*, núm. 341-342, 2011.
- *Efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios de liquidación y recaudación*, Tesis Doctoral, Universidad Autónoma de Barcelona, 2013.

- "Efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública sobre el procedimiento de inspección tributaria", en *Revista Contabilidad y Tributación,* núm. 359, 2013.
- "La denuncia administrativa de la defraudación tributaria constitutiva de delito contra la Hacienda Pública", en *Revista Contabilidad y Tributación*, núm. 367, 2013.
- "La prejudicialidad tributaria en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública", en *Revista Impuestos*, *revista de doctrina, legislación y jurisprudencia,* núm. 3, 2013.
- "La litispendencia del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública", en *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 422, 2018.
- "La cosa juzgada fiscal en las sentencias condenatorias por delito contra la Hacienda Pública", en *Revista Técnica Tributaria*, número 127, 2019.

LAGO MONTERO, J.M., "El poder/deber de practicar liquidaciones definitivas" en *Revista Nueva Fiscalidad*, núm. 1, 2019.

LINARES, M.B.,
- "Liquidación tributaria ante incidios de delito fiscal (artículo 305.5 del código penal)", en *Revista General de Derecho Penal,* núm. 27, 2017, pág. 17.
- *El delito de defraudación tributaria*., Ed. J.M. Bosh Editor, 2020.

LITAGO LLEDÓ, R.
- "Un nuevo modelo de relaciones entre los procedimientos tributarios y el proceso penal por delito fiscal", en *Revista Crónica Tributaria*, número 165, 2017.
- "Seguridad jurídica y delito contra la hacienda pública" en MARTÍN LÓPEZ, J., y PÉREZ BERNABEU (Directores) en la obra colectiva *Seguridad jurídica y derecho tributario: presente y futuro,* Ed. Aranzadi, 2019.
- "La aplicación en materia tributaria de la regla de exclusión de pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales y su incidencia en el principio de igualdad", en *Revista Técnica Tributaria,* número 129, 2020.

LÓPEZ DÍAZ, A., "Procedimientos tributarios y delito fiscal en el Proyecto de Reforma de la LGT", en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 167, 2015.

LÓPEZ LÓPEZ, A.M., "Acción penal y recaudatoria en el nuevo Título VI Ley General Tributaria", en *Revista Diario la Ley,* núm. 8939, 2017.

LÓPEZ MARTÍNEZ, J.

- "El intercambio de datos entre el procedimiento de regularización y el sancionador tributario" en *Revista Tributos Locales*, número 12, 2001.
- "Responsables y sucesores en las sanciones tributarias", en *Tratado sobre la Ley General Tributaria*- Tomo IIº-. (Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo, Aranzadi. Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2010.
- "Problemas pendientes en las relaciones entre la regularización tributaria y el proceso penal a la luz de la reforma de la Ley General Tributaria", en Revista Quincena Fiscal, núm. 4, 2016.
- "Naturaleza y alcance del procedimiento de inspección tributaria y sus repercusiones con el delito y el proceso penal", en *Estudios sobre el control del fraude fiscal y prevención del blanqueo de capitales*, Carmen Almagro Martín (dir.), Ed. Aranzadi, 2016.
- "Procedimiento inspector y proceso penal. Problemas no resueltos en la doble instrucción de delitos contra la Hacienda Pública en el reino de España", en *Revista Chilena de derecho y ciencia política*, 2016.
- "Las relaciones entre el Derecho Penal y el Derecho Tributario: de la dependencia al abuso", en "Estudios penales y criminológicos en homenaje a al Prof. Dr. Dr. H. C. Mult. Lorenzo Morillas Cueva", págs. 2165 a 2190, 2019.

LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y **PÉREZ LARA, J.M.,** "Breves apuntes sobre distintos supuestos de interrupción injustificada de actuaciones inspectoras" en *Revista Aranzadi Jurisprudencia tributaria,* número 3, 2003.

LUQUE MATEO, M.A., *Las medidas cautelares tributarias*, Ed. Atelier, Barcelona, 2009.

MACARRO OSUNA, J.M., "La acumulación de sanciones administrativa y penal en el ordenamiento tributario italiano y el principio del ne bis in idem" en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 185, 2020.

MAGRANER MORENO, F.J. y MARTÍN LÓPEZ, J., "La suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias en la vía contencioso-administrativa… o la suspensión de las garantías del contribuyente", en *Revista Tribuna Fiscal,* número 172, 2005.

