

# Naturaleza y efectos de la liquidación tributaria vinculada a delito según la jurisprudencia del Tribunal Supremo

**Rosa Litago Lledó**

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.*

*Universitat de València (España)*

[rosa.litago@uv.es](mailto:rosa.litago@uv.es) | <https://orcid.org/0000-0002-5359-5242>

## Extracto

La figura de la liquidación tributaria vinculada a delito es una de las categorías jurídicas que más polémica ha suscitado en el ámbito de los estudios doctrinales de derecho tributario desde su entrada en vigor. Pasados ya unos años, en ella ha venido a terciar, además, el TS en diversos pronunciamientos. En las sentencias aquí comentadas, la STS 261/2025, de 10 de marzo, y la STS 277/2025, de 17 de marzo, lo hace abierta y directamente, pues la cuestión de interés casacional tiene el ambicioso objetivo de determinar la naturaleza y los efectos de esa liquidación. Pese a ello, el resultado no es nuevo, ya que el TS se limita a seguir la doctrina previamente fijada al hilo del concepto de deudor tributario al que se refiere el artículo 95 bis de la LGT. Las cuestiones que suscita esta jurisprudencia más reciente, que es objeto de este análisis crítico, son diversas. Y van desde el cuestionamiento de la verdadera necesidad y utilidad de esta doctrina, a la vista de que existe un concepto y también un régimen legal del que no cabe duda de que nos hallamos ante un acto administrativo, al planteamiento de cuál es el sentido de la función nomofiláctica del TS, que no parece que pueda ser definir categorías recogidas en las leyes, para finalizar en la principal de todas, que no es otra sino la valoración de su contenido y alcance considerando su adecuación o no al régimen normativo, pero también los efectos perniciosos que puede comportar.

**Palabras clave:** liquidación tributaria vinculada a delito; jurisprudencia; Tribunal Supremo.

Recibido: 16-07-2025 / Aceptado: 17-07-2025 / Publicado: 05-09-2025

**Cómo citar:** Litago Lledó, R. (2025). Naturaleza y efectos de la liquidación tributaria vinculada a delito según la jurisprudencia del Tribunal Supremo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 509-510, 5-27. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24719>

# Nature and effects of the tax assessment linked to a crime according to the jurisprudence of the Spanish Supreme Court

Rosa Litago Lledó

## Abstract

The figure of the tax assessment linked to a crime is one of the legal categories that has given rise to most controversy in the field of doctrinal studies of tax law since its entry into force. After a number of years, the Spanish Supreme Court (TS) has also come to have a bearing on it in various rulings. In the judgments discussed here, STS 261/2025, of 10 March, and STS 277/2025, of 17 March, it does so openly and directly, as the question of appeal has the ambitious objective of determining the nature and effects of the tax assessment. Despite this, the result is not new, as the TS limits itself to following the doctrine previously established in relation to the concept of tax debtor referred to in article 95 bis LGT. The questions raised by this most recent case law, which is the subject of this critical analysis, are diverse. They range from questioning the real need and usefulness of this doctrine, in view of the fact that there is a concept and also a legal regime of which there is no doubt that we are dealing with an administrative act; to the question of the meaning of the TS's nomophylactic function, which does not seem to be to define categories included in the laws; and finally, the main one of all, which is none other than the assessment of its content and scope, considering its suitability or otherwise to the regulatory regime, but also the pernicious effects that it may entail.

**Keywords:** tax assessment linked to a crime; jurisprudence; Supreme Court.

Received: 16-07-2025 / Accepted: 17-07-2025 / Published: 05-09-2025

**Citation:** Litago Lledó, R. (2025). Naturaleza y efectos de la liquidación tributaria vinculada a delito según la jurisprudencia del Tribunal Supremo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 509-510, 5-27. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24719>



## Sumario

1. Acotación del objeto de estudio y precisiones previas
2. La necesidad de pronunciamiento del TS sobre la naturaleza y los efectos de la liquidación tributaria vinculada a delito a la vista de la normativa vigente
3. La confusión sobre el verdadero objeto al que se refiere esta jurisprudencia del TS
4. Valoración crítica de la jurisprudencia sentada por el TS
5. Una breve conclusión esperanzadora: la decisión del TS no es definitiva y abre la puerta a una nueva doctrina

## 1. Acotación del objeto de estudio y precisiones previas

Resulta conveniente comenzar este breve análisis advirtiéndolo al amable lector de lo engañoso que puede resultar su título. Y es que este está tomado, como no podía ser de otro modo, de la formulación de las cuestiones de interés casacional a las que dieron respuesta sendas sentencias del TS. Estas son, en puridad, el objeto de este estudio, sin perjuicio de que, necesariamente, y siempre al hilo de las mismas, surgirán cuestiones relacionadas. Se trata de dos sentencias dictadas por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS, pues ambas tienen su origen en procedimientos especiales para la protección de los derechos fundamentales de la persona, que, como se sabe, se regulan en la actualidad por el título V, capítulo I, artículos 114 a 122 *quater* de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA). Se trata de la STS 261/2025, de 10 de marzo (rec. núm. 3572/2024) y la posterior STS 277/2025, de 17 de marzo (rec. núm. 3404/2024).

Los recursos deducidos en ambas se refieren al mismo obligado tributario y tienen que ver con dos resoluciones administrativas dictadas por el mismo órgano –la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT– y en idéntica fecha –el 29 de marzo de 2023–. Tales resoluciones no eran sino dos liquidaciones tributarias vinculadas a delito por dos conceptos tributarios diferentes. En el caso resuelto por la STS 277/2025, de 17 de marzo, se trataba –conforme a los datos que proporciona el propio TS– de una cuota «defraudada» (*sic*) por «ganancia patrimonial y de rendimiento de capital mobiliario [...] por participación simulada de entidades con ocultación del verdadero sujeto pasivo», a la que se sumaban intereses de demora. En el otro caso, el de la STS 261/2025, de 10 de marzo, el concepto tributario liquidado era una cuota relativa al IRNR por el periodo impositivo 2017.

El recorrido procesal de ambos casos fue similar. El obligado tributario interpone los recursos contencioso-administrativos por el citado cauce del procedimiento especial para la protección de los derechos fundamentales de la persona ante el Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo. Obtiene dos sentencias desestimatorias y recurre en apelación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN, donde el resultado es el mismo. Y son estas sentencias desestimatorias de los recursos de apelación las que, en puridad, conforman el objeto de los recursos de casación ante el TS que dan lugar a las sentencias que se analizan en este trabajo.

