



El delito fiscal y su vía crucis procedimental: análisis del título VI de la Ley general tributaria

Ana Belén Prósper Almagro

Doctora en Derecho

Inspectora de Hacienda del Estado (España)

ana.prosperalmagro@gmail.com | <https://orcid.org/0000-0002-4548-1691>

Este trabajo ha obtenido un **accésit del Premio «Estudios Financieros» 2023** en la modalidad de **Tributación**.

El jurado ha estado compuesto por: don Vicente Climent Escriche, don Alfredo García Prats, don Salvador Llopis Nadal, don José Andrés Sánchez Pedroche y doña María Teresa Soler Roch.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

Extracto

El presente trabajo tiene por objeto el análisis del aspecto procedimental derivado de la apreciación de indicios de un delito fiscal en el curso de un procedimiento inspector y los problemas que se pueden derivar de lo anterior en la práctica. A tal fin se expone un análisis crítico de su vigente regulación establecida en el título VI de la Ley general tributaria. Más específicamente, por medio de este trabajo se examinarán aspectos tan controvertidos como son el régimen de fragmentación de la deuda tributaria, las excepciones a la práctica de la emisión de la liquidación vinculada a delito, la valoración de la prueba obtenida por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el proceso penal, la posibilidad de impugnación de las distintas liquidaciones emitidas, su forma de recaudación y la posible incidencia de la resolución judicial penal sobre las mismas. El objetivo, en suma, es analizar el nuevo cauce o vía crucis procedimental que la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, instauró en nuestro ordenamiento jurídico tributario y desgranar cuál es el verdadero rol de la Administración ante la concurrencia de indicios de un delito fiscal.

Palabras clave: delito fiscal; Código Penal; Ley general tributaria.

Recibido: 03-05-2023 / Aceptado: 08-09-2023 / Revisado: 08-10-2023 / Publicado: 05-11-2023

Cómo citar: Prósper Almagro, A. B. (2023). El delito fiscal y su vía crucis procedimental: análisis del título VI de la Ley general tributaria. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 488, 5-46. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18935>



Tax crime and tax procedure: analysis of the title VI of the Spanish General Tax Act

Ana Belén Prósper Almagro

This paper has won **second prize Financial Studies 2023 Award** in the category of **Taxation**.

The jury members were: Mr. Vicente Climent Escriche, Mr. Alfredo García Prats, Mr. Salvador Llopis Nadal, Mr. José Andrés Sánchez Pedroche and Mrs. María Teresa Soler Roch.

The entries are submitted under a pseudonym and the selection process guarantees the anonymity of the authors.

Abstract

This paper is focused on the analysis of the tax procedure when there is evidence of a tax crime in the course of a tax audit. To that end, this paper aims to examine its current regulation contained in the Title VI of the General Tax Act. More specifically, various aspects of its regulation will be discussed such as the fragmentation of the tax debt, the exceptions to liquidate a tax debt connected to a tax crime, the valuation of evidence by the Tax Authorities, the litigation of the tax debts, the way of its collection and the incidence of a possible upcoming Court ruling. In short, this paper reviews the new amendments to the General Tax Act introduced by Act 34/2015 and the new powers given to the Tax Authorities when they discover evidence of a tax crime.

Keywords: tax crime; criminal code; General Tax Act.

Received: 03-05-2023 / Accepted: 08-09-2023 / Reviewed: 08-10-2023 / Published: 05-11-2023

Citation: Prósper Almagro, A. B. (2023). El delito fiscal y su vía crucis procedimental: análisis del título VI de la Ley general tributaria. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 488, 5-46. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18935>

Sumario

1. Introducción
2. El título VI de la LGT: La intervención de la Administración tributaria en los procedimientos por delito contra la Hacienda pública
 - 2.1. La apreciación de indicios de un delito fiscal y las facultades de comprobación de la Administración
 - 2.1.1. La apreciación de una conducta presuntamente delictiva antes del inicio del procedimiento inspector
 - 2.1.2. La apreciación de una conducta delictiva durante el curso de un procedimiento inspector
 - 2.1.3. La apreciación de una conducta delictiva con posterioridad a la práctica de la liquidación tributaria
 - 2.1.4. La apreciación de una conducta delictiva una vez prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria
 - 2.2. Efectos de la presentación de la denuncia penal por delito fiscal
 - 2.2.1. La relación entre el procedimiento inspector y el proceso penal
 - 2.2.1.1. El paralelismo procedimental dentro del procedimiento inspector: la fragmentación de la deuda tributaria
 - 2.2.1.2. Naturaleza y reglas de cuantificación de las liquidaciones tributarias
 - 2.2.1.3. Excepciones a la práctica de las liquidaciones tributarias
 - 2.2.2. La relación entre el procedimiento administrativo sancionador y el proceso penal
 - 2.2.3. La relación entre el procedimiento de revisión y el proceso penal
 - 2.2.4. La relación entre el proceso penal y el procedimiento de recaudación
 - 2.3. Efectos de las distintas decisiones judiciales en los procedimientos administrativos
 - 2.3.1. La inadmisión de la denuncia o querrela presentada o la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal
 - 2.3.2. La emisión de una sentencia judicial en la que no se aprecian indicios de un delito fiscal
 - 2.3.3. La emisión de una sentencia judicial en la que se condena por un delito fiscal
3. Conclusiones

Referencias bibliográficas



1. Introducción

La *vis expansiva* del derecho penal –a través de la cual se han intentado solucionar conflictos tanto de carácter económico como tributario– ha generado desde su inserción en el ordenamiento jurídico español un gran debate doctrinal y jurisprudencial, convirtiéndose en una de las principales polémicas de la ciencia penal moderna. Ello se encuentra motivado, por una parte, por el hecho de que el delito de defraudación tributaria se escapa de las habituales estructuras de la delincuencia clásica, lo que en definitiva conlleva, en muchas ocasiones, la imposibilidad de trasladar *mutatis mutandis* las construcciones dogmáticas generadas para los delitos tradicionales, y, por otra parte, el hecho de que las soluciones adoptadas por el legislador para reprimir el fraude fiscal a través de la vía penal resultan a menudo poco comprensibles en determinados sectores sociales, donde existe una arraigada indiferencia ética hacia las normas penales tributarias, siendo que solo de una manera reciente se ha empezado a reprochar desde un punto de vista ético o moral la evasión de impuestos¹.

De esta forma, la delgada línea que separa la calificación de un ilícito tributario bien como una infracción administrativa, o bien como un delito penal ha sido objeto de un profuso estudio por la doctrina científica que todavía dista mucho de alcanzar un gran consenso sobre la materia. Una distinción del todo necesaria por las indudables consecuencias prácticas que la misma acarrea y que, en definitiva, conlleva a que el ilícito tributario se mantenga en la esfera administrativa o, por el contrario, se adentre en la vía jurisdiccional. Precisamente será en estos últimos casos cuando nos debamos plantear cómo deberá ser la ligazón existente entre el procedimiento administrativo tendente a efectuar una propuesta de regularización y el proceso penal tendente a determinar la pena a imponer, de tal suerte que, en estos supuestos, «la cuota defraudada constituye una cuestión prejudicial que debe resolver el propio órgano jurisdiccional penal»².

¹ Cfr. Ferré Olivé (2018); González García (1978).

² Por todas, véase la Sentencia del Tribunal Supremo (STS) 1807/2001, de 30 de octubre (rec. núm. 1184/2001 –NFJ011115–).

Y es que, una vez materializado el fraude fiscal, solo queda, junto a la regularización, la represión. Llegamos a ese punto trascendental donde va a ser necesario distinguir si la conducta del obligado tributario ha consistido meramente en el incumplimiento de sus obligaciones tributarias o si, por el contrario, ha desplegado un plus adicional de antijuricidad que permite situarla en la tipicidad propia del delito fiscal. En este marco, el modelo de relaciones existentes entre regularización tributaria y proceso por delito frente a la Hacienda pública ha transitado por diferentes etapas desde que se introdujo el primer antecedente de su actual configuración por medio de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal.

Así pues, mientras que en una primera etapa se optó por un sistema de «prejudicialidad tributaria» en la que la única legitimada para denunciar el delito de defraudación era la Administración tributaria cuando la liquidación administrativa de la correspondiente deuda ya fuera firme en la vía administrativa, se pasó, posteriormente, a una segunda etapa con ocasión de la reforma efectuada por la Ley orgánica 2/1985, de 29 de abril, a través de la cual se modificó la anterior prejudicialidad tributaria por la penal. A partir de ese momento, la Administración estaba obligada, por una parte, a realizar la denuncia por el delito fiscal desde el mismo instante en que tuviese indicios de su existencia –*notitia criminis*– y, por otra parte, a paralizar cualquier procedimiento administrativo relacionado con el mismo al tener que elevar el tanto de culpa a la jurisdicción penal correspondiente. De esta forma, ante la presencia de indicios de un delito fiscal, el órgano de inspección debía inmediatamente suspender el procedimiento de comprobación e investigación y su potestad liquidatoria, quedando la misma sustituida por el orden penal que establecía tanto la pena correspondiente como la cuantificación de la cuota a través de la responsabilidad civil derivada del delito³.

Sin embargo, este sistema que permitía trazar una clara línea divisora en el preciso instante en el que un sujeto dejaba de ser un mero obligado tributario para pasar a tener la consideración de lo que actualmente se denomina como investigado en un delito frente a la Hacienda pública presentaba, no obstante, un visible inconveniente, a saber, el injustificado trato de favor que recibía el presunto autor del delito fiscal frente a quien tenía la consideración de infractor en relación con la obligación de pagar la deuda tributaria o aportar garantías para la suspensión de la ejecutividad del acto administrativo⁴. Una tesis a la

³ Vid. González-Cuéllar Serrano (2018).

⁴ En este sentido, Martínez Muñoz (2016) señalaría que:

De este modo, la paralización de las actuaciones administrativas de liquidación de la deuda tributaria convertía a esta en una figura distinta a la que corresponde a su verdadera naturaleza jurídica, puesto que la Hacienda pública tenía que acudir a la responsabilidad civil derivada del delito para resarcirse del importe de la misma. Por ello, las desigualdades entre el presunto autor de un delito fiscal y el infractor administrativo, puestas de manifiesto en el desarrollo del procedimiento, justificaron las reivindicaciones doctrinales acerca de la exclusiva suspensión del procedimiento sancionador en supuestos de delito fiscal, manteniendo la posibilidad de que la

que finalmente se puso coto por medio de la Ley orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, a través de la cual se habilitó a la Administración tributaria, pese a la pendencia del proceso penal, a continuar con el procedimiento administrativo y practicar, en su caso, las correspondientes liquidaciones tributarias y proceder al cobro de las mismas⁵.

Una reforma que, no obstante, no pudo entrar en vigor en tanto que no se modificó la LGT por medio de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, a través de la cual se insertó el nuevo título VI, encargado de mediar «las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos de delito contra la Hacienda pública». Desde entonces nos encontramos ante un nuevo escenario en virtud del cual es posible que se produzca, en vía inspectora, la bifurcación de liquidaciones, pudiéndose dictar una liquidación no vinculada al delito y otra liquidación vinculada al mismo (LVD). La primera continuará

Administración tributaria pusiera fin al procedimiento de liquidación, con carácter previo al inicio del procedimiento penal por delito contra la Hacienda pública.

Si bien, parte de este problema ya se había resuelto con la reforma realizada por medio del artículo 81.8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), que establecía que:

8. Cuando con motivo de un procedimiento de comprobación e investigación inspectora se haya formalizado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda pública o se haya dirigido proceso judicial por dicho delito, podrán adoptarse, por el órgano competente de la Administración tributaria, las medidas cautelares reguladas en este artículo, sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición adicional decimonovena. Si la investigación del presunto delito no tuviese origen en un procedimiento de comprobación e investigación inspectora, las medidas cautelares podrán adoptarse por el órgano competente de la Administración tributaria con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias de investigación desarrolladas por el Ministerio Fiscal o, en su caso, con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias penales. En los supuestos a que se refieren los párrafos anteriores, las medidas cautelares podrán dirigirse contra cualquiera de los sujetos identificados en la denuncia o querrela como posibles responsables, directos o subsidiarios, del pago de las cuantías a las que se refiere el artículo 126 del Código Penal. Adoptada, en su caso, la medida cautelar por el órgano competente de la Administración tributaria, se notificará al interesado, al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente y se mantendrá hasta que este último adopte la decisión precedente sobre su conversión en medida jurisdiccional o levantamiento.

En la actualidad, no obstante, esta posibilidad se encuentra prevista en el artículo 81.9 de la LGT para aquellos supuestos en los cuales, pese a apreciarse indicios de un delito fiscal en el curso de un procedimiento de inspector, no se pueda dictar la propuesta de LVD por concurrir alguna de las excepciones del artículo 251 de la LGT.

⁵ En concreto, conforme a la nueva redacción del artículo 305.5 del Código Penal (CP):

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.

con los procedimientos de liquidación, recaudación y revisión tradicionales, en tanto que la segunda, aunque seguirá manteniendo la misma estructura en relación con su inicio y tramitación, incorporará, no obstante, importantes modificaciones en sus fases de terminación, recaudación y revisión que se analizarán por medio del presente trabajo. De hecho, la valoración de la reforma acometida ha escindido a los especialistas en la materia, pues, mientras que unos consideran que por medio de la misma se ha conseguido otorgar de una mayor autonomía a los procedimientos tributarios respecto del régimen anterior, en cambio, otros consideran que la misma habilita a una cierta invasión de la Administración tributaria en el orden penal⁶.