MARÍN-BARNUEVO FABO, D., "Presunciones legales, disposiciones supletorias y verdades interinas: la presunción de validez de los actos administrativos", en la obra colectiva *Estudios de Derecho público en homenaje a*

Luciano Parejo Alfonso, AGUDO GONZÁLEZ, J., (coord.), ed. Tirant lo Blanch, 2018.

MARTÍ ANGULO, J.L.

- "El procedimiento Tributario por delito fiscal", pág. 793. En AAVV *Estudios sobre el control del fraude fiscal y prevención del blanqueo de capitales*, Carmen Almagro Martín (dir.), Ed. Aranzadi , 2016.
- "La conexión entre el procedimiento tributario y el proceso penal. Las actuaciones de la Administración tributaria ante el delito contra la Hacienda Pública", Tesis doctoral, inédita, leída en la Universidad de Granda, 2017.

MARTÍN CANO, R.A., "Motivos de oposición a la providencia de apremio" en *Revista Nueva Fiscalidad,* mayo, 2007.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J., y RODRÍGUEZ MARQUÉZ, J., "Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública", en *El compliance tributario en el proceso penal,* Dir. Santana Lorenzo, M., 2020.

MARTÍN QUERALT, J.,

- "Derecho comunitario y derecho sancionador tributario: historia de una diversidad", en VI Congreso de Derecho Financiero y Tributario de AEDAF, ponencia de Juan Martín Queralt, Valencia, 2010.
- "A vueltas con el anteproyecto de reforma de la LGT", en *Revista Tribuna Fiscal*, núm. 274, 2014.
- "Una mirada a la irrecurribilidad en vía administrativa de la liquidación vinculada a delito", en *Revista Carta Tributaria. Revista de Opinión,* número 11, 2016.
- *Curso de Derecho Financiero y Tributario. Parte General,* Ed. Tecnos, 2018.
- "¿Es necesaria la reconstrucción judicial del principio non bis in ídem?", en *Revista Carta Tributaria*, núm. 60, 2020.
- "El Juez Penal debe pronunciarse de manera inmediata sobre las medidas cautelares adoptadas por la AEAT una vez incoado el proceso por delito fiscal", en *Revista Carta Tributaria*, revista de opinión, número 69, 2020.

MARTÍN LÓPEZ, J.,

- "La sedicente caducidad del procedimiento sancionador tributario", en *Revista Civitas. Revista española de Derecho Financiero y Tributario,* número 145, 2010.

- "La "irrecurribilidad" ante la jurisdicción contencioso-administrativa de las liquidaciones vinculadas al delito de defraudación tributaria y el derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley", en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 10, 2018.

MARTÍN LÓPEZ, J., y PÉREZ BERNABEU, B., (Directores) en la obra colectiva *Seguridad jurídica y derecho tributario: presente y futuro,* Ed. Aranzadi, 2019.

MARTÍNEZ CARRASCO PIGNATELLI, J.M., *El Reglamento de recaudación en la nueva LGT,* Ed. Marcial Pons, 2007.

MARTÍNEZ LAFUENTE, A,.
- *Precisiones jurisprudenciales sobre el delito contra la Hacienda Pública,* Ed. Civitas, 2019.
- "La responsabilidad tributaria. Últimas precisiones jurisprudenciales", en *Revista Carta Tributaria. Revista de Opinión,* número 100, 2023.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., "Los procedimientos tributarios y el delito fiscal en la Ley General Tributaria. Un análisis en el marco de los principios fundamentales del ordenamiento tributario", en *Revista Quincena Fiscal,* núm. 6/2016.

MELCHIONDA, A., "La regulación de los delitos fiscales en el sistema jurídico italiano". En la obra *Temas actuales sobre fraude fiscal y cuestiones conexas,* CELORIO VELA, J.A., (dir.).

MENÉNDEZ MORENO, A.
- "La modificación parcial de la ley general tributaria", en *Revista Quincena Fiscal,* núm. 14, 2014.
- Prólogo a la obra de ANÍBARRO PÉREZ, S., *Los procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública*, Ed. Tirant lo Blanch, 2017.
- "El Título VI de la Ley General Tributaria: un fallido «paso a dos»", en *Revista Quincena Fiscal* num.10, 2017.

MERINO JARA, I., y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., "Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho Penal", en *Revista Diario La Ley* núm. 8072, 2013.