Las características de un estudio de este tipo limitan su alcance, al menos en nuestra opinión, a plantear no tanto certezas como interrogantes. Esto, que es cierto con carácter

general, lo es más en este caso, en el que las sentencias analizadas merecen, a nuestro modo de ver, un análisis más profundo y reposado, ya que su interés, pese a lo que el propio TS sostiene, reside en su carácter eminentemente dogmático. Pues nada más y nada menos que se dedican a decidir sobre la naturaleza y los efectos de las liquidaciones tributarias vinculadas a delito. Cuestión que, como sabe cualquiera que se aproxime medianamente al ordenamiento jurídico tributario, es de las más polémicas que han surgido en los últimos años.

La precisión previa a la que nos referíamos se ve con claridad tras considerar los términos literales de las cuestiones de interés casacional que tenía encomendado resolver el TS; cosa distinta es que, efectivamente, las haya resuelto.

Vaya por delante, antes de continuar, que la STS 277/2025, de 17 de marzo, se limita, en su parte dispositiva, en concreto en el FJ 6, a reproducir literalmente los razonamientos jurídicos de la previa STS 261/2025, de 10 de marzo. Ello, sin embargo, no significa que no haya que tenerla en cuenta, pues en los fundamentos jurídicos anteriores se expone más que su predecesora y recoge con mayor exhaustividad los argumentos de las partes. Esta circunstancia ayuda, en nuestra opinión, a una mejor comprensión de la decisión final del TS.

La cuestión de interés casacional, en ambas, es la que sigue:

2.º) [...] la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en determinar la naturaleza y efectos del acto administrativo que finaliza el procedimiento ordinario de inspección y acuerda la liquidación vinculada a delito regulado en el artículo 254.1 de la Ley General Tributaria.

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, las contenidas en los artículos 254 de la Ley General Tributaria en relación con el artículo 24 de la Constitución.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA.

De su literalidad se desprenden ya varios de los interrogantes que se deben considerar. Son los siguientes:

1. La simple lectura de la cuestión induce a pensar que en el propio planteamiento de la cuestión se afirma que la liquidación tributaria vinculada a delito es, sin duda, un «acto administrativo». Esta afirmación comporta jurídicamente una serie de consecuencias, tanto las relativas a su naturaleza jurídica como las que atañen a los requisitos necesarios para que sea un acto válido y eficaz y, por ello, tienen que ver con sus efectos jurídicos. Pues bien, si el acto administrativo es una categoría legalmente reconocida y regulada, ¿qué margen de definición sobre su naturaleza y efectos tiene el TS?

2. Pero, si se profundiza más en la lectura, se observa que el TS hace una distinción que tal vez no resulte baladí. Y es que la cuestión de interés casacional se refiere a un acto administrativo que cumple dos funciones: la primera, finalizar el «procedimiento ordinario de inspección» y, la segunda, que «acuerda la liquidación vinculada a delito». Acto que estaría regulado, según sigue la literalidad de la frase, en el artículo 254.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT). Este precepto dispone:

Artículo 254. Impugnación de las liquidaciones.

1. Frente a la liquidación administrativa dictada como consecuencia de lo dispuesto en el artículo 250.2 de esta Ley, no procederá recurso o reclamación en vía administrativa, sin perjuicio del ajuste que proceda con arreglo a lo que se determine en el proceso penal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 305 del Código Penal y en el 257 de esta Ley, correspondiendo al Juez penal determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública que hubiese sido liquidada al amparo de lo previsto en el apartado 5 del artículo 305 del Código Penal y en el Título VI de esta Ley.

En ningún caso los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa, producirán los efectos de extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada a delito ni los previstos en las letras a) y b) del artículo 150.6 de esta Ley en relación con las actuaciones desarrolladas por la Administración Tributaria tendentes a la liquidación de la deuda tributaria.

A la vista de este texto cabe preguntarse: ¿Cuál es ese acto distinto a la liquidación tributaria –expresión, esta última, fundamental, pero que olvida el TS al formular la cuestión de interés casacional– que sería el objeto de los recursos de casación?

3. Siguiendo con esta interpretación literal, ese supuesto acto, que, según el TS, sería distinto a la propia liquidación tributaria vinculada a delito, sería también el que pone fin al «procedimiento ordinario de inspección». Aquí cabría hacer dos precisiones.

La primera es que el autor de la reforma parcial de la LGT operada por la Ley 35/2015, de 21 de septiembre, sostenía en el preámbulo que se regulaba un «procedimiento especial». Afirmación que, sin embargo, no encontraba sustento en las normas del título VI, que, a lo sumo, llevaban a concluir que se establecían una serie de especialidades en la fase de tramitación y de terminación del procedimiento de «comprobación», no de inspección, como dice el TS, algo que hasta la entrada en vigor de la reforma 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 (RGIT) a través del

Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, no resultaba baladí, pues la ambigüedad de la LGT en este punto era manifiesta, aunque se pudiera intuir que era al procedimiento de inspección al que realmente se refería.

La segunda precisión es que, conforme a la normativa, no siempre hay una única liquidación «administrativa». De modo que el procedimiento de inspección se puede «desdoblar» y solo finalizaría, en teoría, en lo relativo a la liquidación tributaria vinculada a delito, pero no parece que ello sea así en relación con el resto de los conceptos tributarios respecto de los que no se hayan apreciado indicios de criminalidad. Lo anterior se desprende del artículo 253.1 de la LGT. Precepto que establece lo siguiente:

Una vez dictada la liquidación administrativa, la Administración Tributaria pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y el procedimiento de comprobación finalizará, respecto de los elementos de la obligación tributaria regularizados mediante dicha liquidación, con la notificación al obligado tributario de la misma, en la que se advertirá de que el período voluntario de ingreso sólo comenzará a computarse una vez que sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querella correspondiente, en los términos establecidos en el artículo 255 de esta Ley.

4. También la segunda parte de la cuestión de interés casacional puede ser objeto de precisiones previas, pues, según se desprende de los dos preceptos de la LGT que se acaban de reproducir, la naturaleza y los efectos de la liquidación tributaria vinculada a delito no se recogen en el artículo 254.1 de la LGT, que se limita a regular su régimen de recursos. ¿Por qué entonces esta constricción de las normas analizadas? La respuesta tiene que ver con el verdadero objeto de los recursos, ya que lo que realmente se debate, por estricta necesidad del principio de congruencia procesal, es su irrecurribilidad en vía administrativa y en la jurisdiccional contencioso-administrativa y la eventual vulneración del derecho fundamental de tutela judicial efectiva del artículo 24 de la Constitución española (CE) y del artículo 47 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE), que los recurrentes también alegan. Extremo que, a nuestro modo de ver, aconsejaba incluir en la formulación de la cuestión, al menos, la disposición adicional décima de la LJCA en relación con el artículo 3 de la misma ley. Es cierto, no obstante, que la cláusula del artículo 90.4 de la LJCA suple esta eventual deficiencia, de ahí que la crítica se deba a otra razón, y es que como, efectivamente, y ahora lo veremos, la cuestión central es la de la revisión y control jurisdiccional de la liquidación tributaria vinculada a delito, la formulación de la cuestión de interés casacional en esos términos tan amplios y, dicho sea con todos los respetos, tan ambiciosos, no es coherente con lo que verdaderamente nos deberíamos encontrar en la parte decisoria de las sentencias analizadas. No, al menos, de manera directa. Más adelante, esta afirmación podrá apreciarse con mayor claridad.