En suma, la complejidad del presente tema deriva de la propia necesidad de conciliar en la lucha contra el fraude fiscal tanto el ejercicio del *ius puniendi* del Estado proclamado en el artículo 25 de la Constitución española (CE) como la salvaguarda del deber general de contribuir a las cargas públicas en los términos del artículo 31 de la CE. Todo lo cual implicará, a su vez, no solo la correcta coordinación entre las normas tributarias y las normas procesales y penales, sino también la adecuada interrelación en la intervención de los distintos poderes del Estado implicados. En esta encrucijada de normas y órganos se sitúa, pues, el delito contra la Hacienda pública, objeto principal del presente trabajo, de cuyo análisis pretenderemos sonsacar no solo cuando el mismo resulta perfectamente accionable por parte de los poderes públicos, sino también cuáles deben ser los requisitos necesarios que se deben garantizar en su aplicación, a fin de que durante su sustanciación se respeten por igual los derechos y garantías que asisten a los obligados tributarios.

2. El título VI de la LGT: La intervención de la Administración tributaria en los procedimientos por delito contra la Hacienda pública

Debemos partir de la consideración de que constituye un deber jurídico de los funcionarios públicos, bajo pena de multa en caso de omisión deliberada en los términos del artículo 262 de la Ley de enjuiciamiento criminal (LECrim.), el denunciar todos aquellos delitos de los que tengan conocimiento en el ejercicio habitual de sus funciones. De ello se infiere, en suma, que es función y deber de la Administración tributaria el promover la acción penal en caso de sospecha de delito fiscal mediante la interposición, con carácter general, de la correspondiente denuncia por parte del Ministerio Fiscal. Una denuncia que, a mayor abundamiento,

⁶ Vid. Ribes Ribes (2019). Así, entre los primeros, destaca Litago Lledó (2017, p. 60) al recalcar que este nuevo régimen permite conciliar la autotutela administrativa con el principio de preferencia del orden penal. En cambio, entre los segundos, destaca Bañeres Santos (2010, pp. 259-263) al precisar que «nos hallamos ante una nueva muestra de «derecho de conquista» o de «colonización» que en esta materia viene ejerciendo de unos años a esta parte el derecho administrativo tributario».

deberá ser cualificada en cuanto que por medio de la misma no solo se deberá acreditar que se ha dejado de ingresar una determinada cuantía o que se ha solicitado/obtenido devoluciones o beneficios fiscales improcedentes, sino que también se deberá efectuar una valoración concreta de los hechos a fin de determinar si concurren los elementos objetivos y subjetivos configuradores del tipo penal⁷. Ahora bien, resulta evidente que la función principal de la Administración tributaria es precisamente la de comprobar e investigar la realización de hechos imponible, para lo cual dispone de las funciones y facultades previstas en los artículos 141 y 142 de la LGT; unas facultades que, indudablemente, no pueden ser aptas para la declaración de una conducta como delictiva. De ahí que resulte trascendental determinar el momento en el cual se aprecian en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos indicios de un delito fiscal, ya que, a partir de ese momento, la investigación criminal necesariamente deberá encauzarse según las directrices de la LECrim., a fin de poder preservar en su integridad las garantías procesales del presunto autor del delito fiscal.

Así pues, será a partir de ese momento cuando se empezarán a entrelazar el derecho penal y el derecho tributario; el primero, destinado a desplegar el *ius puniendi* del Estado y, el segundo, encaminado a garantizar el deber general de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. En efecto, la configuración del delito fiscal como una norma penal en blanco abocará necesariamente a esta confluencia de ordenamientos al requerirse el auxilio de la norma tributaria para poder concretar sus caracteres, entre ellos, el importe de la cuota defraudada. Una confluencia que, a mayor abundamiento, exigirá de unas normas precisas y concretas que permitan articular y coordinar, por un lado, el proceso penal y, por otro lado, los distintos procedimientos tributarios y ello, además, tanto en materia de imposición de sanciones como de aplicación de los tributos. Y así, mientras que las relaciones entre el proceso penal y el procedimiento administrativo sancionador se regirán por el principio de *ne bis in idem*, en cambio, las relaciones entre el proceso penal y los procedimientos de aplicación de los tributos se regirán por las normas generales de la prejudicialidad.

En este marco, destaca la reforma operada por la Ley 34/2015, de 21 de diciembre, de modificación parcial de la LGT, a través de la cual se insertó el nuevo título VI intitulado «Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública»; perífrasis bajo la cual se estableció un nuevo modelo de relaciones cuya finalidad era la de permitir la continuación del procedimiento administrativo de comprobación e investigación a la par que la tramitación del correspondiente proceso penal.

⁷ De esta forma, aunque por su naturaleza su presentación producirá los efectos propios de la denuncia común, no obstante, algunos autores la asemejan a una querrela por este contenido preciso. En este sentido, Collado Yurrita (1996) precisaría que:

La actuación de la Inspección de los Tributos se asemeja, en estos casos, a la de un fiscal que tendrá por objetivo fundamental encontrar las pruebas precisas para proceder a la acusación del contribuyente, debiendo serle exigido, durante aquella, un respeto escrupuloso de los derechos del administrado.

2.1. La apreciación de indicios de un delito fiscal y las facultades de comprobación de la Administración

Por la especial naturaleza de la conducta descrita en el artículo 305 del CP se desprende que el descubrimiento de una defraudación tributaria se producirá en la mayoría de las ocasiones como consecuencia de la actuación de los órganos de la Administración tributaria, en especial, en el curso de un procedimiento de inspección. Por ello, cuando el órgano administrativo competente adopta la decisión de promover la acción penal contra un determinado obligado tributario es menester determinar la situación en la que queda el susodicho procedimiento administrativo y en qué medida ello afecta a las distintas potestades que la ley atribuye a los órganos de la Administración. Ahora bien, pese a esta regla general, la *notitia criminis* de un delito fiscal también se puede apreciar en otros momentos temporales y procesales, pudiéndose, pues, distinguir entre las siguientes situaciones:

2.1.1. La apreciación de una conducta presuntamente delictiva antes del inicio del procedimiento inspector

Resulta perfectamente posible, en virtud de la información que obra en poder de la Administración y, especialmente, por la operativa característica de determinadas tramas defraudatorias, que la presunta comisión de un delito fiscal se ponga de manifiesto con carácter previo al inicio de un procedimiento de comprobación e investigación. En este marco, destaca especialmente la labor desarrollada por la ONIF (Oficina Nacional de Investigación del Fraude) dentro del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, en cuanto unidad especializada en la investigación del fraude fiscal más complejo y organizado por su cuantía, mendacidad o imposibilidad de detección con técnicas convencionales. Pues bien, la singularidad de estas actuaciones de investigación descansa en el hecho de que las mismas se desarrollan al margen de un procedimiento administrativo, razón por la cual son desconocidas por el obligado tributario y no quedan afectadas por ningún tipo de límite temporal relacionado con los plazos máximos de resolución de los procedimientos administrativos. Se considera, además, que este último tampoco sufrirá ningún tipo de indefensión, en tanto que no existirá ningún tipo de procedimiento específico susceptible de emitir acto administrativo. Si bien, en contrapartida de lo anterior, hay que precisar que estas actuaciones de investigación no podrán interrumpir ni el plazo de prescripción del derecho de la Administración para liquidar la deuda tributaria ni el plazo de prescripción del delito fiscal, pudiendo inclusive el propio obligado tributario regularizar su situación tributaria y penal al no existir tampoco ninguna causa de bloqueo notificada.

De esta forma, cuando en el curso de estas actuaciones de investigación se pongan de manifiesto riesgos gravísimos con evidentes indicios de delito fiscal, puede ser que las potestades administrativas no sean suficientes para el esclarecimiento de los hechos, la identificación de los responsables o la obtención de pruebas y que, por ello, en vez de proponerse el

inicio de un expediente de investigación o de remitirse una ficha con trascendencia tributaria y la propuesta de carga en plan al investigado, se opte, en cambio, por una judicialización temprana mediante la interposición de la correspondiente denuncia penal. En estos casos, en suma, habida cuenta de que no se habrá desarrollado ningún procedimiento administrativo, le corresponderá principalmente al Ministerio Fiscal y a los Juzgados de Instrucción recabar los elementos de prueba necesarios para fundamentar su acusación, sin que además sea necesaria –a diferencia de lo que acaece en los supuestos del art. 251 de la LGT– la invocación de una causa justificada para remitir el expediente sin una liquidación de la presunta cuota defraudada. De esta forma, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 262 de la LECrim., será suficiente con la exposición de los indicios que, a juicio de la Administración, revelen la trascendencia penal de los hechos desarrollados, pero sin que proceda realizar una valoración específica de la calificación jurídica del comportamiento del obligado tributario.

Precisamos, asimismo, que bajo este escenario se producirá una litispendencia penal absoluta en cuanto que no será posible iniciar procedimiento inspector alguno en tanto que no haya concluido la fase instructora del proceso penal. Tampoco se podrá tramitar ningún procedimiento sancionador en tanto que no se dicte el sobreseimiento libre o sentencia firme absolutoria y, menos aún, se podrán iniciar procedimientos de recaudación o de revisión al no existir deuda liquidada ni acto administrativo revisable.

Finalmente, señalaremos que también puede ser posible que los indicios de un presunto delito fiscal se pongan de manifiesto en el marco de un procedimiento de investigación penal ya iniciado, siendo, pues, que en estos casos será el órgano jurisdiccional el que reclamará la pertinente ayuda a la Administración tributaria mediante las figuras del peritaje o el auxilio judicial⁸.

⁸ La figura del auxilio judicial en sentido estricto, más allá de encontrarse enunciada en el artículo 17.1 de la Ley orgánica del Poder Judicial (LOPJ), no se encuentra regulada por el ordenamiento. No obstante, los rasgos definitorios del auxilio jurisdiccional *in genere* han sido definidos en diversas ocasiones por el Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria; a saber:

- a) El auxilio es una obligación de carácter legal.
- b) El juez no designa a una persona concreta, sino que los órganos directivos de la Agencia Tributaria designan a los funcionarios más competentes que actuarán en calidad de funcionarios.
- c) Los funcionarios en auxilio normalmente llevan a cabo una investigación de hechos nuevos que no constan previamente en el sumario.
- d) La Agencia Tributaria tendrá un conocimiento pleno del resultado de su actuación en auxilio.
- e) El informe resultante se incorpora al sumario como prueba documental.
- f) El auxilio no conlleva contraprestación.

Por su parte, por lo que concierne al perito judicial, sus características son las siguientes:

- a) Los peritos son personas físicas designadas por el juez, no por la Agencia Tributaria.
- b) Los peritos actúan mediante el encargo judicial de carácter personal, que comprende dos obligaciones: acudir al llamamiento judicial y prestar el informe pericial.

2.1.2. La apreciación de una conducta delictiva durante el curso de un procedimiento inspector

Nos encontramos en el escenario previsto por el artículo 250 de la LGT cuando señala que:

1. Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda pública, se continuará la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, y con sujeción a las reglas que se establecen en el presente título. Salvo en los casos a que se refiere el artículo siguiente, procederá dictar liquidación de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, separando en liquidaciones diferentes aquellos que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda pública y aquellos que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda pública.

De esta forma, a diferencia de lo que venía sucediendo hasta la entrada en vigor de la última reforma efectuada, la aparición de indicios en el curso de un procedimiento administrativo ya no determinará la paralización del mismo, sino que este deberá proseguir sin perjuicio de la obligación de remitir el tanto de culpa a la jurisdicción penal o el expediente al Ministerio Fiscal. Se produce, en esencia, una situación inédita en el ordenamiento jurídico español como es precisamente el inicio de una causa penal por delito fiscal con posterioridad a que la Administración Tributaria se haya pronunciado sobre el importe de la presunta cuota defraudada y, además, con la excepción hecha de los supuestos previstos en el artículo 251 de la LGT, mediante una liquidación que será provisional. Resaltamos que también puede ser posible que estos indicios de delito fiscal se pongan de manifiesto en el curso de un procedimiento de gestión y que por motivos de prescripción se pase directamente el tanto de culpa al órgano jurisdiccional penal sin pasar antes, por tanto, por el procedimiento de inspección.

En cuanto a las facultades de la Administración, precisamos que, con posterioridad a la emisión de la LVD, los órganos de la Inspección ya no podrán desarrollar actuaciones

-
- c) Cabe recusación.
 - d) Los funcionarios no pueden negarse a desarrollar esta función.
 - e) Solo pueden rendir su informe o dictamen sobre la base de los documentos o datos que existan en autos.
 - f) Si desean acceder a información accesorio de la que disponga la Agencia Tributaria u otros organismos, es preciso que el juez recabe dicha información de forma concreta.
 - g) Los peritos no deben comunicar a la Agencia Tributaria la información obtenida en su actuación como tales.
 - h) El informe resultante se incorpora al proceso penal como prueba pericial, no documental.
- Véase, en este sentido, Gamo Yagüe (s. f.).

concurrentes con el objeto del proceso penal. Así se desprende del artículo 114 de la LECrim., del que se infiere que además estas actuaciones serán nulas de pleno derecho, pero también del propio artículo 251 de la LGT que, en los supuestos de paralización del procedimiento por concurrencia de alguna de las circunstancias citadas en el mismo precepto, señala que «Las actuaciones de comprobación e investigación realizadas durante el periodo de suspensión respecto de los hechos denunciados se tendrán por inexistentes». En definitiva, pasado el tanto de culpa, ya no se habilita a la Administración a continuar con sus actuaciones de comprobación e investigación, al mutar la consideración del obligado tributario a presunto responsable de un delito, debiéndosele, por tanto, reconocer el conjunto de garantías propias del proceso penal. Cuestión distinta, no obstante, será la de aquellos supuestos en los que no todos los conceptos impositivos o periodos se encuentren afectados por la causa penal. En estos casos, donde se habilitará el desdoblamiento del procedimiento administrativo, habrá que distinguir claramente cuál es el alcance de la litispendencia penal, a fin de que la Administración pueda continuar aplicando el conjunto de sus facultades para la determinación del resto de los hechos imposables sin afectar, por tanto, a los de carácter delictivo⁹.