MIG PUIG, S., *Derecho Penal Parte General,* 8ª edición, Barcelona, Reppertor, 2010.

MONTERO DOMÍNGUEZ, A.,
- "La proyectada reforma de la regulación del delito contra la HP", en *Revista La Ley*, núm. 17035, 2012.
- *La reforma de la Ley General Tributaria*, Ed. Tirant Tributario, 2015.

MORCILLO MORENO, J., *Teoría y práctica de las cuestiones prejudiciales en el ámbito del Derecho administrativo: las posibles contradicciones entre resoluciones de distintos órganos jurisdiccionales,* Ed. La Ley, Madrid, 2007.

MORENO CATENA, V., "La dudosa constitucionalidad de las medidas cuatelares ordenadas por la Agencia Tributaria durante el proceso penal", en *Revista la Ley* núm. 3837, 2014.

MORENO CORTE, M.,
- "El aseguramiento cautelar de la pena de multa en el delito fiscal", en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 465, 2021.
- La posición jurídica de la Administración y del obligado tributario ante el descubrimiento de hechos fiscales con relevancia penal, Ed. Aranzadi, 2022.
- "El descubrimiento de <<indicios>> de delito en las actuaciones inspectoras: la experiencia comparada", en *Revista Crónica Tributaria*, número 188, 2023.

MUÑOZ CONDE, F. *Derecho Penal, Parte General,* 6ª Edición, Valencia, Tirant lo Blanch, 2015.

MUÑOZ MERINO, A., *Delito de contrabando*, Pamplona, 1992.

PALAO TABOADA, C.
- "El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario: una revisión", en *Revista Española de Derecho Financiero y Tributario*, núm. 159, 2013.
- "Los procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la hacienda pública en el proyecto de ley de modificación de la LGT", en *Revista española de derecho Financiero* núm. 167, 2015.
- "Derecho administrativo (tributario) y Derecho penal en materia de regularización voluntaria en caso de delito fiscal. (A propósito de la Orden

HAC/530/2020 de 3 de junio)", en *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 453, 2020.

PÉREZ LARA, J.M.,
- ""Non bis in idem" y los requerimientos de la inspección", en *Revista Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera,* número 38, 1993.
- "Cuestiones sobre la delimitación de los intereses de demora y los recargos por declaración extemporánea: períodos de pago de los tributos (reiteración de peticiones y suspensión de la ejecución): Plazos de prescripción Covid" en la obra colectiva PÉREZ LARA, J.M. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J., (coord.) *Prevención y lucha contra el fraude fiscal: Análisis sistemático de la Ley 11/2021, de 9 de julio,* Ed. Tirant lo Blanch, 2022.

PÉREZ ROYO, F., "Más que una amnistía", en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 154, 2012.

PITA GRANDA,L A.M.; MALVÁREZ PASCUAL, L.A.; y RUIZ HIDALGO, C., (directores) *La digitalización en los procedimientos tributarios y el intercambio automático de información,* Ed. Aranzadi, 2023.

PRÓSPER ALMAGRO, B., *La responsabilidad tributaria por participación en ilícitos tributarios,* Ed. Tirant lo Blanch, 2020.

PUEBLA AGRAMUNT, N.,
- "El Tribunal Supremo unifica doctrina sobre la paralización de las actuaciones inspectoras por la prejudicialidad penal", en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 6, 2017.
- *La deriva de la responsabilidad Tributaria,* Ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2020.
- "La exigencia de la llamada responsabilidad civil ex delicto fiscal por la Agencia Tributaria", en *Revista Contabilidad y Tributación,* número 452, 2020.

QUERALT JIMÉNEZ, J., "La regularización como comportamiento postdelictivo en el delito fiscal", en BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO S Y GÓMEZ-JARA DÍEZ, *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública,* Ed. Cera, Madrid, 2007.

RAMÍREZ GÓMEZ, S., "Las actuaciones de la administración tributaria en los supuestos de delito contra la HP", en *Revista española de Derecho financiero,* núm. 171, 2016.

RANCAÑO MARTÍN, M.A., "El progresivo distanciamiento dogmático entre el ilícito penal y el ilícito tributario", en *Revista Quincena Fiscal,* núm. 16, 2014.

RIBA CIURANA, J. y NICOLAU REIG, N., "El párrafo 5º del artículo 305 CP. La suspensión de la vía ejecutiva en sede administrativa y el derecho a la presunción de inocencia del artículo 24.2 de la CE. Visión práctica", en *Revista Aranzadi Doctrinal,* núm. 4, 2022.