## **2. La necesidad de pronunciamiento del TS sobre la naturaleza y los efectos de la liquidación tributaria vinculada a delito a la vista de la normativa vigente**

A la pregunta sobre cuál es la verdadera cuestión que tratan estas sentencias, la respuesta, en nuestra opinión, es la siguiente. Para empezar, en realidad, son dos las cuestiones de fondo que subyacen en estos pronunciamientos. Una, que incumbe al legislador y, la otra, a los órganos jurisdiccionales. Y, entre medias, se suscita la de sus problemáticas relaciones en lo relativo a la materia tributaria.

En lo tocante al legislador, es fácil vislumbrar una tendencia, cada vez más acusada, a tergiversar el concepto jurídico de acto administrativo en lo tocante a la materia tributaria. Esta tendencia se manifiesta claramente en este aspecto, pero también en muchos otros que no es ahora el caso tratar, evidentemente, pero que tienen en común un efecto perverso cuya trascendencia, sin embargo, es de índole constitucional, pues incide en el derecho fundamental de defensa de los obligados tributarios recogido por el artículo 24 de la CE, limitándolo, dificultándolo y, en el peor de los casos, excluyéndolo.

El problema, del que la liquidación tributaria vinculada a delito es un clarísimo exponente, es si se trata de un efecto colateral no querido por el legislador, guiado siempre en su afán por la trillada lucha contra el fraude, o si, lo que sería ciertamente preocupante, estamos ante un objetivo deliberado sostenido en el doble pretexto, también manido, de la reducción de la litigiosidad en materia tributaria y la preservación del deber de contribuir que, en este preciso caso de la persecución del delito contra la Hacienda pública, se identifica con el interés recaudatorio. Esta era la finalidad confesada de la reforma del artículo 305 del Código Penal (CP) por la Ley orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del CP, en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, y su desarrollo posterior por la ya citada Ley 34/2015, de 21 de septiembre. Sea como fuere, la pregunta clave es: ¿Cuenta todo ello con cobertura constitucional suficiente si están en juego los derechos fundamentales y garantías penales del artículo 24 de la CE?

La liquidación tributaria vinculada a delito representa, según parece desprenderse de la doctrina del TS, una deficiencia legislativa en cuanto el Alto Tribunal aprecia la necesidad de «determinar» su «naturaleza y efectos». Y aquí es donde entra en juego la segunda de las cuestiones enunciadas, estrechamente relacionada con la tercera. Esto es, ¿de verdad resulta necesaria la definición de esos aspectos por parte del TS? ¿Existe realmente esa carencia en el ordenamiento jurídico? Y, si ciertamente no existiera una definición legal, ¿es misión del TS colmarla? ¿Es ese el alcance de su labor nomofiláctica?

A nuestro juicio, para alcanzar alguna conclusión en relación con el problema de la naturaleza y efectos de la liquidación tributaria vinculada a delito, habría que tener en cuenta

que una cosa es la falta o laguna legal sobre ello y otra que lo dicho por la norma, en este caso, por la propia LGT como consecuencia de la reforma de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, plantee dudas dogmáticas en las que la labor del TS pueda ser esclarecedora y, por eso mismo, extremadamente útil.

Pues bien, la liquidación tributaria vinculada a delito es, como su propio nombre indica, una liquidación tributaria de carácter provisional conforme establece el artículo 101.4 c) por remisión del artículo 250.2 de la LGT. Y no conviene olvidar que el artículo 101 de la LGT lleva por título: «Las liquidaciones tributarias: concepto y clases». Y, para el propósito que ahora nos ocupa, necesariamente hay que recordar la definición legal del concepto «liquidación tributaria». Dice, en este sentido, el artículo 101.1 de la LGT:

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

Esto es, la liquidación tributaria, si deriva de un procedimiento de aplicación de los tributos, puede contener, en su caso, la regularización de la situación tributaria del obligado tributario.

Conforme a ello: ¿Qué duda cabe de que la liquidación tributaria vinculada a delito es un acto administrativo resolutorio? Y, asimismo, ¿qué duda puede haber sobre cuál es una parte de su contenido? Según la definición legal, la liquidación tributaria vinculada a delito tiene un contenido que prefigura una de sus funciones y esta es, desde luego, determinar el importe de una «deuda tributaria», no la cuota defraudada de un eventual delito contra la Hacienda pública del artículo 305 del CP. Por la sencilla razón de que esta última es competencia exclusiva de un órgano jurisdiccional del orden penal.

Además, la liquidación tributaria vinculada a delito es el acto administrativo que, según se ha señalado, y conforme al artículo 253.1 de la LGT, pondrá fin al procedimiento de comprobación en lo relativo a los hechos que pueden ser considerados como indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda pública. Se trata, por lo tanto, de un acto resolutorio, como dice el artículo 101.1 de la LGT, a diferencia de la propuesta de liquidación a la que se refiere el mismo artículo 253.1 de la LGT unas líneas antes. Esta, en contraste, es un acto administrativo, pero de los llamados de trámite. Y, llegados a este punto, no está de más recordar lo que, a efectos de su recurribilidad, establece el artículo 227 de la LGT, donde se aprecia claramente la condición de uno u otro tipo de actos y una de las causas fundamentales de la mutación que operó la reforma parcial de la LGT respecto del régimen anterior. Dice el precepto en la parte que ahora nos interesa:

1. La reclamación económico-administrativa será admisible, en relación con las materias a las que se refiere el artículo anterior, contra los actos siguientes:

- a) Los que provisional o definitivamente reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación o un deber.
  - b) Los de trámite que decidan, directa o indirectamente, el fondo del asunto o pongan término al procedimiento.
2. En materia de aplicación de los tributos, son reclamables:
- a) Las liquidaciones provisionales o definitivas.

Así pues, al menos en nuestra opinión, sostener que la liquidación tributaria vinculada a delito es un acto *sui generis* o que ni siquiera es un acto administrativo –como alguna parte de la doctrina científica llegó a afirmar– entrañaba el riesgo latente en las precedentes SSTs 130/2023 y 131/2023, de 2 de febrero, y que ahora ha materializado la doctrina del TS al rechazar que los argumentos en torno a esta cuestión fueran meros *obiter dicta* y atribuirles, por el contrario, la condición de jurisprudencia. Una jurisprudencia, que, a nuestro modo de ver, es, desafortunada, pero que parece que se consolida, al menos, de momento. Las razones de esta postura son de dos tipos.