2.1.3. La apreciación de una conducta delictiva con posterioridad a la práctica de la liquidación tributaria

Se trata de una situación poco frecuente en la que tanto el órgano responsable de la instrucción del procedimiento de comprobación e investigación como el órgano encargado de la liquidación han tenido que considerar, a la luz de los hechos comprobados y a pesar de la superación del umbral de la punibilidad, que los mismos no eran constitutivos de un ilícito penal. Si bien, con posterioridad, han aparecido nuevos elementos de prueba que han modificado las conclusiones inicialmente alcanzadas. En este escenario destacaría el artículo 197 bis del 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 (RGAT), aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, actualmente derogado, donde se establecía que:

2. La apreciación de dichos indicios de delito contra la Hacienda pública podrá tener lugar en cualquier momento, con independencia de que se hubiera dictado liquidación administrativa o, incluso, impuesto sanción. En estos casos, las propuestas de liquidación administrativa y de sanción que se hubieran formulado quedarían sin efecto. Asimismo, se suspenderá la ejecución de las liquidaciones y sanciones ya impuestas, sin perjuicio de lo indicado en el apartado siguiente.

⁹ El 1 de junio de 2021 empezó a funcionar en el ámbito de la Unión Europea (UE) la denominada Fiscalía Europea, que, regida por el Reglamento (UE) 2017/1939 del Consejo, se encarga de llevar a cabo investigaciones y enjuiciamientos penales por delitos contra el presupuesto de la UE, en particular, el fraude relacionado con el IVA si afecta a más de dos Estados miembros y tiene un valor de al menos 10 millones de euros. Su desarrollo en el ámbito nacional se efectúa por medio de la Ley orgánica 9/2021, de 1 de julio.

En efecto, la STS 1246/2019, de 25 de septiembre (rec. núm. 85/2018 –NFJ075067–) derogó la posibilidad anterior al considerar que dicha previsión carecía de una habilitación legal suficiente y que, por ello, se oponía a los preceptos legales que disciplinan la forma en la que debe proceder la Administración tributaria cuando considera que un determinado contribuyente ha cometido un delito fiscal. Además, conforme a dicha sentencia, se afirma que, si la liquidación administrativa en cuestión ya hubiera adquirido firmeza, la revisión de la misma fuera de los cauces previstos en la LGT podría comprometer los principios de confianza legítima y prohibición del *ne bis in idem*. Si bien, pese a lo anterior, existe un voto particular formulado por dos magistrados, a cuyas conclusiones nos adherimos, que entienden que esta interpretación mayoritaria supone un auténtico obstáculo a la efectiva persecución del delito fiscal y que, además, la misma carece de un sentido real en cuanto que la determinación de la existencia de un ilícito penal tributario es siempre competencia exclusiva de la jurisdicción penal, al margen, por tanto, de las potestades y facultades de la Administración tributaria. *A fortiori*, debemos destacar como la LECrim. impone, en todo caso, la obligación de comunicar los indicios criminales referidos a los delitos públicos sin especificar o condicionar dicha obligación a ninguna suerte de actuar previo de la Administración. Por todo ello, consideramos que, pese a que en la actualidad el apartado segundo del artículo 197 bis del RGAT se encuentra derogado, ello no puede dejar vacío de contenido el deber de denuncia consagrado por el artículo 262 de la LECrim. y, en suma, la Administración tributaria debe continuar dando cumplimiento íntegro a esta obligación legal.

2.1.4. La apreciación de una conducta delictiva una vez prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria

Consecuencia lógica y racional del mayor desvalor y gravedad que comporta la realización de un ilícito penal sobre uno de carácter administrativo es precisamente la disparidad de los plazos de prescripción de uno y otro. Así, mientras que el artículo 66 de la LGT establece un plazo común de prescripción de cuatro años para determinar y liquidar una deuda tributaria, en cambio, el artículo 131 del CP establece un plazo de prescripción de cinco años para perseguir el delito fiscal de tipo básico (art. 305 del CP) y de diez años para el de carácter agravado (art. 305 bis del CP). Lo anterior, además, debe complementarse con la previsión del artículo 115 de la LGT, en virtud del cual, se habilita a la Administración tributaria para comprobar e investigar sin límite temporal hechos, actos o negocios realizados en ejercicios prescritos, pero que pueden seguir produciendo efectos en ejercicios posteriores no prescritos. De tal forma que, desde la reforma operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, se reconoce legalmente la potestad administrativa de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) para actuar sobre ejercicios prescritos siempre y cuando dicha comprobación sea relevante para liquidar una deuda tributaria «viva», esto es, cuyo derecho a liquidar no esté, a su vez, prescrito¹⁰.

¹⁰ Cfr. Company Marsà (2021).

Bajo estos considerandos, la duda parece, pues, evidente: ¿Puede la AEAT realizar actuaciones de comprobación e investigación sobre hechos prescritos administrativamente y que no tienen incidencia sobre una deuda tributaria viva, pero que resultan necesarias para la apreciación de un delito fiscal? Y la respuesta se vislumbra a través de la STS 586/2020, de 5 de noviembre (rec. núm. 4535/2019 –NFJ079639–), donde se vino a señalar que, pese a la habilitación que efectúa el artículo 115 de la LGT, no obstante, esta facultad dispone de un límite claro y conciso, que «tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta ley que no hubiesen prescrito». De lo anterior se colige, por tanto, que la Administración se excederá de sus facultades cuando investigue hechos prescritos administrativamente que, además, no tengan incidencia sobre una deuda tributaria «viva», a pesar de que los mismos sí que tengan incidencia sobre un delito fiscal no prescrito. De tal forma que, en estos casos, el TS considera que estas actuaciones administrativas realizadas fuera del ámbito legal de cobertura del artículo 115 de la LGT deben ser apartadas del proceso penal y excluidas de la base probatoria en virtud de lo dispuesto en el artículo 11.1 de la LOPJ, según el cual, «No surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales», en este caso, en concreto, el derecho a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 de la CE) y el principio de legalidad penal (art. 25.1 de la CE).

En definitiva, por medio de esta sentencia, el Alto Tribunal ha puesto un verdadero coto a las facultades de comprobación e investigación de la Administración tributaria a partir del cuarto año desde el devengo del correspondiente tributo. En estos casos, por tanto, prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, se veta cualquier opción a una liquidación, pero, es más, pues parece que, de ahora en adelante, la Administración también se deberá abstener de realizar cualquier indagación en el curso de un procedimiento de inspección, bajo pena de calificar como ilícita cualquier prueba obtenida en el mismo sin un verdadero anclaje legal¹¹. Como último matiz, precisamos que esta problemática no se producirá en aquellos supuestos en los cuales el procedimiento inspector se hubiera iniciado correctamente dentro del plazo de prescripción, pues, como bien afirma el artículo 253 de la LGT:

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.

¹¹ En la práctica, esto ha propiciado que ante esta situación se opte por denunciar a Fiscalía el presunto delito fiscal con los indicios de los que se disponga de las distintas bases de datos para que, a partir de ahí, la misma pueda realizar la correspondiente investigación y pedir, en su caso, auxilio judicial a la Administración tributaria.

2.2. Efectos de la presentación de la denuncia penal por delito fiscal

2.2.1. La relación entre el procedimiento inspector y el proceso penal

El artículo 250 de la LGT, con el que se inaugura precisamente el título VI, comienza transcribiendo en su primer párrafo el nuevo régimen procedimental previsto en el artículo 305.5 del CP, en virtud del cual, cuando la Administración tributaria aprecie indicios de un delito contra la Hacienda pública, deberá continuar con la tramitación del procedimiento inspector correspondiente, sin perjuicio de que igualmente deba pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitir el expediente al Ministerio Fiscal. Consiguientemente, a diferencia de lo que venía sucediendo bajo la normativa anterior, se habilita ahora y como regla general el denominado «paralelismo procedimental», esto es, que continúe la tramitación de un procedimiento inspector pese a la apreciación de indicios de un delito fiscal.

Es más, dejando al margen las excepciones que analizaremos posteriormente previstas en el artículo 251 de la LGT, se deberá proceder en estos casos a

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.

Repárese en que este nuevo sistema no exime a la Administración tributaria de trasladar el tanto de culpa o de remitir el expediente, si bien, este actuar se deberá demorar a un momento posterior, en concreto, al momento en que se entienda finalizado el procedimiento de comprobación e investigación mediante la práctica de la denominada LVD. Destacamos, además, que, a diferencia de la dicción literal del artículo 305.5 del CP que configura esta liquidación como una posibilidad, la LGT la ha concebido, en cambio, como un auténtico deber para la Administración, estableciéndola con carácter imperativo con la salvedad hecha de los supuestos del artículo 251 de la LGT¹².

En suma, tras el desarrollo normativo efectuado por la LGT, se desprende que bajo este nuevo régimen, cuando surjan indicios de un delito fiscal en el curso de un procedimiento

¹² Sobre este particular, Sánchez Huete señala que:

Tal antinomia puede plantear no pocos interrogantes vinculados a la relación entre estas normativas. Posiblemente, la mejor forma de resolverse es entendiendo que la regulación del Código Penal en este aspecto no posee un contenido punitivo, por lo que no resulta amparada por el rango de ley orgánica propio de la tipificación de delitos y el establecimiento de penas. Así la LGT realiza un mero desarrollo de las previsiones tributarias contenidas en la ley penal. Tal solución supone el mal menor ante la evidente descoordinación regulatoria. (2016, p. 490).

inspector, como regla general, y siempre y cuando se puedan distinguir elementos en los que se aprecia una conducta dolosa junto a otros en los que no, se deberán emitir dos liquidaciones separadas, una correspondiente a los conceptos y periodos no vinculados con el presunto delito y otra por los que efectivamente sí que se encuentren afectados, con la única salvedad anteriormente remarcada. A continuación, se procederá al análisis de esta regla general y del conjunto de sus excepciones.

2.2.1.1. El paralelismo procedimental dentro del procedimiento inspector: la fragmentación de la deuda tributaria

El primer paso que debe realizar el actuario que esté instruyendo un determinado procedimiento inspector en el curso del cual se aprecian posibles indicios de un delito de defraudación consiste precisamente en la elaboración de un informe previo de carácter interno que debe remitir a sus superiores jerárquicos para someter a su debida consideración la posible existencia de indicios de delito contra la Hacienda pública. Dicho informe, en esencia, deberá justificar la concurrencia de los elementos objetivos y subjetivos configuradores del tipo delictivo y deberá además ir acompañado de cualesquiera elementos de prueba que se hubieran podido recabar durante el curso de las actuaciones iniciales. De tal forma que, si a la luz de dicho informe previo, se considera que efectivamente existen indicios de un delito fiscal, se pondrá en conocimiento de este hecho a los equipos especializados en delito fiscal de la correspondiente delegación.

Efectuados estos trámites, el segundo paso consistiría en elaborar la correspondiente propuesta de liquidación vinculada a delito (PLVD) en la que se determine la posible cuota defraudada a efectos penales, es decir, se tendrán en cuenta exclusivamente los elementos que se deben regularizar que se encuentren vinculados al posible delito. Además, en caso de apreciarse la existencia de elementos ajenos al delito, se elaborará la correspondiente acta administrativa. Una y otra seguirán desde ese momento tramitaciones distintas.

Pues bien, en el curso de esta tramitación, conforme al artículo 253 de la LGT, se deberán tener en consideración los siguientes aspectos procedimentales:

- a) La elaboración de la propuesta de liquidación vinculada a delito (PLVD-A34) se efectuará sin la presencia del obligado tributario, debiendo expresarse en la misma los hechos y fundamentos de derecho en los que se basa.
- b) Dicha propuesta, además, se deberá notificar al obligado tributario o al representante autorizado en el procedimiento inspector.
- c) Se procederá a la apertura del trámite de audiencia durante un periodo de 15 días naturales –ampliados por la mitad– para que se puedan formular las alegaciones que se consideren convenientes.

Destacamos, asimismo, que en ningún caso los defectos procedimentales en los 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 la LGT en relación con las actuaciones desarrolladas por la Administración tributaria. De esta forma, la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector no tendrá consecuencias en materia de prescripción –que se entenderá que efectivamente se interrumpió– ni tampoco en materia de ingresos espontáneos, al no poderseles aplicar a los mismos el régimen de los recargos extemporáneos del artículo 27 de la LGT y mantener su consideración de meros ingresos a cuenta de la futura liquidación¹³. Si bien, a nuestro modo de ver, pese a la rigidez de la redacción del precepto, nosotros entendemos que esta norma no impediría en ningún caso que el obligado tributario pudiera alegar estos defectos procedimentales durante la sustentación del trámite de audiencia, pues, aun cuando los mismos no producirían ninguna suerte de consecuencia jurídica en ese mismo instante, no obstante, sí que podrían ser relevantes en un futuro si se produjera una devolución del expediente o la falta de apreciación de delito fiscal por el juez competente.