RIBES RIBES, A.,

- "Actuación de la Administración Tributaria en supuestos de delito fiscal", en la obra colectiva, DEMETRIO CRESPO, E. y SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., (Directores) *El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios,* Ed. Atelier Libros jurídicos, 2019.
- "Cuestiones problemáticas derivadas de la apreciación de indicios de delito contra la Hacienda Pública", en ALMUDÍ CID, J.M. y MARTÍNEZ LAGO, M.A., *Litigación tributaria y protección de los derechos de los contribuyentes,* Ed. Tirant lo Blanch, 2023.
- "El Título VI de la Ley General Tributaria: posible (doble) lesión del derecho a la tutela judicial efectiva" en la obra colectiva BOSH CHOLBI, J.L., (Director) *Los derechos fundamentales del contribuyente*, Ed. Tirant lo Blanch, 2023.

RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., "Las medidas cautelares de aseguramiento en los procedimientos tributarios", en *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid,* número 26, 2012.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., "La participación del asesor fiscal en la comisión de las infracciones tributarias" En CHICO DE LA CÁMARA, P., *Ejercicio de las funciones del asesor fiscal en el ordenamiento tributario español,* AEDAF, 1998.

ROMERO FLOR, J.L., "Deberes tributarios vs derechos humanos: el derecho a no autoinculparse en el procedimiento tributario", en Anuario, Parlamento y Constitución, núm. 17, 2015.

ROMERO GARCÍA, F., "El instituto jurídico de los aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias", en *Revista española de Derecho financiero,* número 141, 2009, BIB 142, 2009.

ROMERO PLAZA, C. y SERANTES PEÑA, F., "La derivación de la responsabilidad y la naturaleza sancionadora del artículo 42.2.a) LGT" (Debate: vídeo y transcripción), en *Revista Carta Tributaria. Revista de Opinión,* número 100, 2023.

RUIZ GARCÍA, J.R.
- "Las relaciones entre el procedimiento de inspección y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública", en *Revista Española de Derecho Financiero y Tributario*, núm. 151, 2011.
- "Hacia un nuevo marco para las relaciones entre el procedimiento de inspección tributaria y el proceso penal por delito contra la hacienda pública", en *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núms. 365-366, 2013.
- "La denominada liquidación vinculada a delito", en *Revista Contabilidad y Tributación*, núm. 424, Julio, 2018.

RUIZ GARIJO, M., "Motivos de oposición frente a la providencia de apremio y frente a la diligencia de embargo", en MERINO JARA, I., y MANZANO SILVA, E. *Procedimientos Tributarios: aspectos prácticos,* Ed. Bosch Fiscalidad, 2014.

RUIZ HIDALGO, C.,
- "Análisis de los supuestos de responsabilidad tributaria aplicables cuando se utilicen de manera fraudulenta sociedades para evitar el pago de la deuda tributaria" en la obra colectiva VILLAR EZCURRA, M., MARTÍNEZ LAFUENTE, A., y HERRERA MOLINA, P.M., (coord.) *Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana,* volumen 1, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 2008.
- "La declaración de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT y la prescripción. Una interpretación integradora de la LGT", en *Revista Técnica Tributaria,* número 109, 2015.

RUIZ HIDALGO, C. y ANEIROS PEREIRA, J., "La obtención de información bancaria en el procedimiento de apremio", en *Revista Quincena Fiscal,* número 10, 2003.

RUIZ ZAPATERO, G. G., "La fragmentación de la deuda tributaria como consecuencia de la liquidación administrativa por delito fiscal", en *Revista Quincena Fiscal,* núm. 11, 2016.

SÁNCHEZ GERVILLA, A., *Fundamentos del Derecho Sancionador Tributario,* Ed. Tirant Tributario, 2020.

SÁNCHEZ HUETE, M.A., "Procedimiento de liquidación y proceso penal. Un nuevo modelo de relación", en GARCÍA HERRERA BLANCO, IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario, IEF, núm. 13, 2016.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.
- "Modificaciones operadas en la LGT por la Ley 7/2012 de prevención y lucha contra el fraude", en *Revista Contabilidad y Tributación*, núm. 359, 2013.
- "Reforma parcial de la LGT operada por la Ley 34/2015", en *Revista de Contabilidad y Tributación,* CEF, número 391, 2015.