La primera atañe a la falta de fundamento de la que adolece, ya que colisiona claramente con la LGT. Pues, como se ha expuesto, la LGT no deja lugar a dudas sobre la naturaleza de acto administrativo resolutorio de la liquidación tributaria vinculada a delito, de su carácter de liquidación provisional y de que su contenido y objetivo es el de determinar una deuda tributaria. Sin perjuicio de que, efectivamente, a este se le adjunte una relación de hechos que suponen indicios de delito contra la Hacienda pública a juicio del órgano administrativo, que habrá de contar con la autorización previa o simultánea del órgano de la Administración tributaria competente para interponer la denuncia o querrela (art. 253.1 de la LGT); autorización que se otorgará previo informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico (art. 197 *quater*.3 del RGIT).

La segunda se refiere a los efectos que, paradójicamente, propicia esta doctrina jurisprudencial. Porque, si no se trata de un acto administrativo, pese a que se ha dictado en el seno de un procedimiento reglado –el de inspección tributaria con las especialidades del título VI de la LGT, obra de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre–, y que externaliza formalmente, conforme a las reglas de esa misma ley, la voluntad de un órgano administrativo competente para adoptarla, entonces, ¿de qué se trata? Y lo verdaderamente peligroso, si no es un acto administrativo «propiamente dicho», ¿por qué habría de poder recurrirse? Pues incluso los actos de trámite, como hemos visto, son recurribles. Parece evidente que la idea que subyace en esta construcción del TS es la de hacer prevalecer el carácter de denuncia que tendría esta liquidación tributaria, olvidando, sin embargo, cuál es el verdadero espíritu de la reforma del CP y, en coherencia, de la LGT y sus reglamentos de desarrollo. Esta no es otra que la nota de autotutela administrativa, declarativa y ejecutiva, que es propia de los actos administrativos resolutorios, como es la liquidación tributaria. Nada que ver, pues, con los efectos de una denuncia. Y basta para ello fijarse en dos

posibles casos. El primero es aquel en el que la Administración tributaria formula lo que se llama una «denuncia temprana» sin haberse cursado un procedimiento de comprobación y lo hace con base en el artículo 262 de la Ley de enjuiciamiento criminal (LECrim.). Los otros casos son los del artículo 251 de la LGT en los que no se dicta una liquidación tributaria vinculada a delito por cualquiera de las tres causas allí recogidas. Nada puede ejecutar la Administración tributaria en ninguno de los dos, porque la deuda tributaria no se ha liquidado.

Retomando la clásica distinción dogmática y legal entre actos administrativos definitivos y de trámite, no está de más traer a colación que en el régimen legal previo a la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, la Administración tributaria también dictaba un acto que cuantificaba la deuda tributaria anudada a los presuntos indicios de delito. Este se calificaba normativamente como «informe» y era un acto de trámite que no podía ejecutarse<sup>1</sup>. Este

---

<sup>1</sup> Cfr. artículo 32 del Reglamento general del régimen sancionador tributario en su versión originaria.

Actuaciones en supuestos del delito previsto en el artículo 305 del Código Penal.

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

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

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

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

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

Asimismo, se suspenderá la ejecución de la liquidación hasta que recaiga la correspondiente resolución judicial.

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

3. A la vista de la documentación, el jefe del órgano administrativo competente, que podrá solicitar cuantos informes estime oportunos, acordará la audiencia al interesado, a quien se comunicará la puesta de manifiesto del expediente para que pueda alegar cuanto considere conveniente y

inconveniente es, precisamente, el que trata de sortear el régimen legal que inicia la Ley orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, al reformar el artículo 305 del CP. A saber: un acto de trámite no cuenta con la nota de autotutela declarativa y ejecutiva que sí caracteriza a una liquidación tributaria. Igual que una propuesta de liquidación a secas o la contenida en un acta de inspección tampoco gozan de tal nota y no pueden desplegar los efectos de ejecutividad y ejecutoriedad que comportan. Dicho de otro modo, si ese mismo acto de trámite de antaño, el informe, se eleva de categoría y se le califica de liquidación tras el oportuno trámite de audiencia que prevé el artículo 253.1 de la LGT, se logra sortear la falta de ejecutividad que impide la recaudación de una deuda tributaria «provisional». ¿No es este el objetivo confesado del autor de la reforma parcial de la LGT del año 2015? La respuesta es claramente afirmativa.

Por mor de dicha reforma, y como recuerda el artículo 102.2 de la LGT, una vez determinados el *an* y el *quantum* de la obligación tributaria liquidada, esta será exigible, pues se presume cierta (autotutela declarativa) y es inmediatamente ejecutiva (autotutela ejecutiva), salvo que proceda la suspensión. Dice este artículo 102.2 de la LGT:

Las liquidaciones se notificarán con expresión de:

- a) La identificación del obligado tributario.
- b) Los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.
- c) La motivación de las mismas cuando no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizada por el mismo, con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho.
- d) Los medios de impugnación que puedan ser ejercidos, órgano ante el que hayan de presentarse y plazo para su interposición.
- e) El lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecha la deuda tributaria.
- f) Su carácter de provisional o definitiva.

---

presentar los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos durante un plazo de 15 días, o la devolución del expediente a quien se lo hubiera remitido para que lo ultime o complete en vía administrativa, según aprecie o no la existencia de delito.

En el primer caso, el jefe del órgano administrativo competente remitirá el expediente al delegado especial o al director de departamento correspondiente, según cual sea el ámbito territorial del órgano actuante.

4. Una vez recibida la documentación, el delegado especial o el director de departamento competente acordará según aprecie o no la posible existencia de delito la remisión del expediente a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal, o la devolución del mismo al órgano actuante.

Contrasta todo lo anterior con la afirmación del TS expresada en el FJ 6.1 de la STS 261/2025, de 10 de marzo, que, parafraseando las SSTS 130/2023 y 131/2023, dice:

Las liquidaciones vinculadas a delito tienen «posición instrumental al servicio de una causa penal abierta, en cuanto a su naturaleza, fines y efectos jurídicos». Añaden que no se trata de un acto administrativo propiamente dicho, «no es un acto común o normal» revestido de los privilegios que les son propios y su regulación «estatuye un sistema de compatibilidad entre la sospecha de delito y la fijación de una deuda tributaria –y su cobro, bajo control judicial– en la medida en que su impago pudiera determinar, en un juicio anticipatorio, conjetural, provisional, efectuado por la Administración, la comisión de un delito, a efectos de su denuncia, esto es, la puesta en conocimiento del juez penal de los hechos».