Resaltamos, igualmente, la trascendencia que en este procedimiento especial dispone el trámite de audiencia en relación con la PLVD, pues, como se analizará posteriormente, la liquidación que en su momento se dicte y notifique al obligado tributario no podrá ser objeto de impugnación, por lo que la única posibilidad que se le otorga al mismo para hacer valer su derecho es precisamente este trámite esencial. Así pues, por medio de este trámite de audiencia se podrán poner de manifiesto aspectos tan controvertidos como son los relativos a los elementos de cuantificación de la propia liquidación girada, el carácter delictivo o no de la conducta desplegada, la existencia de dolo o culpa en el actuar del investigado o los elementos de prueba en poder de la Administración¹⁴.

¹³ Tal y como señala la exposición de motivos de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre:

Dentro del ámbito tributario, resulta necesario establecer normas sustantivas específicas para las deudas tributarias derivadas de la forma más grave de defraudación tributaria, como es el delito contra la Hacienda pública, que, por su singularidad, tienen también un tratamiento procedimental diferente que se inicia en el ámbito administrativo y concluye en el judicial. Ese régimen jurídico propio –que fundamentalmente excluye la extinción total o parcial de la deuda por la concurrencia de defectos o dilaciones en el procedimiento administrativo de comprobación– es, además, coherente con las pautas comunes de una correcta represión de los comportamientos delictivos.

Por su parte, Palao Taboada señala al respecto que la exposición de motivos:

incurre en una grosera confusión cuando afirma que la extinción de la obligación tributaria (vinculada al delito) por vicios procedimentales o por haber transcurrido el plazo de prescripción al haberse sobrepasado el plazo de duración de las actuaciones inspectoras hace que el delito quede impune, pues es evidente que una cosa es la deuda tributaria y otra distinta la pena que corresponda al delito. (2015, p. 55)

¹⁴ Algunos autores, como Blázquez Lidoy (2016, p. 523), manifestarían la necesidad de que esta liquidación también se notificara al resto de los sujetos investigados en el curso del proceso penal a fin de que estos también pudieran presentar sus correspondientes alegaciones. Ahora bien, pese a las mayores garantías

Pues bien, concluido el plazo establecido para la formulación de las alegaciones y tras su debido análisis, continúa precisando el artículo 253 de la LGT que corresponderá al órgano competente –en este caso, el inspector jefe– dictar una LVD con la autorización previa o simultánea del órgano de la Administración tributaria competente para interponer la denuncia o querrela –a saber, el delegado especial, el delegado central de Grandes Contribuyentes o, en su caso, el director de departamento– cuando considere que la regularización procedente pone de manifiesto la existencia de un posible delito contra la Hacienda pública. Se precisa que, por una parte, esta autorización se concederá previo informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico¹⁵ y, por otra parte, que también corresponderá al actuario, con carácter previo, la realización de un nuevo informe –numerado 73.01– donde deberá detallar, con mayor precisión, no solamente los indicios necesarios para la apreciación del delito fiscal, sino también las circunstancias que podrían determinar la comisión de otros delitos, como el contable, u otras responsabilidades penales, y donde, además, deberá pronunciarse sobre las alegaciones formuladas por el contribuyente en relación con la PLVD, ratificando o, en su caso, modificando la PLVD previamente elaborada¹⁶.

que ese sistema introduciría, el artículo 253 de la LGT es claro al precisar quiénes deben ser los únicos notificados de la emisión de la LVD sin incluir a estos últimos. Lo anterior, no obstante, se entiende sin perjuicio de las alegaciones que en su caso sí que podrán presentar estos otros sujetos investigados distintos del deudor principal si fueran igualmente declarados como responsables tributarios en los términos previstos en el artículo 258 de la LGT.

¹⁵ Según la redacción del derogado artículo 32.4 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario:

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

Aunque el artículo se encuentre derogado y el informe del órgano de asesoramiento jurídico ya no sea preceptivo, en la práctica y por mayor seguridad jurídica, se sigue solicitando.

¹⁶ Si bien, el artículo 197 *quater* del RGAT establece otras posibilidades que puede realizar el inspector jefe tras el examen, en su caso, de las alegaciones presentadas. Así, también podría optar el mismo por:

- a) Rectificar la PLVD cuando considerase que en ella hubiera existido un error en la apreciación de los hechos o una indebida aplicación de las normas jurídicas. Se precisa, además, que en los supuestos en los cuales dicha rectificación afectase a cuestiones no alegadas por el obligado tributario que supusieran adicionalmente un agravamiento de su situación, se deberá notificar el acuerdo de rectificación para que, en un plazo de 15 días naturales, pueda efectuar nuevas alegaciones. En cambio, si la rectificación viniese motivada por cuestiones alegadas por el obligado tributario o por otras cuestiones no alegadas, pero que mejorasen su situación, se procederá a notificar directamente la LVD sin ese previo trámite de alegaciones.
- b) Ultime el expediente en vía administrativa cuando considerase que la conducta efectivamente no es constitutiva de delito fiscal. En este caso, procederá anular la PLVD y elaborar un acta conforme a la tramitación procedimental ordinaria.
- c) Completar el expediente en cualquiera de sus extremos notificándole al obligado tributario.

Para concluir este *iter* procedimental, señalaremos que, una vez dictada la correspondiente LVD, se pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, generalmente, junto con el informe-resumen A31 en los términos del artículo 100 del RGAT, concluyendo esta parte del procedimiento inspector destinada a liquidar los elementos de la deuda tributaria vinculados al presunto delito fiscal. A partir de este instante, además, se interrumpirán los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y a imponer la correlativa sanción, de acuerdo con lo establecido en los artículos 68.1 y 189.3 de la LGT. Se procederá, igualmente, a notificar la susodicha liquidación junto con su correspondiente carta de pago al obligado tributario advirtiéndole, no obstante, que el periodo voluntario de ingreso quedará en todo caso diferido al momento en el que se le notifique que se ha admitido a trámite la denuncia o querrela interpuesta.

Por último, cabría preguntarse qué pasaría con aquella otra parte del procedimiento inspector destinada a liquidar los elementos de la deuda tributaria no vinculados al delito fiscal. En este sentido, es el propio artículo 250.3 de la LGT el que matiza que:

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.

Por ello mismo, posteriormente, el artículo 253.3 de la LGT prevé que la propuesta de liquidación dictada por la Administración en estas circunstancias se incorpore en un acta ordinaria que siga para su tramitación los cauces habituales. Si bien, la verdadera pregunta que cabría formularse en esta sede sería precisamente si resultaría del todo obligatorio que el conjunto de las actuaciones inspectoras concluyesen en el mismo instante en el que se dictase el acto de liquidación vinculado a delito o si, en cambio, resultaría admisible en estos casos poder continuar el procedimiento inspector con posterioridad a la emisión de dicho acto en relación con los demás elementos de la obligación tributaria no vinculados al delito referidos al mismo(s) concepto(s) y periodo(s).

Según nuestro modo de ver, si bien existen voces a favor de esta continuidad procedimental, dicha opción no nos parece posible bajo el actual marco regulatorio, ya que, por una parte, de la dicción literal del artículo 253.3 de la LGT parece desprenderse la

De tal forma que, si a la luz de las nuevas actuaciones, se considerase que no existen definitivamente indicios de un delito fiscal, se procederá en los mismos términos que los establecidos en la letra b) anterior. En cambio, si se considerase que los indicios todavía persisten, ya se rectifique o no la propuesta de liquidación inicialmente formulada, se deberá en cualquier caso conceder al obligado tributario un nuevo plazo de 15 días naturales para formular nuevas alegaciones, procediendo posteriormente el inspector jefe a dictar el acuerdo correspondiente según se ha analizado en el párrafo anterior.

exigencia de una coetaneidad entre las dos propuestas de liquidación que se deben emitir en el curso de este procedimiento inspector y, por otra parte, porque, al analizar las causas tasadas del artículo 150.3 de la LGT que permiten un desdoblamiento del plazo del procedimiento inspector, entre las mismas solamente se cita aquella en la que se remite el expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente, pero sin poder practicar la correspondiente liquidación por concurrir alguna de las circunstancias del artículo 251 de la LGT. Por ello mismo, en estos casos, junto con la PLVD deberá emitirse igualmente y en ese mismo instante otra propuesta de liquidación incluida en un acta donde se inserten, por su parte, los elementos no vinculados al delito, concluyendo acto seguido el procedimiento inspector¹⁷.

Con estas bases, procedemos ahora al análisis de las distintas reglas encaminadas a determinar la cuantificación de estas dos liquidaciones tributarias.

2.2.1.2. Naturaleza y reglas de cuantificación de las liquidaciones tributarias

La previsión de dos liquidaciones, en los términos anteriormente expuestos, obliga imperiosamente al legislador a diseñar normas concretas sobre la forma de cuantificar cada una de ellas. Si bien, con carácter previo a ello, debemos recordar que la determinación de la cuota defraudada a efectos del enjuiciamiento del delito fiscal es una competencia exclusiva del juez penal. Por ello mismo, y en virtud del principio de prejudicialidad administrativa no devolutiva, la LVD quedará siempre a expensas de lo que finalmente se dictamine

¹⁷ A favor de esta continuidad, Aníbarro Pérez (2017) señalaría que:

Por nuestra parte, sin embargo, no encontramos impedimento legal para que la inspección, una vez concluida la parte del procedimiento inspector relativa a los elementos de la deuda tributaria vinculados al presunto delito, continúe hasta su terminación con el resto de las actuaciones respecto a los elementos no delictivos.

A ello apunta, de hecho, el artículo 253.1, párrafo quinto, cuando señala que con la notificación del acto de liquidación vinculado al delito «el procedimiento de comprobación finalizará, respecto de los elementos de la obligación tributaria regularizados», pero nada dice de los restantes elementos del procedimiento. Y no creemos que sea un obstáculo para la posible continuación del procedimiento inspector, en lo concerniente a los aspectos no delictivos, la dicción del artículo 253.3 de la LGT. A nuestro juicio, de esa norma no se desprende una necesaria coetaneidad entre las dos propuestas de liquidación en las que el procedimiento inspector se desdobra, siendo factible el que la propuesta contenida en el acta de inspección por los elementos no delictivos sea posterior a la propuesta de liquidación vinculada al delito –no así al contrario–, pues lo único que exige el párrafo segundo del artículo 253.3, en su letra b), es que la citada propuesta de liquidación contenida en el acta comprenda «la totalidad de los elementos comprobados, con independencia de que estén o no vinculados con el posible delito», debiendo deducirse «la cantidad resultante de la propuesta de liquidación a que se refiere el párrafo anterior».

en el proceso penal¹⁸. Una circunstancia que, a mayor abundamiento, ha suscitado ciertas dudas en cuanto a la verdadera naturaleza de esta liquidación especial. De esta forma, autores como Palao Taboada (2015, p. 71) señalarían que «la parte de la deuda tributaria vinculada al delito es objeto de una llamada liquidación, término engañoso, pues no participa en absoluto de las características y el régimen propio de las verdaderas liquidaciones, en especial del control jurisdiccional», por lo que «dicha supuesta liquidación es en realidad un acto *sui generis* con una finalidad pura y simplemente recaudatoria». Por su parte, Sánchez Pedroche también apuntaría que:

si la liquidación es administrativa, como lo es, debe ser impugnable, y si no lo es, no debería permitirse su práctica [...]. Se crean así institutos jurídicos que abjuran de su verdadera naturaleza jurídica, convirtiéndose en híbridos que únicamente responden a una mal entendida eficacia administrativa práctica, tan rechazable como espuria. (2014, p. 44)

En efecto, aunque la LVD se configura al igual que el resto de las liquidaciones tributarias como un acto resolutorio que pone fin a un procedimiento, no obstante, dicho carácter se desvirtúa posteriormente cuando el artículo 257 de la LGT pone de manifiesto su subordinación a lo que finalmente se dictamine en el proceso penal. Por ello mismo, y pese a su ejecutividad inmediata, parece que esta LVD no es más que una estimación, apreciada de forma anticipada por parte de la Administración tributaria, de la que hubiera sido la responsabilidad civil derivada del delito, encubierta así en forma de liquidación tributaria con el único fin de poder conseguir su cobro anticipado. De esta forma, como matizaría López Díaz (2015), «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». Y es que, como ya venía sosteniendo el TS:

La eventual existencia de una liquidación ya efectuada formalmente por la Administración tributaria, al incorporarse al proceso penal por delito fiscal, no será otra cosa que una prueba más, sin duda atendible, pero en todo caso sometida al pertinente debate entre las partes, y a la posterior valoración por el tribunal¹⁹.

¹⁸ En este sentido, el propio artículo 254 de la LGT señala que corresponde 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 CP y en el título VI de la LGT. De esta forma, entre los dos sistemas de prejudicialidad administrativa existentes, a saber, el devolutivo –en el cual la determinación de la cuota tributaria compete a la Administración tributaria, bajo el control de la jurisdicción contencioso-administrativa– y el no devolutivo –en cuya virtud sería el juez penal quien, para el solo efecto de la represión, determinaría la cuota tributaria defraudada– se ha optado por este último sistema.

¹⁹ Véanse, entre otras, las SSTS 1807/2001, de 30 de octubre (rec. núm. 1184/2001 –NFJ011115–) y 2069/2002, de 5 de diciembre (rec. núm. 594/2001 –NFJ079037–).