SANZ-DÍAZ PALACIOS, J.A.
- *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública,* Ed. Colex UCLM, Madrid, 2004.
- *Deuda Tributaria y responsabilidad civil por delito fisc*al, Ed. Atelier, Barcelona, 2009.
- "La ejecución de sentencias penales por defraudación tributaria: La responsabilidad civil ex delicto". En FERNÁNDEZ MARÍN, F. y FORNIELES GIL, A., *Derecho comunitario y procedimiento tributario,* Editorial Atelier, 2010.
- "La regularización del "quinto año" en supuestos de delito fiscal: ¿un caso de renuncia a la prescripción Tributaria ganada?", en *Revista Crónica tributaria,* núm. 170, 2019.

SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., y DEMETRIO CRESPO, E., *El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios,* Ed. Atelier Libros jurídicos, 2019.

SERRANO ANTÓN, F.,
- "Algunas reflexiones sobre la oposición del deudor a la vía de apremio", en *Revista Tribuna Fiscal*, número 80, 1997.
- *Los motivos de oposición a la providencia de apremio,* Ed. Aranzadi, 1998.

SERRANO GÓMEZ, A./SERRANO MAÍLLO, A., "La reforma de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social", en *Revista de Derecho UNED* núm. 14/2014, Madrid, 2014.

SIEIRA MÍGUEZ, J.M., (Presidente) y otros, en *Crónica de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo,* BIB 407, 2014.

SUÁREZ AGAPITO, J., y GOMOLLÓN DE LAS MUELAS, S., "RTEAR Madrid de 30 de septiembre de 2020. La derivación de responsabilidad solidaria frente a presuntos causantes o colaboradores en delitos contra la Hacienda Pública del artículo 258 de la LGT y su revisión en vía económico-administrativa", en *Revista la Ley,* número 5652/2021. Doctrina que forma parte de la obra AAVV. *2021 práctica fiscal para abogados,* edición número 1, La LEY, 2021.

TEJERIZO LÓPEZ J.M., "Una valoración de la reforma de la LGT", en *Revista Presupuesto y Gasto Público*, núm. 80, 2015.

VALBUENA GONZÁLEZ, F. y JIMENO BULNES, M., "Las cuestiones prejudiciales en el proceso penal", en *Revista Lex Nova,* 2004.

JURISPRUDENCIA Y RESOLUCIONES CITADAS

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de septiembre de 2023.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de septiembre de 2023.

Tribunal Europeo de Derechos Humanos

- Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 25 de febrero de 1993.
- Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 30 de junio de 2020, Saquetti Iglesias c. España.

Tribunal Constitucional

- Sentencia del Tribunal Constitucional 77/1983, de 3 de octubre de 1983.
- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 101/1984, de 8 de noviembre de 1984.
- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 110/1984, de 26 de noviembre de 1984.
- Sentencias del Tribunal Constitucional núm. 103/1985, de 4 de octubre de 1985.
- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 159/87, de 26 de octubre de 1987.

- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 155/1989, de 5 de octubre de 1989.
- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 76/1990, de 26 de abril de 1990.
- Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1992, de 14 de mayo de 1992.
- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 238/1992, de 17 de diciembre de 1992.
- Sentencia del Tribunal Constitucional número 76/1990, de 26 de abril de 1990.
- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 224/1993, de 1 de julio de 1993.
- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 76/1990, de 30 de mayo de 1990.
- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 161/1997, de 2 de octubre de 1997.
- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 78/1999, de 26 de abril de 1999.
- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 117/1999, de 11 de octubre de 1999.
- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 170/2002, de 30 de septiembre de 2002.
- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 2/2003, de 16 de enero de 2003.
- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 18/2005, de 1 de febrero de 2005.
- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 12/2006, de 16 de enero de 2006.
- Sentencia del Tribunal constitucional núm. 144/2020, de 19 de octubre de 2020.