En el propio texto de esta doctrina encontramos una contradicción cuyo origen podemos conjeturar. Dice el TS que la liquidación tributaria vinculada a delito está «al servicio de una causa penal abierta». Y, pocas líneas después, alude a la función de «denuncia» y «puesta en conocimiento del juez penal de los hechos» que tiene esta liquidación. La contradicción es, a nuestro modo de ver, patente. Y el origen de ella está en un error conceptual muy extendido en torno al supuesto paralelismo que estatuyó la reforma del CP y consolidaría, en teoría, la Ley 34/2015, de 21 de septiembre. El error estriba en la confusión sobre cuál es el procedimiento administrativo que se sustanciaría en paralelo al proceso penal.

Una lectura detenida de la reforma de la LGT, principalmente avalada, además, por la de los artículos 621 bis y 621 ter de la LECrim., evidencia que, hasta que no se da traslado de la liquidación tributaria vinculada a delito, no se ha iniciado el proceso penal. La liquidación tributaria vinculada a delito, recuérdese, pone fin al procedimiento de comprobación, de manera que en la LGT, y como posteriormente corroboró y desarrolló el RGIT (art. 197 bis), está claramente excluida la posibilidad de que discurren paralelos un procedimiento de comprobación administrativa tributaria y una investigación penal. Lo que legalmente se estatuyó y, de hecho se persigue como objetivo principal, es que puedan tramitarse paralelamente la investigación en sede jurisdiccional penal de los indicios denunciados en la liquidación tributaria vinculada a delito, a los efectos de determinar la comisión del delito y la cuantificación de la cuota supuestamente defraudada, y que la deuda tributaria, que es ontológicamente un concepto distinto, pueda ser recaudada, bien voluntariamente, bien ejecutivamente por la Administración tributaria, única competente para ello.

Respecto de la primera, la recaudación en fase voluntaria, recordemos que el artículo 253.1 de la LGT establece:

Una vez dictada la liquidación administrativa, la Administración Tributaria pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio

Fiscal y el procedimiento de comprobación finalizará, respecto de los elementos de la obligación tributaria regularizados mediante dicha liquidación, con la notificación al obligado tributario de la misma, en la que se advertirá de que el período voluntario de ingreso sólo comenzará a computarse una vez que sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querella correspondiente, en los términos establecidos en el artículo 255 de esta Ley.

Por su parte, el citado artículo 255 de la LGT se encarga de completar el régimen de la recaudación de la liquidación tributaria vinculada a delito, como claramente hace pensar su título. Dice así:

Recaudación de la deuda liquidada en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública.

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

Las actuaciones administrativas dirigidas al cobro a las que se refiere el párrafo anterior se regirán por las normas generales establecidas en el Capítulo V del Título III de esta Ley, salvo las especialidades establecidas en el presente Título.

Una vez que conste admitida la denuncia o querella por delito contra la Hacienda Pública, la Administración Tributaria procederá a notificar al obligado tributario el inicio del período voluntario de pago requiriéndole para que realice el ingreso de la deuda tributaria liquidada en los plazos a que se refiere el artículo 62.2 de esta Ley.

A la vista de todo lo analizado hasta el momento, no parece que haya dificultad en admitir que el legislador ha previsto que la liquidación tributaria vinculada a delito, como acto administrativo que es, está revestido, en principio, de las notas de autotutela declarativa y ejecutiva, si bien estas quedan demoradas, en realidad, condicionadas a la decisión del juez del orden penal. Pues bien, la pregunta que surge inmediatamente es si por ello se puede afirmar que no estamos en presencia de un «acto administrativo propiamente dicho». Resulta llamativo que el propio TS, a renglón seguido, sostiene que «no es un acto común o normal». Luego podemos convenir definitivamente que en la jurisprudencia del TS la liquidación tributaria vinculada a delito sí es un acto administrativo. Pero cabe considerar cuál es la razón de su supuesta anormalidad. El TS parece dar a entender que se debe, por un lado, a que no está revestido de los «privilegios que le son propios» y, por otro, a esa «compatibilidad entre la sospecha del delito y la fijación de una deuda tributaria».

Comenzando por la cuestión de los «privilegios», es evidente, por lo que continúa sosteniendo el TS, que se refiere a la nota de autotutela propia de los actos administrativos que, tras la CE, no debieran, en puridad, seguir calificándose como privilegios una

vez que ha sido reiteradamente reconocida su constitucionalidad por el TC: por su fundamento en el principio de eficacia administrativa del artículo 103 de la CE y su compatibilidad, bajo determinadas condiciones en su regulación y en su aplicación, con el artículo 24 de la CE.

La anomalía de estos actos, que es fácil compartir, estriba, en nuestra opinión, en que son actos de eficacia demorada, algo previsto por el ordenamiento administrativo común, pero condicionada a la decisión de un órgano jurisdiccional penal, por razón de su «otro» contenido, el que se refiere a los indicios de delito contra la Hacienda pública del artículo 305 del CP.

Efectivamente, el artículo 39 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas (LPACAP), prevé esta posibilidad, pues, bajo el título «Efectos», dispone:

1. Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten, salvo que en ellos se disponga otra cosa.
2. La eficacia quedará demorada cuando así lo exija el contenido del acto o esté supeditada a su notificación, publicación o aprobación superior.
3. Excepcionalmente, podrá otorgarse eficacia retroactiva a los actos cuando se dicten en sustitución de actos anulados, así como cuando produzcan efectos favorables al interesado, siempre que los supuestos de hecho necesarios existieran ya en la fecha a que se retrotraiga la eficacia del acto y ésta no lesione derechos o intereses legítimos de otras personas.

A tenor de este precepto, está claro que la opción del legislador cuenta con el necesario respaldo legal, aunque también es cierto que no parece que la LPACAP esté contemplando que la «aprobación superior» haya de ser la de un órgano no administrativo, sino jurisdiccional y, además, del orden penal.

### **3. La confusión sobre el verdadero objeto al que se refiere esta jurisprudencia del TS**

Antes de continuar, debemos señalar que uno de los aspectos que destaca el TS tiene que ver con la delimitación del objeto mediato o indirecto del recurso de casación. Y aquí el TS respalda la opinión del juez de instancia, quien, en la primera sentencia de la cadena procesal que desemboca en el TS, advierte que, en puridad, lo impugnado no era la liquidación tributaria vinculada a delito, sino «la indicación de recursos», es decir, el llamado pie de

recurso, «elemento que acompaña a los actos y sobre cuya naturaleza y función informativa no vinculante no es preciso detenernos ahora» (FJ 7.1 de la STS 261/2015, de 10 de marzo).