En suma, la fragmentación de la deuda tributaria en aquellos supuestos en los cuales no todos los elementos de la obligación tributaria sean dolosos, conllevará la emisión de dos liquidaciones provisionales, una por los conceptos vinculados al delito y otra donde se adicionarán a los anteriores todos aquellos no vinculados. Pues bien, esta bifurcación de liquidaciones planteará, en definitiva, la necesidad de articular un método exacto para concretar por separado la cuota dolosa de aquella que no es dolosa; sistema de reglas de cuantificación que actualmente se encuentra recogido en los artículos 253.3 de la LGT y 197 *quinquies* del RGAT. En efecto, conforme a los aludidos preceptos, y por lo que concierne a la PLVD, su cuantificación se efectuará por medio de las siguientes reglas:

- a) En primer lugar, se deberán incluir en esta propuesta de liquidación todos aquellos elementos que hayan sido, en su caso, objeto de declaración por el obligado tributario antes de que se hubiera perpetrado el correspondiente delito. Ello implicará, por tanto, conocer con exactitud el momento consumativo del delito fiscal, pues todo aquello que se hubiera declarado con anterioridad no participará de la naturaleza delictiva desplegada. Adviértase, por ello, que aquí se están incluyendo elementos sobre los cuales no existe dolo alguno por razones exclusivas de técnica cuantificadora que, no obstante y con posterioridad, serán objeto de corrección tal y como veremos en la letra e)²⁰.
- b) En segundo lugar, se sumarán todos aquellos elementos en los que se aprecien efectivamente indicios de delito con posterioridad a su consumación. Estos elementos se podrán poner de manifiesto, bien por el propio obligado tributario cuando presente declaraciones extemporáneas –sean o no espontáneas, pero en todo caso incapaces de regularizar su situación tributaria en los términos del art. 305.4 del CP–, o bien por la propia Administración tributaria en el seno de un procedimiento de comprobación e investigación.
- c) En tercer lugar, se restarán los ajustes a favor del obligado tributario a los que este hubiera podido tener derecho durante ese mismo periodo descubiertos durante el curso del procedimiento inspector, tal y como pueden ser, entre otros, el reconocimiento de nuevos gastos deducibles, el incremento del porcentaje de la prorrata del IVA soportado, deducciones generadas en el propio ejercicio o nuevas exenciones. De esta forma, con la aplicación de esta regla, todas las partidas susceptibles de minorar la obligación tributaria se computarán en la LVD, si bien, a nuestro modo de ver, en ningún caso se deberían restar aquellos ajustes que se pudieran asociar de forma directa, unívoca e inequívoca a los elementos en

²⁰ En opinión de Palao Taboada (2015):

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 liquidar.

los que no se apreciaren indicios delictivos siendo, además, que aquellos otros ajustes que fueran comunes a unos elementos delictivos y a otros que no lo fueran se deberían igualmente restar, pero mediante un criterio de reparto razonable entre las dos liquidaciones giradas.

- d) En cuarto lugar, se minorarán también todas aquellas partidas a compensar o a deducir susceptibles de aplicación, salvo opción distinta del obligado tributario. Así pues, como matizaría la propia exposición de motivos de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre:

Con una clara vocación garantista para el obligado tributario, inspirada en la aplicación del principio de mínima intervención de la norma penal, se fija una regla general según la cual todas las partidas a compensar o deducir en base o en cuota a favor del mismo se imputarán a la liquidación vinculada al delito.

De tal forma que, por medio de esta regla, se habilita la minoración de todos los créditos fiscales que ostente el obligado tributario frente a la Administración, como pueden ser bases imponibles negativas no aplicadas de ejercicios anteriores, deducciones pendientes, IVA a compensar de otros periodos impositivos o supuestos de libertad de amortización. Adviértase, además, que, si como consecuencia de la aplicación de esta regla la cuota defraudada se ubicara por debajo del umbral de los 120.000 euros, se excluirá indudablemente la posibilidad de denunciar por delito fiscal. De ahí que carezca de cierto sentido la posibilidad que prevé el apartado tercero del artículo 197 *quinquies* del RGAT, en virtud de la cual, el obligado tributario podría aplicar de forma proporcional estas partidas a compensar o a deducir en la base o en la cuota entre la LVD y la liquidación no vinculada según un determinado coeficiente. Una posibilidad que, reiteramos, no tendría mucha lógica, en cuanto que su aplicación siempre conllevaría a un incremento de la cuota defraudada, alejando, pues, la posibilidad de evitar la denuncia por delito fiscal²¹.

²¹ En cuanto al aludido coeficiente, el apartado tercero del artículo 197 *quinquies* del RGAT señala que se calculará de la siguiente manera:

- En el numerador, la suma de los incrementos y disminuciones en la base imponible, multiplicada por el tipo medio de gravamen, y los incrementos y disminuciones en la cuota, todos ellos vinculados con el posible delito contra la Hacienda pública.
- En el denominador, la suma de la totalidad de los incrementos y disminuciones en la base imponible multiplicada por el tipo medio de gravamen, y la totalidad de los incrementos y disminuciones en la cuota, con independencia de que se hallen o no vinculados con el posible delito contra la Hacienda pública.

Se entenderá por «tipo medio de gravamen» el resultado de dividir la cuota íntegra entre la base liquidable. El cálculo de ese coeficiente se efectuará prescindiendo del importe de todas las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota. Lo anterior, no obstante, puede tener un importante efecto práctico.

- e) Finalmente, en quinto lugar y como mecanismo correctivo de lo establecido en la letra a), se prevé también la minoración, en el caso de que hubiera presentado el obligado tributario en plazo una declaración tributaria, de la cuota efectivamente ingresada que hubiera resultado de la misma.

De esta forma, una vez determinada la PLVD, se procederá inmediatamente a formular la propuesta de liquidación no vinculada a delito, que deberá recogerse, además, en un acta que comprenderá la totalidad de los elementos comprobados. Por ello mismo, de la cantidad resultante de esta propuesta se deberá minorar la cuota derivada de la PLVD. Veamos, a continuación, un ejemplo práctico de la forma de cálculo de estas dos propuestas de liquidación, partiendo de una entidad que se encuentra en la siguiente situación fiscal respecto a su impuesto sobre sociedades del año 2017:

Ejemplo

La entidad presentó en plazo su correspondiente autoliquidación en la que se declaró una base imponible de 2.000.000 de euros. Sobre esa base, se aplicó el tipo de gravamen vigente del 25 %, resultando una cuota íntegra de 500.000 euros. Por su parte, la cuota diferencial fue de 300.000 euros a ingresar tras la aplicación de determinadas deducciones por importe de 80.000 euros y pagos a cuenta por importe de 120.000 euros.

Posteriormente, el obligado tributario presentó una complementaria incluyendo rentas por importe de 300.000 euros tras enterarse la entidad de que varios de sus clientes estaban siendo investigados por prestar servicios simulados. Por tanto, estos ajustes derivados de ventas en B se calificarían como dolosos. De esta situación resultaría una cuota adicional a ingresar de 75.000 euros y se le exigiría, además, un recargo en virtud del artículo 27 de la LGT, que girarían automáticamente los órganos de gestión tributaria.

Con posterioridad, se inicia un procedimiento inspector que concluye con la siguiente regularización: se descubren ventas ocultas por importe de 800.000 euros y unos gastos asociados a esas ventas por valor de 100.000 euros (ambos de carácter doloso) y, con ocasión de la modificación de un criterio interpretativo, se incrementa el valor de transmisión de un elemento patrimonial en 200.000 euros (sin carácter doloso). Además, en el curso del procedimiento, se acredita la existencia de unas bases imponibles negativas pendientes de aplicar por importe de 300.000 euros. Al apreciarse indicios de delito fiscal, se calcula la siguiente PLVD²²:

²² La declaración extemporánea presentada no cumplía, por tanto, con los requisitos del artículo 305.4 del CP, al no ser completa y veraz.

Base imponible con elementos iniciales declarados + elementos dolosos declarados y descubiertos	3.000.000 (2.000.000 + + 300.000 + 800.000 – 100.000)
Base imponible negativa (no se opta por el reparto)	–300.000
Base imponible	2.700.000
Tipo	25 %
Cuota íntegra	675.000
Deducciones	–80.000
Cuota líquida	595.000
Pagos a cuenta	–120.000
Cuota ingresada en plazo	–300.000
Cuota defraudada a efectos penales	175.000
Complementaria	–75.000
Cuota defraudada exigible	100.000

Por su parte, la liquidación derivada del acta se calcularía de la siguiente manera:

Base imponible con elementos iniciales + dolosos + no dolosos	3.200.000 (2.000.000 + 300.000 + + 800.000 – 100.000 + 200.000)
Base imponible negativa (no se opta por el reparto)	–300.000
Base imponible	2.900.000
Tipo	25 %
Cuota íntegra	725.000
Deducciones	–80.000
Cuota líquida	645.000
Pagos a cuenta	–120.000
Cuota ingresada en plazo	–300.000
Complementaria	–75.000



Cuota defraudada exigible LVD	- 100.000
Cuota del acta	50.000

Obsérvese, por tanto, que la cifra que se debe tener en consideración a los efectos de determinar si se cumple el umbral de punibilidad del delito fiscal es la denominada «cuota defraudada», que, en este caso, al ser de 175.000 euros, supera la barrera mínima de los 120.000 euros. Como podemos apreciar, además, si el obligado tributario hubiera optado por el reparto proporcional de las bases imponibles negativas, el coeficiente a aplicar hubiera sido del 83,3%²³, por lo que la base imponible en la PLVD solamente se hubiera podido minorar en el importe de 250.000 euros, resultando, por ende, una base imponible de 2.750.000 euros y una cuota íntegra de 687.500 euros. En definitiva, el reparto proporcional siempre provocará un incremento de la cuota defraudada, razón principal por la que esta posibilidad no se solicita, por regla general, por los obligados tributarios al no reportarles beneficio alguno.

2.2.1.3. Excepciones a la práctica de las liquidaciones tributarias

Como ya hemos avanzado, la regla general establecida por el legislador según la cual, ante la presencia de indicios de un delito fiscal, el procedimiento inspector debe continuar y concluir con la emisión de las correspondientes liquidaciones, dispone, no obstante, de una serie de excepciones recogidas en el artículo 251 de la LGT. En concreto, el aludido precepto prevé tres supuestos en los que específicamente la Administración tributaria deberá pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitir el expediente al Ministerio Fiscal, absteniéndose, pues, de practicar la LVD a la que se refiere el artículo 250.2 de la LGT. En concreto, estos tres supuestos son los siguientes:

- Quando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el artículo 131 del CP. El objetivo, como puede desprenderse, consiste en evitar que el delito fiscal pueda llegar a prescribir como consecuencia de la demora producida por la actuación administrativa. De ahí que, en estos casos, se opte por la paralización del procedimiento inspector y el pase del tanto de culpa a la jurisdicción penal, consiguiéndose así, a la luz de lo establecido en el artículo 132 del CP, la interrupción del

²³ Su cálculo se sonsacaría de la siguiente fórmula, tal y como se desprende del apartado 3 del artículo 197 *quinquies* del RGAT:

$$[(800.000 + 300.000 - 100.000) \times 25 \%] / [(800.000 + 300.000 - 100.000 + 200.000 \times 25 \%)].$$

plazo de prescripción del presunto delito fiscal. Si bien, debemos entender que en aquellos supuestos en los cuales el objeto del procedimiento inspector abarcara varios periodos impositivos, de tal forma que en todos ellos existieran indicios de la posible comisión de un delito, pero solamente en uno de ellos –el más antiguo– hubiera riesgo de prescripción, lo más correcto sería dividir el procedimiento de tal forma que solo se remitiera a la sede penal el expediente correspondiente a dicho ejercicio –en cumplimiento de lo previsto en el art. 251 de la LGT–, debiéndose tramitar el resto de los periodos de conformidad con lo establecido en el artículo 253 de la LGT en los términos anteriormente expuestos. Así, además, se desprende del artículo 197 ter del RGAT cuando precisa que «En cualquier caso, estas excepciones afectarán, exclusivamente, al concepto impositivo y periodo en que concurra la circunstancia por la que no procede dictar liquidación».

- 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. Se trata, en esencia, de una de las excepciones más problemáticas en cuanto que supone reconocer que es posible apreciar indicios de un delito fiscal incluso desconociendo la cuota defraudada definitiva (se estima una presunta cuota defraudada superior a 120.000 euros, pero, por diversos motivos, su importe exacto no puede ser debidamente fijado) o la identidad del presunto autor. Al respecto, destacamos las reflexiones del Consejo General del Poder Judicial vertidas en su informe elaborado al anteproyecto de la Ley de modificación parcial de la LGT, donde precisó que:

La previsión de pasar el tanto de culpa sin concluir la liquidación de las actuaciones o ni siquiera saber quién es el obligado tributario [...] puede generar a las Fiscalías un trabajo importante, y además tampoco tendrá el efecto de detener la prescripción, pues esta solo se interrumpe cuando la Fiscalía interponga denuncia o querrela y el juez la admita²⁴.

Precisamos, asimismo, que tanto esta circunstancia como la prevista en el apartado anterior deberán ser objeto de comunicación al obligado tributario, una circunstancia que, por razones obvias, no se producirá en la última de las causas de excepción que analizaremos.