Tribunal Supremo

- Sentencia del Tribunal Supremo núm. 35/1988, de 2 de marzo de 1988.
- Sentencia del Tribunal Supremo núm. 4484/1991, de 26 de abril de 1996.
- Sentencia del Tribunal Supremo número 1688/2000, de 6 de noviembre de 2000.
- Sentencia del Tribunal Supremo núm. 44/2003, de 3 de abril de 2003.
- Sentencia del Tribunal Supremo núm. 751/2003, de 28 de noviembre de 2003.
- Sentencia del Tribunal Supremo núm. 643/2005, de 19 de mayo de 2005.
- Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1505/2005, de 25 de noviembre de 2005.
- Sentencia del Tribunal Supremo núm. 13/2006, de 20 de enero de 2006.
- Sentencia del Tribunal Supremo núm. 737/2006, de 20 de junio de 2006.
- Sentencia del Tribunal Supremo número 520/2008, de 15 de julio de 2008.
- Sentencia del Tribunal Supremo núm. 4017/2010, de 25 de junio de 2010.
- Sentencia del Tribunal Supremo núm. 4956/2011, de 7 de julio de 2011.
- Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1382/2020, de 20 de octubre de 2012.
- Sentencia del Tribunal Supremo núm. 11/2012, de 19 de enero de 2012.
- Sentencia del Tribunal Supremo núm. 6119/2008, de 20 de marzo de 2012.
- Sentencia del Tribunal Supremo núm. 686/2011, de 17 de junio de 2013.

- Sentencia del Tribunal Supremo núm. 29/2013, de 1 de octubre de 2013.
- Sentencia del Tribunal Supremo número 832/2013, de 24 de octubre de 2013.
- Sentencia del Tribunal Supremo núm. 96/2014, de 16 de enero de 2014.
- Sentencia del Tribunal Supremo núm. 267/2014, de 3 de abril de 2014.
- Sentencia del Tribunal Supremo rec. núm. 4900/2011, de 28 de abril de 2014.
- Sentencia del Tribunal Supremo núm. 456/2014, de 5 de junio de 2014.
- Sentencia del Tribunal Supremo núm. 491/2015, de 23 de julio de 2015.
- Sentencia del Tribunal Supremo núm. 665/2016, de 20 de julio de 2016.
- Sentencia del Tribunal Supremo núm. 717/2016, de 27 de septiembre de 2016.
- Sentencia del Tribunal Supremo número 339/2017, de 28 de febrero de 2017.
- Sentencia del Tribunal Supremo, núm.1146/2017 de 29 de junio de 2017.
- Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1426/2017, de 25 de septiembre de 2017.
- Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1831/2017, de 28 de noviembre de 2017.
- Sentencia del Tribunal Supremo núm. 299/2018, de 27 de febrero de 2018.
- Sentencia del Tribunal Supremo núm. 277/2018, de 8 de junio de 2018.
- Sentencia del Tribunal Supremo rec. Núm. 2512/2017, de 12 de diciembre de 2018.
- Sentencia del Tribunal Supremo núm. 752/2018, de 26 de febrero de 2019.
- Sentencia del Tribunal Supremo núm. 3146/2019, de 25 de septiembre de 2019.

- Sentencia del Tribunal Supremo núm. 211/2020, de 21 de mayo de 2020.
- Sentencia del Tribunal Supremo núm. 586/2020, de 28 de mayo de 2020.
- Sentencia del Tribunal Supremo núm. 917/2021, de 24 de noviembre de 2021.
- Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1906/2022, de 19 de mayo de 2022.
- Sentencia del Tribunal Supremo núm. 45/20230, de 19 de enero de 2023
- Sentencia del Tribunal Supremo núm. 363/2022, de 8 de abril de 2022.
- Sentencia del Tribunal Supremo núm. 537/2023, de 28 de abril de 2023.
- Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1217/2023, de 2 de octubre de 2023.

Audiencia Nacional

- Sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de marzo de 2002.
- Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de junio de 2002.
- Sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de julio de 2002.

Tribunales Superiores de Justicia

- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 13 de noviembre de 2018.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, 13 de enero de 2023.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 23 de enero de 2023.

Tribunal Económico-Administrativo Central

- Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 12 de julio de 2007.
- Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 9 de julio de 2008.
- Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de noviembre de 2008.
- Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de mayo de 2012.
- Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 18 de octubre de 2021.
- Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, rec. 3780/2019, de fecha 18 de julio de 2022.

Tribunales Económico-Administrativo Regionales

- Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 30 de septiembre de 2020.

ANEXOS

Propuesta de reforma del artículo 305 del Código Penal

Artículo 305.

1. 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.

2. 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.

3. 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.

4. 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 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.

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.

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

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

La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración Tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el Juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación.

6. 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.

7. 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.

Propuesta de LEGE FERENDA

- **Título VI de la Ley General Tributaria.**

Artículo 250. Actuaciones en el procedimiento de inspección tributaria en casos de existencia de indicios de un presunto delito contra la Hacienda Pública.