Este aspecto es esencial si se atiende al texto del artículo 102.2 de la LGT reproducido anteriormente. Este precepto es el que establece los requisitos del acto de notificación de la liquidación tributaria vinculada a delito y este es, en puridad, el objeto de los recursos de casación. De este modo, cabe volver sobre algo ya tratado: ¿Cuál es el acto sobre el que se establece jurisprudencia? La duda parece pertinente, ya que, según la redacción de la cuestión de interés casacional, el acto sobre el que se hace necesario determinar su naturaleza y efectos es el «acto administrativo que finaliza el procedimiento ordinario de inspección y acuerda la liquidación tributaria vinculada a delito». Lo cierto es, sin embargo, que ni la LGT, en su artículo 253.1, ni el artículo 197 *quater* del RGIT se refieren a tal acuerdo, sino que en todo momento aluden a que se «dictará una liquidación tributaria vinculada a delito».

El citado artículo 197 *quater* del RGIT, en desarrollo del artículo 253.1 de la LGT, prevé lo siguiente:

[...] 3. Transcurrido el plazo previsto para el trámite de audiencia y examinadas las alegaciones, en su caso, presentadas, el órgano competente para liquidar actuará de la siguiente forma:

a) Dictará una liquidación vinculada a delito, con la autorización previa o simultánea del órgano de la Administración tributaria competente para interponer la denuncia o querella, cuando considere que la conducta del obligado tributario pudiera ser constitutiva de un posible delito contra la Hacienda Pública.

Dicha autorización se otorgará previo informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico.

En caso de que el órgano competente para interponer la denuncia o querella no apreciara indicios de delito contra la Hacienda Pública, devolverá el expediente para su ultimación en vía administrativa, previa formalización, en su caso, del acta que corresponda.

b) Rectificará la propuesta de liquidación vinculada a delito, cuando considere que en ella ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas.

En los casos en que esa rectificación afecte a cuestiones no alegadas por el obligado tributario, suponiendo además un agravamiento de la situación para dicho obligado tributario, se notificará el acuerdo de rectificación para que, en el plazo de 15 días naturales, contados a partir del día siguiente al de la notificación, efectúe alegaciones. Transcurrido dicho plazo, se dictará el acuerdo que proceda, que deberá ser notificado siguiéndose, respecto del mismo, la tramitación que corresponda.

En cualquier otro caso, se notificará sin más trámite la liquidación vinculada a delito.

c) Devolverá el expediente para su ultimación en vía administrativa, previa formalización, en su caso, del acta que corresponda, cuando considere que la conducta del obligado tributario no es constitutiva de delito contra la Hacienda Pública.

d) Acordará que se complete el expediente en cualquiera de sus extremos, cuando así lo estime conveniente, notificándose al obligado tributario. Una vez efectuadas las actuaciones complementarias, se procederá de la siguiente forma:

En el supuesto de que no se aprecien indicios de delito, se ultimaré el expediente en vía administrativa, previa formalización, en su caso, del acta que corresponda.

En el supuesto de que se sigan apreciando indicios de delito contra la Hacienda Pública debiendo modificar la propuesta de liquidación vinculada a delito inicialmente formulada, se procederá a su rectificación otorgando nuevo trámite de alegaciones al obligado tributario por 15 días naturales, siguiendo la tramitación que corresponda.

En el supuesto de que se sigan apreciando indicios de delito contra la Hacienda Pública, pero sin necesidad de modificar la propuesta de liquidación vinculada a delito, ésta mantendrá su vigencia, procediendo el órgano competente para liquidar a dictar el acuerdo que corresponda, una vez otorgado nuevo trámite de alegaciones al obligado tributario por 15 días naturales.

4. Una vez dictada la liquidación administrativa, la Administración tributaria pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y el procedimiento de comprobación finalizará, respecto de los elementos de la obligación tributaria regularizados mediante dicha liquidación, con la notificación al obligado tributario de la misma, en la que se advertirá de que el período voluntario de ingreso sólo comenzará a computarse una vez que sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querella correspondiente, en los términos establecidos en el artículo 255 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En conclusión, la normativa ordena que se dicte, sin más, la liquidación tributaria vinculada a delito, si procede, y que esta se notifique a los obligados en los términos del artículo 102.2 de la LGT, pues nada se dice sobre su inaplicación en el ámbito del título VI de la LGT, aunque sí que contará con dos particularidades: (i) una, sobre su eficacia demorada, que afecta al requisito del artículo 102.2 e) de la LGT, y esto supone, en todo caso, una segunda notificación que tendría lugar después de la decisión que adopten, bien el Ministerio Fiscal, bien el órgano jurisdiccional penal, según cual haya sido el cauce elegido por el órgano competente de la Administración tributaria para interponer denuncia o querella; (ii) la otra especialidad se refiere a la letra d) del mismo artículo 102.2 de la LGT en relación con el artículo 254 de la LGT, única norma que cita la cuestión de interés casacional y a la que, en el razonamiento del TS, solo se adjunta la disposición adicional décima de la LJCA.

Pues bien, lo más relevante de la conclusión del TS resulta ser lo que se dice en el FJ 7.3 de la STS 261/2025, de 10 de marzo, reproducido literalmente por la posterior STS 277/2025, de 17 de marzo, ligado precisamente a lo sostenido por el juez *a quo*. Dice el TS que:

no se atacó la liquidación tributaria vinculada a delito, para promover ya un recurso jurisdiccional contra la previsible inadmisión de su recurso jurisdiccional; tampoco se atacó la liquidación en cuanto a los hechos comprobados ni respecto de lo que se denomina «controversia subyacente» que silencia, esto es, los hechos que han provocado la liquidación vinculada a delito, todo ello en relación a una eventual indefensión pues se ignora qué ha sido de la causa penal.

## 4. Valoración crítica de la jurisprudencia sentada por el TS

El primero de los elementos sobre los que habría que formular un juicio crítico se refiere precisamente al aspecto que acabamos de tratar.

Los argumentos empleados por el TS se alinean con la posición formulada por la Abogacía del Estado y representan un injustificado reproche a los recurrentes. Ello es evidente en el FJ 4 de la STS 277/2025, de 17 de marzo, que reproduce, como ya adelantamos, las posiciones de las partes con mayor amplitud. En síntesis, la defensa de la Administración recurrida les afea a los recurrentes que no hayan interpuesto un recurso que es, sin embargo y a todas luces inviable, y sobre el que el tribunal contencioso-administrativo tendría que haber declarado su inadmisibilidad por mor del artículo 3 y la disposición adicional décima de la LJCA. ¿O es que dejan margen estas normas para otra solución sin riesgo de incurrir en infracción legal por parte del juez? Sin olvidar, además, el peligro para el recurrente de una condena en costas, salvo si se considera que su actuación está amparada en una duda razonable (art. 139.1 de la LJCA)<sup>2</sup>. Sin embargo, la Abogacía del Estado ofrece una solución que, habida cuenta de que el TS le sigue, abre la puerta a posibles impugnaciones futuras que podrían llevar a un resultado más exitoso. Porque dice la defensa de la Administración que, ante esa segura inadmisibilidad del órgano contencioso-administrativo, es cuando cabría haber planteado la vulneración de derechos fundamentales. ¿Cómo es esto posible si el juez estaría cumpliendo con un mandato legal que no parece albergar dudas para el TS en la doctrina que fija finalmente?