- c) Cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación. Pues bien, el principal inconveniente que se asocia con este último supuesto radica precisamente en su alto grado de indeterminación, lo que provocará, en fin, que la Administración pueda actuar con un amplio margen de maniobra. Si bien, al igual que en los casos

²⁴ Vid. Informe al anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, de 30 de septiembre de 2014 (p. 19).

anteriores, la concurrencia de cualquiera de estas circunstancias deberá quedar perfectamente justificada en el correspondiente acuerdo motivado que la Administración remita al orden penal junto con el escrito de denuncia o querrela, lo que en esencia permitirá reducir parte de su incertidumbre.

Pues bien, la presencia de cualquiera de estas excepciones provocará las siguientes dos especialidades en el *iter* procedimental anteriormente desarrollado, a saber, por una parte, la no suscripción de la PLVD y, por tanto, la eliminación del trámite de audiencia o alegaciones del obligado tributario y, por otra parte, la concurrencia de una de las causas de suspensión del procedimiento inspector en los términos del artículo 150.3 de la LGT²⁵. Así pues, conforme al aludido precepto, desde el instante en el que se apreciara alguna de esas causas, la Inspección ya no podría realizar ninguna actuación en relación con el procedimiento suspendido, sin perjuicio de que las solicitudes previamente efectuadas al obligado tributario o a terceros deberían ser contestadas. No obstante, si la Administración tributaria apreciara que algún periodo, obligación tributaria o elemento de esta no se encontraran afectados por las causas de suspensión, podría continuar el procedimiento inspector respecto de los mismos, pudiendo, en su caso, practicar por ellos la correspondiente liquidación. Además, a los solos efectos del cómputo del periodo máximo de duración, en estos casos, desde el momento en el que concurriese la circunstancia de la suspensión, se desagregarían los plazos distinguiéndose entre la parte del procedimiento que continuaría y la que quedaría suspendida. De tal forma que, a partir de dicha desagregación, cada parte del procedimiento se regiría por sus propios motivos de suspensión y extensión del plazo. Una suspensión que, a mayor abundamiento, se prolongaría hasta el momento en que la autoridad judicial dictara sentencia firme, se produjera el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produjera la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

Sobre esta cuestión, señalaremos que, mientras que algunos autores han criticado duramente esta supresión del trámite de audiencia²⁶, no obstante, otros han considerado que dicha ausencia se encontraría en todo caso atemperada por la exigencia que igualmente establece el artículo 150.3 de la LGT de comunicar al obligado tributario la suspensión del procedimiento inspector²⁷. Si bien, a nuestro modo de ver, al margen de los supuestos en los que este trámite pudiera perjudicar de cualquier modo las actuaciones en curso, esta supresión en ningún caso se podría considerar compensada por dicha comunicación, ya que esta última –tal y como precisa el precepto– es de carácter meramente informativo, por lo que la norma no habilita cauce procedimental alguno para que este sujeto pueda ejercitar, en su caso, oposición a la apreciación de los indicios del delito fiscal.

²⁵ Si bien, pese a lo anterior, se deberá igualmente emitir en estos casos tanto el informe detallado de delito sin LVD –INF 73.02– como el informe-resumen A31.

²⁶ *Vid.*, entre otros, Tejerizo López (2015, p. 164).

²⁷ *Vid.*, entre otros, Martínez Muñoz (2016).

Para concluir, una referencia a la posibilidad de adoptar medidas cautelares en este supuesto, donde precisamente no se va a emitir LVD y, en suma, se va a demorar la recaudación de las cuotas defraudadas. Así, conforme al artículo 81.9 de la LGT:

Cuando con motivo de un procedimiento de comprobación e investigación inspectora se haya formalizado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda pública o se haya dirigido proceso judicial por dicho delito sin que se haya dictado la liquidación a que se refiere el artículo 250.2 de esta ley, podrán adoptarse, por el órgano competente de la Administración tributaria, las medidas cautelares reguladas en este artículo, sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición adicional decimonovena. [...] En los supuestos a que se refieren los párrafos anteriores, las medidas cautelares podrán dirigirse contra cualquiera de los sujetos identificados en la denuncia o querrela como posibles responsables, directos o subsidiarios, del pago de las cuantías a las que se refiere el artículo 126 del Código Penal. Adoptada, en su caso, la medida cautelar por el órgano competente de la Administración tributaria, se notificará al interesado, al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente y se mantendrá hasta que este último adopte la decisión procedente sobre su conversión en medida jurisdiccional o levantamiento.

Precisamos, con todo, que estas medidas cautelares deberán ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar y en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda tributaria siendo, además, que en ningún caso podrán producir perjuicios de imposible o difícil reparación.

Finalmente, en cuanto al plazo de su duración, matiza el artículo 81.7 e) in fine de la LGT que:

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.

De lo que se desprende, en esencia, que, bajo estas circunstancias, el papel que jugará el juez instructor de la causa penal se circunscribirá a ser un mero revisor de las medidas cautelares ya previamente adoptadas por la Administración²⁸.

²⁸ Sobre este particular, destacaría el voto particular emitido por Sáez Rodríguez al Informe del anteproyecto de la Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, emitido por el Consejo General del Poder Judicial el 30 de septiembre de 2014, al señalar que:

Se sigue manteniendo la posibilidad de que la Administración tributaria, que va a ser denunciante o querellante y parte en el procedimiento penal, pueda acordar medidas cautelares para

2.2.2. La relación entre el procedimiento administrativo sancionador y el proceso penal

A diferencia de la relación existente entre el proceso penal y el procedimiento inspector que, como ya hemos advertido, se rige por las normas generales de la prejudicialidad, la relación existente entre el proceso penal y el procedimiento administrativo sancionador se regirá, por su parte, por el principio *ne bis in idem* integrado en el artículo 25 de la CE. Resaltamos, además, la doble vertiente de este principio, pues, desde un punto de vista material, prohíbe la aplicación de una doble sanción en aquellos supuestos en los que concurra la triple identidad de hechos, sujetos y fundamentos y, desde un punto de vista formal, impide también el desarrollo de un doble procedimiento, otorgando así preferencia al proceso penal sobre el administrativo²⁹.

Pues bien, a la luz de lo anterior, tanto en los supuestos en los que se dicte LVD como en aquellos otros en los que no sea posible la emisión de dicha liquidación la LGT prevé en sus artículos 250.2 y 251.2, respectivamente, que la Administración se deberá abstener de iniciar o, en su caso, continuar, el procedimiento administrativo sancionador correspondiente a los hechos en los que se hubieran apreciado los presuntos indicios de un delito fiscal. Además, en el hipotético caso en el que citado procedimiento ya se hubiera iniciado, de no haberse concluido este con anterioridad, dicha conclusión se deberá producir indefectiblemente en el momento en el que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal. Se reconoce, por tanto, esa preferencia aludida por la vía penal tanto en el aspecto material –al tener competencia prioritaria para conocer de estos hechos– como en el aspecto procedimental –al tener tramitación preferente sobre el procedimiento administrativo–.

Corolario de lo anterior será igualmente la imposibilidad de imponer sanciones administrativas en los supuestos en los cuales se emitieran sentencias condenatorias por los mismos hechos ya juzgados por la autoridad judicial³⁰. Siendo que, en sentido contrario, esto es, de no haberse apreciado la existencia del delito fiscal, sí que podría la Administración

asegurar las responsabilidades pecuniarias que pudieran derivarse del delito, lo que resulta insólito en nuestro ordenamiento jurídico, en el que el juez de instrucción es el verdadero director de la investigación penal y a quien corresponde el juicio de proporcionalidad y necesidad de la medida cautelar.

En parecidos términos también Moreno Catena (2014).

²⁹ Cfr. Ribes Ribes (2019).

³⁰ En sentido inverso, esto es, cuando se apreciara la existencia de un delito fiscal con posterioridad a la imposición de una sanción administrativa, tampoco se vulneraría el principio *ne bis in idem*, pues, conforme a la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 2/2003, de 16 de enero (NCJ041689), tal principio no se conculca siempre y cuando la jurisdicción penal descuenta de la ejecución de la sentencia la sanción que ya hubiera recaído en fase administrativa.

tributaria iniciar el correspondiente procedimiento administrativo sancionador respetando en todo caso los hechos que se hubieran considerado probados en sede judicial. Matizamos que, pese a que existen algunas voces que consideran que esta previsión podría conculcar el aludido principio *ne bis in idem* al existir un doble ejercicio del *ius puniendi* del Estado, primero por el órgano jurisdiccional penal y posteriormente por el órgano administrativo³¹, ello ha sido ya rechazado por el propio Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) que, especialmente, tras su Sentencia de 15 de noviembre de 2016 (rec. núm. 24130/11 y 29758/11, asunto A. y B. c. Noruega), ha venido a precisar que, de aplicarse esta interpretación estricta, ello provocaría una impunidad no deseada en sede administrativa de los sujetos infractores. Por ello, se opta por una flexibilización en la interpretación de la dimensión formal de este principio, permitiéndose, en fin, la duplicidad de los procedimientos por razones de seguridad jurídica y proporcionalidad³².

A modo de cierre de este bloque, una somera referencia a la eficacia del derecho a no autoincriminarse por parte del obligado tributario. Y es que, resulta evidente, la continuidad del procedimiento inspector, a pesar de la existencia de indicios de un delito fiscal, conllevará la posibilidad de que la Administración pueda seguir desplegando todas sus facultades de comprobación e investigación y, en particular, la referida a la obtención de información. Unas facultades respecto de las cuales, además, estará compelido a colaborar el sujeto inspeccionado, so pena de incurrir en la infracción prevista en el artículo 203 de la LGT. A mayor abundamiento, la información extraída de estas facultades se podrá igualmente incorporar al proceso penal mediante el correspondiente informe, lo que, en suma, incrementará el riesgo de vulnerar el derecho a no declarar contra uno mismo. En atención a ello, gran parte de la doctrina ha coincidido en afirmar que este derecho se deberá por ello respetar ya en esta fase administrativa, bien impidiéndose el uso del material autoinculpatario obtenido por la Administración, por ejemplo, bajo amenaza de sanción tributaria, bien garantizando el derecho del obligado tributario a guardar silencio³³.

Sobre esta cuestión, no obstante, realizaremos dos apuntes. Por una parte, que, como bien perfilara en su día la STC 76/1990, de 26 de abril (NFJ000802), no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva por parte de los obligados tributarios de sus datos económicos con relevancia fiscal, puesto que, si ello fuera así, se impediría de facto la posibilidad de desplegar por parte de la Administración tributaria sus funciones de comprobación e investigación, dejándose vacío de contenido el deber general de contribuir a las cargas públicas proclamado en el artículo 31 de la CE³⁴. Y, en segundo lugar, que, analizando la doctrina vertida sobre esta materia por el TEDH, también se ha reconocido, espe-

³¹ Vid., Martínez Muñoz (2016).

³² Cfr. Ribes Ribes (2019).

³³ Véanse, entre otros, Palao Taboada (2008, pp. 121 y ss.) y Sanz Díaz-Palacios (2004, pp. 131 y ss.).

³⁴ Vid. STC 76/1990, de 26 de abril (BOE núm. 129, de 30 de mayo –NFJ000802–).

cialmente por medio de la Sentencia de 17 de diciembre de 1996 (asunto Saunders contra Reino Unido), que el aludido derecho tampoco se entendería vulnerado por:

la utilización en el procedimiento penal de datos que pueden ser obtenidos del acusado mediante el uso de poderes coercitivos, pero que tienen una existencia independiente de la voluntad del acusado, tales como, entre otros, documentos obtenidos en virtud de un mandamiento.

Dicho de otra manera, que, si los materiales o la información requerida al obligado tributario ya existiesen de antemano, en virtud además de una norma legal que compeliere a su elaboración –como puede ser el deber de llevar a cabo una contabilidad ordenada y adecuada o el deber de facturar y guardar copia–, estos datos se podrían exigir sin incurrir en una vulneración del referido derecho. En cambio, todos aquellos otros datos cuya existencia no viniera entonces impuesta por una disposición general sí que quedarían salvaguardados por las garantías de este derecho y, en suma, habría que velar por su protección³⁵.

2.2.3. La relación entre el procedimiento de revisión y el proceso penal

Para los supuestos en los cuales la apreciación de indicios de un presunto delito fiscal comporte la emisión de dos liquidaciones, el artículo 254 de la LGT articula un régimen especial de impugnación de ambas, esto es, tanto de la vinculada al delito fiscal como aquella otra que no incluye los elementos de carácter doloso. En concreto, conforme al primer apartado del aludido precepto, no será posible interponer recursos o reclamaciones en vía administrativa contra la liquidación que resulte de la regularización de los elementos y cuantías vinculados al delito fiscal, correspondiendo exclusivamente al juez de lo penal la determinación de la cuota defraudada mediante la oportuna sentencia judicial y, sin perjuicio ello, no obstante, de los ajustes que se deban efectuar *a posteriori* a la luz de esta. Pero, es más, pues, conforme a la disposición adicional décima de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA), tampoco podrá conocer este orden jurisdiccional de las pretensiones que, en su caso, se deduzcan de estas mismas actuaciones administrativas³⁶.

³⁵ Cfr. Lozano Serrano (2015).

³⁶ En concreto, conforme al aludido precepto:

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.