1. Cuando durante el curso del procedimiento de inspección tributaria se aprecien indicios de la presunta comisión de un delito contra la Hacienda Pública se dará trámite de audiencia al obligado tributario, al que se le deberá informar de la aparición de dichos indicios.

El procedimiento finalizará con una liquidación que será remitida a modo de traspaso del tanto de culpa a la jurisdicción competente a fin de instruir el correspondiente proceso penal que determine la existencia o no del delito, sin perjuicio de que el Juez penal, una vez admitida a trámite la denuncia o querella, remita como cuestión prejudicial devolutiva la liquidación a la jurisdicción de lo contencioso administrativo a fin de que determine su adecuación a Derecho.

2. Desde el mismo momento en que se aprecien dichos indicios de delito, comunicada esta circunstancia al obligado tributario, se le informará de que, a partir de ese momento, no se halle sujeto a los deberes de colaboración con la Administración Tributaria y que resultan oponibles en el procedimiento sus derechos de defensa.

No podrá exigirse al obligado tributario ningún tipo de información que pueda suponer su autoincriminación en la presunta comisión del delito contra la Hacienda Pública.

3. Las actuaciones de la inspección tributaria continuarán hasta girar la oportuna liquidación, que no será divida en elementos dolosos y no dolosos, sino que del procedimiento resultante se obtendrá una única liquidación.

En este supuesto, la Administración Tributaria se abstendrá de iniciar el correspondiente expediente sancionador o, de haberlo iniciado, paralizará la tramitación del mismo, que solo podrá iniciarse en los supuestos en que el posterior proceso penal finalice con un auto de sobreseimiento libre o con una sentencia absolutoria.

En aquellos supuestos en los que del proceso penal se obtenga una sentencia condenatoria, no se podrá imponer sanción tributaria por los mismos hechos.

Únicamente en el supuesto en que no se apreciaren indicios de la comisión de delito y se archive el procedimiento, o finalice el mismo por una sentencia absolutoria o por un auto de sobreseimiento libre, podrá imponerse sanción tributaria en atención a los hechos que resulten probados por el proceso penal.

Artículo 251. Excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública.

SUPRIMIDO.

Artículo 252. Regularización voluntaria.

1. En aquellos supuestos en los que se regularice de forma voluntaria la situación tributaria, mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de la remisión del tanto de culpa, la Administración Tributaria deberá remitir éste a la Jurisdicción penal, quien deberá pronunciarse acerca de la comisión del delito contra la Hacienda Pública.

En este supuesto de remisión del tanto de culpa una vez regularizada la situación tributaria, de determinarse en el proceso penal que se ha cometido el delito contra la Hacienda Pública podrán ser de aplicación las atenuantes que correspondan.

2. Igualmente, se podrá rebajar la pena en los grados que corresponda y que establezca el Código Penal en aquellos supuestos en que se regularice la situación, mediante el completo

reconocimiento y pago, en un momento posterior al traslado del tanto de culpa y anterior a la admisión a trámite de la denuncia o querella.

Artículo 252. Tramitación del procedimiento de inspección tras la aparición de indicios de delito.

1. Cuando en el curso del procedimiento inspector se hayan apreciado indicios de delito, tras la advertencia al obligado tributario de dicha aparición, se dictará la correspondiente liquidación en los términos de lo dispuesto en el artículo 250 de esta misma Ley.

Tras el trámite de audiencia conferido al obligado tributario, el órgano de inspección tributaria dictará una propuesta de liquidación, que será contenida en un Acta y 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.

Se advertirá al obligado tributario que el inicio del período voluntario de pago tendrá lugar desde que se le notifica la liquidación, con independencia de que posteriormente se pronuncie el Juez de lo contencioso-administrativo a quien, tras la admisión a trámite de la denuncia o querella, el Juez penal remitirá cuestión prejudicial.

El traslado 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.

2. Remitido el tanto de culpa a la jurisdicción penal, no podrá ser objeto de recurso en vía administrativa la liquidación resultante, de la cual conocerá el Juez de lo contencioso administrativo tras la remisión de la cuestión prejudicial que realice el Juez de lo penal, que únicamente se pronunciará acerca de la existencia o no de delito.