---

<sup>2</sup> Artículo 139.1 de la LJCA:

En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho.

Sea o no viable esta hipótesis, que, dado que el TS la sigue, no cabe descartar de plano, lo cierto es que ese respaldo del TS a esta posición provoca, justamente, un resultado inasumible para los obligados tributarios, ya que incide de lleno en su derecho fundamental a la tutela judicial efectiva. Porque a la confusa situación que se les plantea por la legislación vigente para poder ejercer su derecho de defensa se añade ahora por el TS la exigencia de una supuesta diligencia procesal abocada al fracaso y que nada coadyuva a garantizar debidamente el derecho fundamental en juego, ya que solo consigue alargar su acceso al control jurisdiccional obligándoles a transitar vías condenadas al fracaso. En definitiva, el efecto práctico es añadir una carga de recurrir que solo alargaría los procesos en los que se juega, nada menos, que una posible pena de prisión.

No obstante este pernicioso efecto, esa falta de pericia de los recurrentes al escoger la vía procesal, que el TS califica como «silencio», es reprochable porque es el que conduce al defecto que les recrimina la sentencia impugnada y que se recoge en el punto 2 de este FJ 7 de la STS 261/2025, de 10 de marzo. Consiste tal defecto en que «no cabe plantear un recurso de casación a modo de consulta o dictamen académico, que es lo que hace la recurrente». Frente a ello, el «juicio casacional» se hace respecto de «un caso concreto, que precisa que se fije doctrina jurisprudencial». En suma, este supuesto error de planteamiento de los recurrentes es el que permite apreciar la falta de sustento de la cuestión de inconstitucionalidad, «pues se ignora en qué medida dependería el fallo de esta sentencia de la constitucionalidad del art. 254.1 LGT o de la disposición adicional décima de la LJCA».

Hay dos reflexiones que surgen al hilo de esta postura del TS. En primer lugar, cabe preguntarse cuál es entonces el modo de llegar a que se plantee una cuestión de inconstitucionalidad. Porque parece claro que no será viable en la jurisdicción contencioso-administrativa, habida cuenta del texto de los preceptos en los que se basa el TS. Así pues, debiera ser en sede penal donde tal vez resultara practicable. En segundo lugar, resulta llamativo que, ante la formulación de la cuestión de interés casacional de índole tan palmariamente dogmática y conceptual, se acabe alcanzando una conclusión tan contradictoria, al menos en nuestra opinión. Sin embargo, esa alusión a la naturaleza y cometido del recurso de casación pegado al caso concreto tiene una ventaja indudable y es que parece claro que no está dicha la última palabra sobre el particular.

Por otra parte, si tan relevante es el caso concreto, ¿cómo se explica que se confirme una doctrina previa, la de las SSTS 130/2023 y 131/2023, que se dictó para situaciones tan diferentes, donde lo relevante era decidir si la liquidación tributaria vinculada a delito configura o no al obligado al que viene referida (ex art. 102.2 a) de la LGT) como deudor a efectos del artículo 95 bis de la LGT? Los derechos y garantías en juego en esos casos y los de las sentencias aquí comentadas son del todo diferentes, pues en estas entra en juego el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva en su vertiente relativa a las garantías

penales. En otros términos, de lo que se trata aquí es de cómo preservar esos derechos frente a la autotutela, declarativa y ejecutiva, de la Administración tributaria. Y esto es lo verdaderamente relevante cuando, como hemos tratado de demostrar, los argumentos del TS adolecen, dicho sea con todos los respetos, de suficiente consistencia, ya que contradicen abiertamente la normativa vigente.

Dice el TS, al formular su doctrina en el FJ 6 de la STS 261/2025, de 10 de marzo, que lo que vulneraría el artículo 24.1 de la CE es «vetar todo control jurisdiccional». Algo que es, desde luego, evidente. Y añade que, «en este caso, es el orden penal el que conoce de esas liquidaciones vinculadas a delito precisamente por su vocación instrumental» y, según el razonamiento de las SSTs 130/2023 y 131/2023 –en una frase de difícil comprensión ni en su literalidad ni tampoco en sus efectos–, «son liquidaciones vinculadas a un delito contra la Hacienda, no delitos vinculados a las liquidaciones». Y a continuación, y como síntesis del artículo 305.5 del CP, extrae las notas del régimen aplicable y la conclusión de su jurisprudencia. Esta circunstancia denota, en nuestra opinión, lo endeble de los argumentos de la doctrina, porque este precepto es, a todas luces, insuficiente, por su ambigüedad, sus contradicciones y carencias, para sustentar algo tan decisivo como la constitucionalidad del régimen de revisión de las liquidaciones tributarias vinculadas a delito. Básicamente, porque este no puede ser su cometido. Pese a que este extremo queda corroborado con el breve examen de las normas que aquí se han reproducido y citado, con el solo argumento del artículo 305.5 del CP, el TS concluye que:

6. De lo expuesto se deduce, por tanto, que hay tutela judicial en la vertiente de acceso a la justicia, ya sea ante el orden penal –si trae su causa en una liquidación vinculada a delito– o bien contencioso-administrativa, si se trata de aquellos hechos separables, o si no recae condena penal por causa distinta a la inexistencia de obligación tributaria.

7. Por tanto, y conforme al artículo 93.1 de la LJCA, a efectos del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva en su vertiente de acceso a la jurisdicción, se declara que el régimen de las liquidaciones vinculadas a delito no vulneran ese derecho fundamental respecto de la prohibición de ser revisadas en vía administrativa, económico-administrativa luego, en consecuencia, por la jurisdicción contencioso-administrativa, pues por razón de su posición instrumental respecto de una causa penal en el curso de la cual se podrá controlar la conformidad a Derecho de esas liquidaciones.

Son varios los aspectos que cabe destacar de esta doctrina.

Una de las principales claves que suscita la postura del TS se refiere a la perspectiva unilateral que adopta en tanto que solo se fija, como es lógico a la vista del procedimiento en el que debe resolver, que es el de protección de los derechos fundamentales de la persona, en la vertiente del administrado, esto es, la del artículo 24 de la CE. Es así lógico

también que en el punto 6 del FJ 6 transcrito se refiera a que el acceso a la justicia está garantizado, si bien dividido en dos órdenes jurisdiccionales. Pero el inconveniente estriba precisamente en esto, en que en este régimen legal aparecen implicados esos dos órdenes, el penal y el contencioso-administrativo. Y este es, por lo demás, el problema clásico del que adolece el delito contra la Hacienda pública desde prácticamente su implantación. En realidad, los aspectos conflictivos, en la actualidad, entendemos que son varios.