Ciertamente, pocos aspectos de la interconexión entre los procedimientos administrativos y el proceso penal han suscitado tantas críticas y dudas por parte de la doctrina en cuanto a su adecuación al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24 de la CE, al sustraerse por medio de esta regulación del orden jurisdiccional naturalmente competente para conocer del enjuiciamiento de los actos administrativos las cuestiones vinculadas respecto de la legalidad de esta liquidación tributaria. Más en concreto, la doctrina se ha cuestionado si esta traslación de competencias entre órdenes jurisdiccionales podría llegar a vulnerar el derecho a que del asunto conozca un juez predeterminado por las leyes. Si bien, a nuestro modo de ver, tal derecho no llegaría a ser vulnerado por cuanto que de la doctrina reiterada del TC parece desprenderse que el contenido esencial de este derecho consistiría precisamente en la fijación previa por una norma legal del órgano judicial competente que ha de conocer de un determinado tipo de asunto tal y como acaece en la presente normativa³⁷.

Lo anterior, no obstante, no impediría que consideráramos que esta regulación sí que podría llegar a provocar un cierto quebranto del principio general del juez natural, en cuanto que se va a encomendar el control de la legalidad de actos tributarios a órganos no especializados en la materia³⁸. Si bien, este régimen se sostiene sobre un fundamento sólido que lo justifica, a saber, evitar que se produzca la llamada «doble verdad», esto es, que el citado paralelismo procedimental pudiera generar pronunciamientos contradictorios entre los dos órdenes jurisdiccionales implicados. De este modo, para evitar este riesgo y garantizar, además, un sistema rápido que permita cobrar sin necesidad de esperar a una futura sentencia judicial, se ha optado por este régimen especial de impugnación, si bien, a costa de la imposibilidad de que el obligado tributario pueda hacer valer sus pretensiones, una vez emitida la correspondiente liquidación tributaria vinculada a delito, ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

Por otro lado, precisamos que, por lo que concierne a la otra liquidación dictada en relación con los elementos de la deuda tributaria no vinculados al presunto delito, el apartado

³⁷ Por todas, véase la STC 47/1983, de 31 de mayo (BOE núm. 144, de 17 de junio –NCJ066759–).

³⁸ Al respecto, matizaría Martín López (2018) que:

La tutela judicial se resiente no solo al negar a las liquidaciones vinculadas al delito el cauce ordinario de impugnación de las liquidaciones tributarias [...], sino también cuando se acaban sustrayendo tales liquidaciones del control jurisdiccional especializado por razón de la materia [...], residenciándose en un orden como el penal que no es el naturalmente competente.

De la misma manera, criticaría igualmente esta regulación Martín Queralt (2014) al precisar que:

No se puede abrir una vía administrativa, coetánea con la vía 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.

segundo del artículo 254 de la LGT establece que frente a dicha liquidación «cabrá interponer los recursos y reclamaciones previstos en el título V de esta ley». De tal forma que, a diferencia de la anterior liquidación, esta sí que será susceptible del recurso de reposición y de reclamación económico-administrativa, pudiendo inclusive, en su caso, acudir posteriormente a la vía contencioso-administrativa.

2.2.4. La relación entre el proceso penal y el procedimiento de recaudación

Como ya hemos advertido a lo largo de este trabajo, uno de los principales objetivos de la reforma acometida por la Ley 34/2015 fue precisamente instaurar un nuevo marco jurídico que permitiera a la Administración tributaria liquidar y, consecuentemente, recaudar la deuda tributaria vinculada a un delito, pese a la existencia de una pendencia judicial. Precisamente porque bajo el escenario anterior, ante la presencia de indicios de un posible delito fiscal, se debía producir la paralización inmediata de toda actuación administrativa y, con ella, la posibilidad de poder cobrar una deuda que, a mayor abundamiento, no se podía liquidar. Ello generaba, en suma, un retraso considerable en el cobro de estas deudas que, además, mutaban su naturaleza jurídica al convertirse en una responsabilidad civil derivada del delito.

Pues bien, con el fin de evitar todos estos inconvenientes, el actual artículo 255 de la LGT prevé que:

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.

Especialidades que, en puridad, se limitan a lo establecido en el artículo 256 de la LGT, donde se recogen las causas de oposición frente a estos actos de recaudación, que no son sino los mismos motivos que los previstos para los actos de ejecución administrativa, a saber, providencias de apremio, diligencias de embargo y acuerdos de enajenación de los bienes embargados, de ahí su carácter superfluo³⁹.

En efecto, dada la irrecurribilidad de la LVD en la vía administrativa y contencioso-administrativa, parece evidente que no se puedan efectuar alegaciones frente a la misma con

³⁹ Motivos que, por su parte, se recogen específicamente en los artículos 167.3, 170.3 y 172.1, segundo párrafo, de la LGT.

ocasión de los recursos que se interpongan frente a los actos recaudatorios. De tal forma que, una vez abierto el periodo voluntario de ingreso, tras la notificación de la admisión a trámite de la denuncia o querrela en los términos del artículo 62.2 de la LGT, el obligado tributario deberá proceder a su correspondiente ingreso, pues, en caso contrario, se produciría el inicio del periodo ejecutivo y con el mismo la exigencia de los recargos del artículo 28 de la LGT. Repárese, además, que, a diferencia de la LVD, cuya impugnación se excluye del conocimiento del orden contencioso-administrativo, en cambio, su competencia parece que se mantiene en relación con el enjuiciamiento de su procedimiento recaudatorio, siendo, por ello, una excepción a la regla anteriormente señalada.

Si bien, pese a lo anterior, debemos matizar que será nuevamente el juez de lo penal el único competente, en su caso, para poder determinar la suspensión de estas actuaciones de ejecución a la luz de lo establecido en los artículos 621 bis y ter de la LECrim. En concreto, conforme a estos preceptos, una vez solicitada dicha suspensión, corresponderá al órgano judicial dar audiencia por un plazo común de 10 días al Ministerio Fiscal y a la Administración tributaria para poder decidir mediante auto, contra el cual, además, cabrá interponer recurso de apelación en un solo efecto. De tal forma que, si en el auto se concediera la suspensión, la misma se supeditarán a la formalización de una garantía que deberá constituirse en un plazo máximo de dos meses y ser suficiente para cubrir tanto el importe de la liquidación practicada como los intereses de demora suspensivos y los posibles recargos ejecutivos y ello sin perjuicio de que pueda acordarse la dispensa total o parcial de esta garantía si se apreciaran daños de imposible o difícil reparación. Señalamos, asimismo, que esta suspensión únicamente se concederá respecto del encausado que efectivamente la hubiera solicitado sin que la misma pueda, por tanto, extender sus efectos sobre el resto de los sujetos que forman parte de la causa⁴⁰.

⁴⁰ Además, conforme al apartado 2 del artículo 621 ter de la LECrim.:

Si, como consecuencia de las actuaciones desarrolladas por la Administración, hubiesen resultado embargados bienes o derechos del encausado con anterioridad a la fecha del auto por el que se acuerde la suspensión, dichos embargos mantendrán su eficacia durante el plazo concedido a dicho encausado para formalizar la garantía que cubra las cantidades a que se refiere el apartado 3 del artículo anterior o, en su caso, las que le resulten exigibles al mismo.

Al respecto, Aníbarro Pérez (2017) señalaría que:

Este precepto está contemplando la posibilidad de que, previamente a dictarse el auto de suspensión, la Administración tributaria hubiera procedido a adoptar medidas cautelares en virtud del artículo 81 de la LGT. A este respecto, debe advertirse que el apartado 6 del citado artículo 81, en el último párrafo de su letra e) –la cual ha sido íntegramente redactada por la Ley 34/2015–, dispone que, si con posterioridad a que la Administración hubiera adoptado medidas cautelares se solicitara al órgano judicial competente la suspensión de la liquidación vinculada a los elementos delictivos, las medidas adoptadas se notificarán al Ministerio Fiscal y al mencionado órgano judicial y se mantendrán hasta que este último adopte la decisión que proceda sobre su conservación o levantamiento. Pues bien, a la luz de lo preceptuado, como antes se dijo, en el párrafo primero del artículo 621 ter, acordada la suspensión por el órgano

Para concluir, incluimos dos precisiones.

Por una parte, que, por lo que concierne al procedimiento recaudatorio relativo a la otra liquidación girada y no vinculada al presunto delito, el título VI de la LGT no contempla ningún tipo de especialidad, por lo que su recaudación se efectuará de conformidad con las reglas generales. Y, por otra parte, que en los supuestos en los cuales no se hubiera podido emitir LVD por prescripción del derecho de la Administración a liquidar –esto es, pasados los cuatro años del art. 66 de la LGT, pero no los cinco o diez años de prescripción del delito fiscal ex art. 131 del CP– o por cualquier otra causa legal (art. 251 de la LGT), la exigencia de la misma, así como sus correspondientes intereses de demora, se reclamarán juntamente con la pena de multa a través del procedimiento administrativo de apremio, comprendiendo todos estos preceptos la responsabilidad civil derivada del delito en los términos previstos en la disposición adicional décima de la LGT.

2.3. Efectos de las distintas decisiones judiciales en los procedimientos administrativos

Una vez presentada la correspondiente denuncia o querrela por la comisión de un presunto delito fiscal, el órgano jurisdiccional penal competente podrá adoptar alguna de las siguientes decisiones con trascendencia sobre los distintos procedimientos administrativos anteriormente relatados. Estas decisiones judiciales son las siguientes:

2.3.1. La inadmisión de la denuncia o querrela presentada o la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal

Sus consecuencias se describen en el artículo 253.2 de la LGT, produciéndose, pues, los siguientes efectos:

- a) La retroacción o reanudación de las actuaciones inspectoras al momento anterior a aquel en que, o bien se dictó la propuesta de LVD –que deberá ser anulada–, o bien se suspendió el procedimiento, debiéndose en cualquier caso proceder a la formalización del acta que corresponda. La Administración, por tanto, deberá dictar y notificar una nueva liquidación y, para ello, dispondrá del plazo que restara desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión

judicial, los embargos de bienes o derechos previamente realizados deben (la ley dice, en efecto, «mantendrán») mantener su vigencia, al menos, hasta la formalización de la garantía exigida. Por lo tanto, el acuerdo de suspensión no comporta automáticamente el levantamiento de las medidas cautelares previamente adoptadas.

del plazo al que se refiere el artículo 150.1 de la LGT o seis meses, si este último fuera superior. Precisamos, además, que si como consecuencia de lo previsto en el artículo 150.3 de la LGT se hubiera producido una desagregación de los plazos, esta nueva retroacción no podrá conllevar a la unificación procedimental, pues probablemente la parte del procedimiento relativo a la deuda no dolosa ya se encuentre concluido⁴¹.

Como último matiz, resaltamos que, a falta de jurisprudencia sobre esta nueva regulación, aquellos supuestos en los cuales la Administración tributaria incumpliera con este nuevo plazo concedido para concluir con el procedimiento inspector, se ha considerado por la Administración que, en tanto que el título VI de la LGT prevé como causa autónoma de interrupción de la prescripción la remisión del expediente a la vía penal ex artículos 251 y 253 de la LGT, ello debería prevalecer sobre la regla general del artículo 150.6 de la LGT por estar los primeros preceptos especialmente orientados a regular la tramitación del procedimiento inspector en los supuestos de indicios de un delito fiscal⁴². Si bien, ello contrastaría con la jurisprudencia vertida por las SSTS 517/2021, de 15 de abril (rec. núm. 1382/2020 –NFJ081886–), 685/2021, de 14 de mayo (rec. núm. 1119/2020 –NFJ082387–) y 1076/2021, de 21 de julio (rec. núm. 6452/2019 –NFJ083052–), que, refiriéndose, no obstante, a la anterior regulación, vinieron a defender que la superación del plazo máximo de resolución del procedimiento inspector durante esta vuelta procedimental implicaría una importante consecuencia jurídica, a saber, la consideración de que la remisión del expediente a la jurisdicción penal no interrumpió en su día el plazo de prescripción del derecho a liquidar. Esquemáticamente, la duda que se plantea es la siguiente:

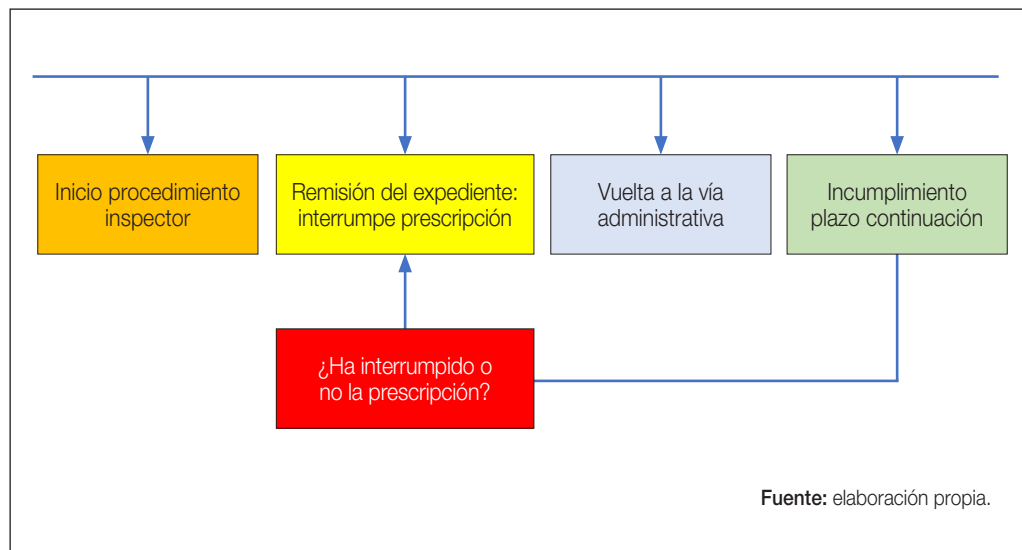
⁴¹ Existen, no obstante, algunas dudas en relación con la fecha a partir de la cual debe comenzar a computar este nuevo plazo. Así, con carácter general, se entiende que el mismo se retomará desde el momento en que la Dependencia Regional de Inspección correspondiente reciba la resolución judicial o el expediente devuelto del Ministerio Fiscal, tal y como parece inferirse de los artículos 251.3, primer párrafo, y 253.2, tercer párrafo, de la LGT. Si bien, las dudas parecen cernirse en los casos en los que hubiera habido una remisión a la vía penal sin LVD, en la medida en que el artículo 150.3, penúltimo párrafo, de la LGT señala como fecha que se debe tener en cuenta en estos casos el de la entrada en el registro de la correspondiente Administración tributaria, es decir, cuando entre la resolución en la Abogacía del Estado.