3. El Juez de lo contencioso administrativo deberá pronunciarse acerca de la adecuación a Derecho de la liquidación, a modo de cuestión prejudicial devolutiva y, en caso en que se confirme la liquidación dictada, la misma adquirirá firmeza.

De no entender adecuada a Derecho la liquidación, el Juez penal no continuará las actuaciones en sede penal, ello conllevará la retroacción de las actuaciones al momento inmediatamente anterior a dictar liquidación, sin perjuicio de que pueda volver a dictarse en atención a la cuestión prejudicial resuelta por el Juez de lo contencioso administrativo.

4. Si el Juez de lo contencioso administrativo al resolver la cuestión prejudicial entiende la liquidación ajustada a Derecho, devolverá las actuaciones a sede penal, quien continuará el proceso a los únicos efectos de determinar si los hechos revisten o no carácter de delito.

254.- Impugnación de las liquidaciones.

1. Frente a la liquidación resultante del procedimiento de inspección en el que se hayan apreciado indicios de un presunto delito contra la Hacienda Pública no podrá interponerse recurso alguno en vía administrativa en aquellos supuestos en que la liquidación sea objeto de remisión a sede jurisdiccional penal.

2. Tras la remisión del tanto de culpa, el Juez penal determinará la admisión a trámite de la denuncia o querella, pudiendo oponer en ese momento el obligado tributario que no se le ha advertido de la aparición de indicios de delito, lo que traerá causa de la inadmisión de la denuncia o querella y la consecuente retroacción de actuaciones al momento inmediatamente anterior a dictar la liquidación.

3. Remitida la liquidación a sede penal, no se iniciará el período ejecutivo hasta tanto el Juez de lo contencioso administrativo no resuelva la cuestión prejudicial remitida por el Juez de lo penal y confirme la adecuación a Derecho de la liquidación.

255.- Recaudación de la deuda liquidada en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública.

En los supuestos en que, tras la aparición de indicios de delito contra la Hacienda Pública se haya dictado liquidación, remitida esta a sede penal y resuelta la cuestión prejudicial por el Juez de lo Contencioso Administrativo, se continuará el procedimiento de recaudación de la deuda y la continuación de las actuaciones en sede penal.

Dictada la liquidación tras la continuación de actuaciones tras la advertencia de la aparición de indicios de delito, se notificará 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.

Las actuaciones dirigidas al cobro de la deuda se regirán por las normas generales establecidas en el Capítulo V del Título III de esta Ley.

256.- Causas de oposición frente a las actuaciones de recaudación.

SUPRIMIDO.

257.- Efectos de la resolución judicial sobre la liquidación vinculada.

1. La liquidación dictada por la Administración Tributaria tras la aparición de indicios de la presunta comisión de un delito, una vez remitida a la Jurisdicción penal, será cuestionada en cuanto a su adecuación a Derecho ante el Juez de lo contencioso administrativo, quien resolverá la cuestión prejudicial remitida por el Juez penal.

2.Resuelta la cuestión prejudicial tendrá los siguientes efectos sobre la liquidación:

a) *Si la cuestión prejudicial es resuelta admitiendo la adecuación a Derecho de la liquidación, ésta adquirirá firmeza, siendo notificado al obligado tributario el inicio del período ejecutivo y, devuelta la resolución de la cuestión prejudicial al Juez penal, continuará el proceso a los meros efectos de determinar la existencia o no de delito y su correspondiente pena.*

b) *En aquellos supuestos en los que el Juez de lo contencioso administrativo ponga de manifiesto errores en todo o en parte de la liquidación, el acto administrativo será anulado y, devuelta la cuestión prejudicial, el Juez penal retrotraerá las actuaciones al momento inmediatamente anterior a dictar la liquidación, sin perjuicio de que la misma pueda volver a dictarse de no haberse incurrido en prescripción.*

La terminación de las actuaciones inspectoras seguirá lo dispuesto en la Subsección 3.ª de la Sección 2.ª del Capítulo IV del Título III de esta Ley.

El procedimiento deberá finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones 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. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para la reanudación de las actuaciones.

Se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 26, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación.

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.

En estos casos se iniciará el cómputo del plazo de prescripción del derecho a determinar la deuda y a imponer la sanción de acuerdo con lo indicado en el artículo 68.7 de esta Ley.

c) El pronunciamiento del Juez penal sobre la existencia o no del delito contra la Hacienda Pública no afectará, en ningún caso, a la liquidación ya ejecutada por la Administración Tributaria.