El primero es que, pese a la rotundidad con la que se pronuncia el TS, la línea divisoria entre las competencias de uno y otro orden jurisdiccional no es nada clara. Y basta para ello fijarse en el desdoblamiento del régimen de recursos en relación con las medidas cautelares (art. 614 bis de la LECrim. y disp. adic. décima de la LJCA) o en la impugnación de los actos de recaudación de la propia liquidación vinculada a delito, que dependerán, no obstante, de que no se haya acordado por el juez penal su suspensión (art. 621 bis de la LECrim.), y que serán controlables por la jurisdicción contencioso-administrativa (disp. adic. décima de la LJCA).

El segundo tiene que ver, justamente, con el aspecto que esta doctrina omite –probablemente, por una cuestión de congruencia procesal–, pero que resulta esencial y habría que considerar al hilo de lo sustentado en el punto 7 del FJ 6. En definitiva, la principal crítica a esta doctrina se refiere a que el TS concluye que el derecho constitucional de acceso a la jurisdicción en relación estrictamente con la liquidación tributaria vinculada a delito está garantizado porque su conformidad a derecho puede ser controlada en el seno de la causa penal. La clave de la doctrina, por tanto, es el reverso constitucional del artículo 24 de la CE, el principio de sometimiento de la Administración al control jurisdiccional que consagra el artículo 106 de la CE. En otras palabras, la conclusión del TS se podría compartir si fuera el resultado de un análisis del régimen legal de revisión de la liquidación tributaria vinculada a delito, algo que las sentencias analizadas no hacen.

Basta para comprobar lo anterior fijarse en lo confuso del régimen de impugnación y de suspensión de la ejecutividad de la liquidación tributaria vinculada a delito, pues las dudas se suceden. Así, cabría preguntarse:

1. Si, habida cuenta de que, hasta la admisión a trámite por el juez penal, la ejecutividad de la liquidación queda «demorada», esto se debe a que en ese trámite se ejercita un verdadero control de la legalidad de la misma.
2. Cuándo es el momento en el que el obligado tributario puede solicitar la suspensión de la ejecutividad de la deuda: ¿Puede hacerlo una vez que le han notificado la liquidación, que quedará demorada (art. 253.1, penúltimo párrafo, de la LGT)?, o ¿debe hacerlo una vez que haya sido admitida a trámite la denuncia o querella, pues no es hasta entonces cuando empieza el periodo voluntario de pago (art. 255 de la LGT)? Y, en fin, ¿puede ser acordada de oficio?

3. ¿Tiene el juez penal la competencia para declarar nula la liquidación tributaria vinculada a delito? Este interrogante se plantea al hilo de la inadmisión a trámite del artículo 253.2 de la LGT, en el que se habla de retroacción y de liquidación «anulada». También en el caso en el que no se aprecia la existencia de delito (art. 257.2 b) de la LGT). Y lo mismo cabe preguntarse en el de la letra c) del mismo artículo 257.2 de la LGT, en el que el juez penal parece poder decidir sobre la existencia de la obligación tributaria y que, en consecuencia, la liquidación tributaria vinculada a delito se anulará, procediéndose a la retroacción de actuaciones.
4. El control que, según el TS, queda garantizado: ¿Es el del artículo 999 de la LECrim. introducido por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre? Porque, de ser afirmativa la respuesta, ello supondría que la liquidación no habrá podido ser atacada por el obligado tributario hasta el momento de la ejecución de la decisión del juez penal.

En suma, este somero repaso del régimen legal evidencia que, si bien es cierto que la exclusión del artículo 3 y la disposición adicional décima de la LJCA no es ni extraña ni inconstitucional, no por ello queda plenamente garantizado el acceso a la jurisdicción si este presenta tantas dificultades y, lo que es más importante, si no queda, en consecuencia, acreditado el pleno control de la actuación de la Administración por la jurisdicción, aunque sea la penal, conforme demanda el artículo 106 de la CE. En este sentido, como se ha señalado, podría argumentarse que en el régimen anterior a las reformas del CP de 2012 y de la LGT de 2015 la causa penal se sustanciaba con base en un acto de trámite, un informe, en el que se cuantificaba la deuda tributaria. La diferencia esencial, que también se ha apuntado, es que este no era eficaz e inmediatamente ejecutivo con carácter previo a la decisión del juez penal, como sucede en la actualidad. De manera que el control jurisdiccional que demanda el artículo 106 de la CE hoy día se refiere a dos aspectos que confluyen en la liquidación tributaria vinculada a delito. Por una parte, el que ya se ejercía anteriormente, y que se refiere a los indicios de criminalidad, y, por otra, el nuevo, el del adecuado ejercicio de la autotutela administrativa por parte de la Administración plasmada en un acto definitivo ex artículo 101 de la LGT, pese a su carácter de liquidación provisional. Y este control es el que plantea verdaderas dudas constitucionales en razón de la especialidad de los jueces que han de realizarlo.

## **5. Una breve conclusión esperanzadora: la decisión del TS no es definitiva y abre la puerta a una nueva doctrina**

Para concluir, vistos estos problemas, y vista también la premisa básica del TS de que su decisión no es dogmática, sino apegada al caso concreto, cabe albergar la fundada esperanza de que el régimen legal pueda ser cuestionado desde la perspectiva constitucional.

Y, como también ha dejado sentado el TS, la beligerancia de los obligados no solo es necesaria, sino imprescindible, pues eso es lo que les reprocha a los recurrentes. El problema es, como lamentablemente el TS no ha visto, lo que resulta lógico, pues ha seguido el dictado de la Abogacía del Estado, que las vías para ello son ciertamente confusas.

**Rosa Litago Lledó.** Doctora en Derecho, Premio Extraordinario de Doctorado por la Universitat de València. Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario en esa misma universidad desde el año 2002. Fue magistrada suplente adscrita a la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana durante trece años judiciales consecutivos desde el 2006, compaginando ambas tareas. Autora en solitario de 60 publicaciones científicas especializadas en la materia tributaria. Entre otras, las líneas de investigación que ha seguido tienen un marcado carácter interdisciplinar: la litigiosidad en materia tributaria, en especial en el ámbito contencioso-administrativo; los derechos fundamentales de los contribuyentes en relación con el delito contra la Hacienda pública; la inactividad de la Administración tributaria y la potestad de autotutela administrativa en relación con las autoliquidaciones tributarias; ámbitos en los que ha dirigido proyectos de investigación y de innovación docente. <https://orcid.org/0000-0002-5359-5242>