⁴² Conforme a dicho precepto:

6. El incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo señalado en el apartado 1. La prescripción se entenderá interrumpida por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1. El obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

Figura. Esquema temporal del expediente administrativo con indicios de delito fiscal



A nuestro modo de ver, sin embargo, una vez producida la vuelta a la vía administrativa y descartado, en suma, el delito fiscal, dejan, pues, de aplicarse las especialidades procedimentales que prevé el título VI de la LGT y resultan, por ello, nuevamente aplicables las reglas generales, en particular, lo dispuesto en el artículo 150.6 de la LGT. A mayor abundamiento, tampoco consideramos que los artículos 251 y 253 de la LGT regulen una nueva causa autónoma de interrupción de la prescripción, pues precisamente el artículo 68.1 b) de la LGT ya contemplaba expresamente esta circunstancia, por lo que los citados preceptos no añaden nada nuevo en esta materia. En suma, aunque la cuestión es polémica, nosotros nos decantamos por considerar que la superación del plazo máximo para resolver el nuevo procedimiento de inspección que se abre tras la devolución del expediente provocará que de forma sobrevenida se considere que no existió como causa específica de interrupción de la prescripción la remisión de dicho expediente a la vía penal.

- b) Junto con la emisión de la nueva liquidación tributaria se van a devengar igualmente los preceptivos intereses de demora. En concreto, en cuanto a su fórmula de cálculo, especifica el aludido precepto que:

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.

- c) Finalmente, esta circunstancia también conllevará el reinicio de los plazos de prescripción que, según dicho precepto, comenzarán nuevamente a correr desde

su comunicación al obligado tributario y con la misma salvedad que la previamente analizada para los casos de superación del plazo máximo de resolución del nuevo procedimiento inspector. Precisamos, asimismo, la posibilidad de que la Administración pueda volver a iniciar o, en su caso, continuar con el correspondiente procedimiento sancionador en los términos ya analizados a lo largo de este trabajo.

2.3.2. La emisión de una sentencia judicial en la que no se aprecian indicios de un delito fiscal

A su vez, dentro de esta posibilidad, se distinguen dos tipos de pronunciamientos; a saber, aquellos en los que se declara la inexistencia de la obligación tributaria y aquellos otros en los que se desestima la comisión de un delito fiscal por cualquier otro tipo de circunstancia. De esta forma:

- a) En la primera de las situaciones aludidas, el artículo 257.2 b) de la LGT señala que la Administración tributaria deberá proceder a la anulación de la liquidación administrativa, debiendo por ello, si hubiera sido objeto de ingreso, proceder a su devolución y al reembolso del coste de las garantías aportadas.
- b) Por su parte, en la segunda de las situaciones citadas, el artículo 257.2 c) de la LGT señala que deberá procederse a la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior a aquel en el que se dictó la propuesta de LVD, produciéndose, asimismo, el conjunto de consecuencias anteriormente relatadas en los supuestos de inadmisión de la denuncia o querrela penal. Si bien, como especialidad en este caso al existir un pronunciamiento judicial específico, la nueva liquidación que se dicte deberá respetar necesariamente los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados que, además, no serán susceptibles de impugnación por el obligado tributario al existir sobre los mismos la «santidad de la cosa juzgada». Si bien, lo anterior no implicará que la cuota defraudada que se hubiera podido determinar mediante resolución judicial conlleve indefectiblemente una limitación a la Administración para determinar posteriormente su liquidación en la vía administrativa tal y como se desprende de la STS de 20 de noviembre de 2014 (rec. núm. 3850/2012 –NFJ056897–).

2.3.3. La emisión de una sentencia judicial en la que se condena por un delito fiscal

Estos efectos se encuentran recogidos en el artículo 257.2 a) de la LGT, donde también se distingue, a su vez, en función de si la cuantía de la cuota defraudada determinada en

el proceso penal es idéntica o, por el contrario, difiere de la liquidada por la Administración tributaria. De esta forma:

- a) En el primer caso, conforme al aludido precepto, «no será necesario modificar la liquidación realizada, sin perjuicio de la liquidación de los intereses de demora y recargos que correspondan». Por tanto, bajo estas circunstancias, lo determinado por el juez penal, al coincidir con el cálculo realizado en el procedimiento de inspección, vendría a ser una suerte de convalidación de ese acto administrativo de liquidación. Asimismo, señalaremos que, por lo que concierne a los intereses de demora y los recargos correspondientes, se estaría haciendo alusión a todos aquellos que se hubieran podido devengar como consecuencia de que el obligado tributario no hubiera satisfecho, en el periodo voluntario de ingreso previsto en el artículo 255 de la LGT, la LVD.
- b) En el segundo caso, cuando la cuota defraudada difiera de la determinada por la Administración, la misma deberá ser modificada en más o en menos para ajustarse a lo determinado en la vía judicial, pero subsistiendo en todo caso el acto inicial. Esta modificación, además, tampoco afectará a la validez de las actuaciones recaudatorias realizadas respecto de la cuantía confirmada en el proceso penal. En cuanto al plazo que dispone la Administración para llevar a término esta modificación, debemos precisar que, al tratarse de una ejecución de una sentencia firme, ello impediría que se pudiera iniciar un procedimiento administrativo, al enmarcarse precisamente en el ámbito de un mandato judicial. Así pues, por remisión del artículo 70 del Reglamento general de recaudación, el artículo 104 de la LJCA especifica que este plazo de ejecución será de dos meses a contar desde la comunicación de la sentencia judicial. *A fortiori*, precisamos que cualquier oposición que el obligado tributario tuviera frente a esta ejecución deberá encauzarse nuevamente a través de la vía judicial penal⁴³.

⁴³ En este sentido es el artículo 999 de la LECrim. el que prevé que:

En la ejecución de sentencias por delitos contra la Hacienda pública, la disconformidad del obligado al pago con las modificaciones que con arreglo a lo previsto en la Ley general tributaria lleve a cabo la Administración pública se pondrá de manifiesto al tribunal competente para la ejecución, en el plazo de 30 días desde su notificación, que, previa audiencia de la Administración ejecutante y del Ministerio Fiscal por idéntico plazo, resolverá mediante auto si la modificación practicada es conforme a lo declarado en sentencia o si se ha apartado de la misma, en cuyo caso, indicará con claridad los términos en que haya de modificarse la liquidación. Contra el auto que resuelva este incidente cabrá recurso de apelación en un solo efecto o, en su caso, el correspondiente de súplica.

Nos encontramos, una vez más, ante una excepción al principio general del juez natural que encuentra ahora su fundamento en la peculiar naturaleza de la liquidación vinculada al delito, más próxima a la responsabilidad civil que a una auténtica liquidación tributaria, lo que implica, en definitiva, tratar su modificación como si fuera un incidente en la ejecución de la sentencia.

3. Conclusiones

El análisis efectuado por medio de estas páginas pone de manifiesto que la última reforma operada en esta materia, pese a su loable objetivo, que no era otro más que permitir, en los supuestos en los que se iniciara un proceso penal por indicios de un delito fiscal, continuar con el procedimiento administrativo tendente a dictar las correspondientes liquidaciones tributarias y proceder a su cobro, presenta, no obstante, hoy en día ciertos aspectos controvertidos en su regulación que todavía distan bastante de ofrecer dentro de la doctrina y de la propia jurisprudencia una aplicación clara y pacífica.

Lo anterior, además, no es más que el resultado del intento de conciliar en la lucha contra el fraude fiscal tanto el ejercicio del *ius puniendi* del Estado como la salvaguarda del deber general de contribuir a las cargas públicas mediante una coordinación, que no siempre es exitosa, entre las normas tributarias y las normas procesales y penales. Y es que, en el preciso instante en el que un sujeto dejar de ser un mero obligado tributario para pasar a tener la consideración de investigado es cuando la Administración deberá empezar a accionar todas las especialidades procedimentales que regula el título VI de la LGT. Se abre, pues, un vía crucis procedimental del que será menester conocer no solo cómo se tramita en su integridad, sino también cómo se relaciona con los demás órdenes y procedimientos implicados a fin de poder salvaguardar los derechos y garantías que asisten a todos los obligados tributarios.

Referencias bibliográficas

- Aníbarro Pérez, S. (2017). *Los procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos de delito contra la Hacienda pública*. Tirant lo Blanch.
- Bañeres Santos, F. (2010). Delito fiscal (art. 305, 306 y 307). En Quintero Olivares (dir.), *La reforma penal de 2010: análisis y comentarios*. Aranzadi.
- Blázquez Lidoy, A. (2016). Procedimiento de inspección cuando la Administración aprecie indicios de delito contra la Hacienda pública. En I. Merino Jara y J. Calvo Vérguez, *Estudios sobre la reforma de la Ley general tributaria*. Huygens.
- Collado Yurrita, P. (1996). *La actuación de la inspección financiera y tributaria en la inspección del proceso por delito fiscal*. Tirant lo Blanch.
- Company Marsà, M. (2021). Los efectos de la prescripción administrativa en los procedimientos por delito fiscal: una aproximación a la reciente STS núm. 586/2020, de 5 de noviembre. *Revista Aranzadi Doctrinal*, 4.
- Ferré Olivé, J. C. (2018). *Tratado de los delitos contra la Hacienda pública y contra la Seguridad Social*. Tirant lo Blanch.
- Gamo Yagüe, R. (s. f.). *Colaboración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria con los órganos jurisdiccionales*. Escuela de Hacienda Pública. Unidad Central de Coordinación en materia de Delitos contra la Hacienda Pública.

- González-Cuéllar Serrano, M.^a L. (2018). La competencia para la liquidación de la cuota tributaria en los supuestos de delito contra la Hacienda pública: ¿Jurisdicción penal o Administración tributaria? *Crónica tributaria*, 167, 91-134.
- González García, E. (1978). El delito fiscal en la ley de medidas urgentes de reforma fiscal. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 135.
- Litago Lledó, R. (2017). Un nuevo modelo de relaciones entre los procedimientos tributarios y el proceso penal por delito fiscal. *Crónica Tributaria*, 165.
- López Díaz, A. (2015). Procedimientos tributarios y delito fiscal en el proyecto de reforma de la LGT. Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, 15-42.
- Lozano Serrano, C. (2015). El deber de colaboración tributaria sin autoincriminación. *Quincena Fiscal*, 8.
- Martín López, J. (2018). La irrecorribilidad ante la jurisdicción contencioso-administrativa de las liquidaciones vinculadas al delito de defraudación tributaria y el derecho a un juez ordinario predeterminado por la ley. *Quincena Fiscal*, 10.
- Martín Queralt, J. B. (2014). A vueltas con el anteproyecto de reforma de la Ley general tributaria. *Tribuna Fiscal*, 274.
- Martínez Muñoz, Y. (2016). Los procedimientos tributarios y el delito fiscal en la Ley general tributaria. Un análisis en el marco de los principios fundamentales del ordenamiento tributario. *Quincena Fiscal*, 6.
- Moreno Catena, V. (2014). La dudosa constitucionalidad de las medidas cautelares ordenadas por la Agencia Tributaria durante el proceso penal. *Diario La Ley*, 8331.
- Palao Taboada, C. (2008). *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*. Thomson Civitas.
- Palao Taboada, C. (2015). 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. Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, 167.
- Ribes Ribes, A. (2019). Actuación de la Administración tributaria en supuestos de delito fiscal. En Demetrio Crespo y Sanz Díaz-Palacios (eds.), *El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios*. Atelier.
- Sánchez Huete, M. A. (2016). Procedimientos tributarios ante el delito contra la Hacienda pública. En I. Merino Jara y J. Calvo Vérguez, *Estudios sobre la reforma de la Ley general tributaria*. Huygens.
- Sánchez Pedroche, J. A. (2014). Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la LGT. *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, 381.
- Sanz Díaz-Palacios, J. A. (2004). *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda pública*. Colex.
- Tejerizo López, J. M. (2015). Una valoración de la reforma de la LGT. *Presupuesto y Gasto Público*, 80.

Ana Belén Prósper Almagro. Inspectora de Hacienda del Estado. Licenciada en Derecho por la Universidad de Valencia, obtuvo el Premio Extraordinario de la Licenciatura. Máster Financiero y Tributario (ADEIT, Universidad de Valencia). Máster Universitario en Tributación (UDIMA), obtuvo Premio Extraordinario de Máster. Doctora en Derecho por la Universidad de Valencia con mención *cum laude*. Autora de diversos artículos doctrinales publicados en revistas nacionales e internacionales y docente en másteres ofrecidos por universidades españolas. <https://orcid.org/0000-0002-4548-1691>